PRAKSISOVERSIGTER · SAMLET UDGAVE

Praksis inden for *skatteret*

Fra parcelhusreglen til transfer pricing – skatterettens praksis samlet.

OVERSIGTER	AFGØRELSER	PERIODE
41	1.634	2006–2026

Udskrevet 27. oktober 2026. Oversigterne opdateres løbende - den nyeste version af hver oversigt findes på lovguiden.dk.

Version 27.10.2026

41 OVERSIGTER

Indhold

01	Aktiebeskatning (avance, udbytte og maskeret udlodning)	104 afg.
02	Aktiesparekonto	26 afg.
03	Befordringsfradrag	38 afg.
04	Beskatning af kryptoaktiver (bitcoin, ether, stablecoins, NFT)	23 afg.
05	Beskatning af udlejning af bolig (sommerhus, helårsbolig, korttidsudlejning)	7 afg.
06	Bindende svar (Skatterådet)	69 afg.
07	Boligskat – grundskyld og ejendomsværdiskat	15 afg.
08	CFC-beskatning af kontrollerede selskaber	33 afg.
09	Ejendomsavance – avanceopgørelse, genanbringelse og næring med fast ejendom	79 afg.
10	Ejendomsavancebeskatning	42 afg.
11	Etableringskonto og iværksætterkonto	17 afg.
12	Fondsbeskatning – fradrag for uddelinger og hensættelser	45 afg.
13	Foreningsbeskatning (selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6)	43 afg.
14	Forskerskatteordningen (kildeskatteloven §§ 48 E-48 F)	52 afg.
15	Fradrag for renteudgifter	61 afg.
16	Fremførsel af skattemæssigt underskud	60 afg.
17	Fuld vs. begrænset skattepligt	5 afg.
18	Gaveafgift og arvebeskatning	14 afg.
19	Generationsskifte	24 afg.

20 Indeholdelse af og hæftelse for A-skat 56 afg.

21 Indkomstopgørelse og personskatteberegning 49 afg.

22 Kapitalafkastordningen (virksomhedsskatteloven afsnit II) 39 afg.

23 Kulbrinteskat (beskatning af olie- og gasindvinding i Nordsøen) 20 afg.

24 Kursgevinstbeskatning (fordringer, gæld og finansielle kontrakter) 59 afg.

25 Moms – fortolkning og fradragsret 57 afg.

26 Momssvig (momsloven § 81 og straffeloven § 289) 57 afg.

27 Offentliggørelse af skatteafgørelser (SKM-nummer) 5 afg.

28 Omgørelse, skatteforbehold og selvangivelsesomvalg 47 afg.

29 Omkostningsgodtgørelse i skattesager 33 afg.

30 Pensionsbeskatning – fradrag, afgift og udbetaling i utide 67 afg.

31 Personalegoder (ligningsloven § 16) 86 afg.

32 Platformsindkomst (OnlyFans, Twitch, Vinted, eBay) 12 afg.

33 Rejsefradrag og dobbelt husførelse 21 afg.

34 Retmæssig ejer (beneficial owner) 10 afg.

35 Skattefri omstrukturering (fusionsskatteloven) 72 afg.

36 Skatteret – genoptagelse 12 afg.

37 Skatteret – værdiansættelse 12 afg.

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

39 Tonnageskat (tonnageskatteloven) 33 afg.

40 Transfer pricing 14 afg.

41 Virksomhedsordningen (VSO) 75 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 · SKATTERET

Praksisoversigt over aktiebeskatning (avance, udbytte og maskeret udlodning)

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

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

INTRODUKTION

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

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1 Lovens anvendelsesområde og aktieindkomstbegrebet

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

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

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

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

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

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

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

Landsskatteretten · Kompensationsbeløb for tab på investeringsbeviser beskattes i aftaleåret 04.08.2017

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6 Investeringsbeviser, investeringsselskaber og statusskifte

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

§ 7 Næringsbeskatning efter § 17 – omsætningshastighed og professionel tilknytning

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

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

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

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

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

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

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

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

Praksis kan grupperes i fire grundformer:

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

§ 11 Fiktive underleverandørfakturaer som maskeret udbytte

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

§ 13 Tilbagesalg til det udstedende selskab og likvidationsudlodninger

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

Højesteret har udmøntet dommene i en række principielle domme:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aktieavancebeskatningsloven § 38, stk. 1-5

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

PRAKSIS

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

§ 17 Formalitet: kontrollerede transaktioner, frister og begrundelse

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

§ 18 Sammenfatning – hvad praksis faktisk lærer os

Aktiebeskatningens praksis kan sammenfattes i fem observationer.

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

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

MATERIALE Citerede afgørelser

103 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 5

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

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

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 6

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

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 5

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

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 54

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

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

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

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

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 33

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

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

02 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over aktiesparekonto

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

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

INTRODUKTION

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

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1 Ordningens opbygning: et lukket beskatningssystem uden for aktieindkomsten

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

§ 4 Statusskifte og tvangsudlodning efter § 6

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

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

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

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

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

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

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

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

Skatterådet · Skattefri porteføljeaktier ved delvis notering og konvertering 29.04.2021

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Forarbejderne til § 9 udtrykker det præcist:

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

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

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

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

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

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

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

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

Skatterådet · Ophævelse af sameje om aktiedepot sidestilles med afståelse 31.01.2022

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

§ 8 Udenlandsk udbytteskat og lempelse efter § 18

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

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

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

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

Aktiesparekontoloven § 15, stk. 2

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

§ 11 Forfald, indberetning, kontrol og klageadgang

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

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

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

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

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

§ 12 Sammenfatning: hvor praksis står i dag

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

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

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

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

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

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

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

Landsskatteretten · Beskatning af gevinster og tab på norsk aktiesparekonto (ASK) 10.06.2025

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

Skatterådet · Skattefri porteføljeaktier ved delvis notering og konvertering 29.04.2021

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

Det finansielle ankenævn · Nordnet Bank pålagt at overføre aktiesparekonto trods aftalevilkår om det modsatte 22.09.2025

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

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

MATERIALE Citerede afgørelser

26 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 3

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

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 8

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

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

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

03 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over befordringsfradrag

Sædvanlig bopæl, dokumentationskrav og samspillet med firmabil og skattefri godtgørelse

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

INTRODUKTION

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

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1 Retsgrundlaget og fradragsmekanikken efter § 9 C

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

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

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

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

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

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

§ 2 Sædvanlig bopæl: centrum for livsinteresser

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

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

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

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 1

PRAKSIS

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

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

§ 3 Skærpet bevisbyrde og dokumentationskrav ved lange afstande

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

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

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 1

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

Landsskatteretten · Delvist befordringsfradrag godkendt trods manglende dokumentation 24.06.2014

Landsskatteretten · Befordringsfradrag skønsmæssigt begrænset til lønindkomstens størrelse 08.10.2013

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

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

§ 4 Grænsependlere og bopæl i udlandet

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

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

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

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse for grænsegænger 04.11.2025

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

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

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

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

§ 5 Særlige transportbehov: sygdom og § 9 D

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

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

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

LOV Ligningsloven § 9d, stk. 1

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

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

§ 6 Storebælt, Øresund, færge og fly

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

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

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 9

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

§ 9 Genoptagelse og forældelse af befordringsfradrag

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

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

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

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

§ 10

Sammenfatning: centrale praksismønstre

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

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

LOV Ligningsloven § 9c

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

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

MATERIALE Citerede afgørelser

38 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 34

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

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

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

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

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

04 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

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

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

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

INTRODUKTION

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

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1 Lovgrundlag og skattemæssig kvalifikation af kryptoaktiver

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2 Spekulationshensigt – Højesterets præmisser og Skatterådets faste praksis

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

Højesteret fastslog i SKM2023.187.HR:

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

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

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

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

LOV `Statsskatteloven § 5, stk. 1`

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

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

Skatterådet · Spekulationsbeskatning af kryptovaluta erhvervet ved bodeling 13.02.2026

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

LOV `Personskatteloven § 3, stk. 1, 2`

PRAKSIS

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

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

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

Skatterådet · Fradrag for spekulationstab på kryptovaluta kun ligningsmæssigt fradrag 02.12.2022

§ 4 Stablecoins som finansielle kontrakter – lagerbeskatning efter kursgevinstloven

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

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

Konsekvenserne er væsentlige:

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

§ 5 Realisationsbegrebet – hvornår sker der afståelse af kryptoaktiver?

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

Ikke realisation:

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

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

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

Realisation:

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

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

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

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

Mining: hobby eller erhverv

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

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

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

Staking rewards og afkast

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

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

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

Airdrops og hard forks

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

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

§ 7 FIFO-princippet og opgørelse af gevinst og tab

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

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

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

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

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

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

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

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

Rentefradrag ved lån i fiat-valuta sikret med bitcoin

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

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

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

Lån i stablecoins – ikke traditionelt rentefradrag

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

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

§ 9 Gave, arv og bodeling – succession i spekulationshensigt

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

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

LOV	Boafgiftsloven § 22, stk. 1 · Kildeskatteloven § 5, stk. 2	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Spekulationsbeskatning af kryptovaluta erhvervet ved bodeling	13.02.2026
	Skatterådet · Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn	12.01.2024

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

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

DAC8-direktivet og CARF

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

MiCA-forordningen

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

Selvhostede adresser

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

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

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

§ 11 Sammenfatning og udsigt

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

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

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

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

PRAKSIS

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

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

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

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

MATERIALE Citerede afgørelser

23 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

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

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 5

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

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 16

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

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

05 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

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

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

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

INTRODUKTION

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

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2 Delefonomi-pakken 2018 – reformens baggrund og indhold

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

Forarbejderne beskriver reformens dobbelte formål:

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

Reformens hovedelementer:

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

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

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

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

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

§ 3 Bundfradrag ved sommerhusudlejning – § 15 O i praksis

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 5 Platformsindberetning og DAC7 – betingelsen for forhøjet bundfradrag

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

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

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

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

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

LOV Skatteindberetningsloven § 43

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

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

Sondringen har vidtrækkende konsekvenser:

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

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

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

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

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

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

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

§ 7 Indkomstklassificering – kapitalindkomst, personlig indkomst og anpartsregler

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

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

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

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

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

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

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

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

Skatterådet · Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning 30.06.2021

§ 8 Ejendomsværdiskat og udlejning – nedslag og samspil

Samspillet mellem ejendomsværdiskat og udlejningsreglerne er vigtigt:

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

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

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

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

§ 9 Momsmæssig behandling af boligudlejning

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

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

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

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

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

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

LOV Momsloven § 13, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Husbåde anses for fast ejendom ved moms men driftsmidler ved skat 13.12.2021
Skatterådet · Skattemæssig fradragsret og momspligt ved obligatorisk rengøring 19.02.2008

§ 10 Udlejning af private aktiver og grænsen til personlig indkomst

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

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

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

LOV Ligningsloven § 8-p · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS **Skatterådet** · Beskatning af betaling for at stille husbatteri til rådighed for net-balancering – personlig indkomst uden bundfradrag 10.04.2026

§ 11 Sammenfatning – hovedlinjer i praksis

Den samlede praksis for beskatning af boligudlejning viser følgende hovedmønstre:

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

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

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

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

MATERIALE Citerede afgørelser

7 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 1

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

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 6

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

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

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Boligudgifter i skatte- og boligpolitisk belysning

nr. 391 · 1965 · Finansministeriet

06 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over bindende svar (Skatterådet)

Materiel fortolkning og den voksende afvisningskompetence efter skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2

Version 2 Opdateret 15. jul. 2026 69 afgørelser · 2007–2026 Læs online

INTRODUKTION

Skatterådets bindende svar efter skatteforvaltningslovens § 21 er det centrale instrument for skatteydere, der ønsker forudsigelighed om de skatte-, moms- og afgiftsmæssige konsekvenser af en konkret disposition. Svaret binder skattemyndighederne i op til 5 år, jf. § 25, stk. 1, og netop den lange bindingsperiode er den bærende begrundelse for, at Skatterådet i "særlige tilfælde" kan afvise at svare efter § 24, stk. 2. Denne praksisoversigt gennemgår både den processuelle afvisningskompetence – igangværende kontrol, verserende klage- og retssager, alternativt faktum, manglende medansøger – og de materielle fortolkningslinjer, der præger Skatterådets nyere praksis: kryptoaktiver som spekulationsaktiver, fast driftssted ved korte projektophold, ledelsens sæde efter MLI, og nedsat gaveafgift ved efterfølgende omstruktureringer.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Et bindende svar forudsætter ÉN bestemt, tilstrækkeligt konkretiseret disposition – ikke en ubestemt flerhed af mulige dispositioner eller flere alternative gennemførelsesmåder.

02 Afvisning efter skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, forudsætter »særlige tilfælde«, men er i praksis den centrale ventil – og afvisningen kan ikke påklages administrativt, jf. § 24, stk. 3.

03 Igangværende kontrol eller revision af den samme problemstilling begrunder afvisning, også når kontrollen formelt angår et tidligere indkomstår (SKM2026.138.SR).

04 Ordningen er ikke en ekstra klage- eller tilsynsinstans: har spørgeren allerede fået et bindende svar eller en afgørelse om samme faktum, afvises en fornyet anmodning (SKM2016.365.SR, SKM2025.342.SR).

05 Nye fakta skal være materielt forskellige – et nyt indkomstår eller et nyt projekt ændrer ikke, at det grundlæggende skatteretlige spørgsmål er det samme (SKM2015.170.SR).

06 Spørgsmål, hvor spørgeren ønsker rådet til at lægge en anden situation til grund end den faktiske disposition, eller hvor en påberåbt forudsætning er overvejende usandsynlig, afvises som overvejende teoretiske (SKM2017.261.SR, SKM2014.248.SR).

07 Har svaret skattemæssige virkninger for begge parter i en transaktion, skal begge være medansøgere, jf. § 22 – og anmodningen skal indgives FØR gaveanmeldelsen, ellers foreligger der allerede en igangværende sagsbehandling (SKM2025.324.SR).

08 Afvisning er ikke en automatik: Skatterådet besvarede realiteten trods en verserende retssag i SKM2025.178.SR – det afgørende er, om der er identitet mellem problemstillingerne.

09 Spørgsmål om indeholdelses- og opkrævningspligt samt spørgsmål, der henhører under skifteretten, falder uden for § 21 og afvises af kompetencegrunde (SKM2025.276.SR, SKM2024.605.SR).

10 Kryptoaktiver er efter fast skatterådspraksis spekulationsaktiver omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a – og spekulationshensigten succederer ved gave, arv og bodeling (SKM2024.25.SR, SKM2024.431.SR, SKM2026.81.SR).

11 Fast driftssted kræver både geografisk fasthed og tilstrækkelig varighed; 1-2 årlige kampagner á 6-8 dage med eget fartøj skaber ikke den fornødne stabilitet (SKM2026.120.SR og SKM2026.121.SR).

12 Et hjemmekontor er kun »til rådighed« for arbejdsgiveren, hvis denne har en forretningsmæssig interesse i placeringen i Danmark – rent private flyttemotiver udelukker fast driftssted (SKM2022.167.SR mod SKM2022.250.SR).

13 Skattefri omstruktureringer (anpartsombytning, ophørsspaltning, fusion) udløser ikke genberegning af nedsat gaveafgift efter boafgiftslovens § 23 b, stk. 2, når der alene vederlægges med aktier og fordelingen sker pro rata uden formueforskydning (SKM2026.153.SR, SKM2026.164.SR).

14 Bliver det modtagende selskab derimod en pengetank, forhøjes gaveafgiften forholdsmæssigt til 15 pct. (SKM2020.334.SR).

15 Momspligten vurderes selvstændigt efter momslovens § 3 og EU-Domstolens praksis om økonomisk virksomhed – uafhængigt af, om aktiviteten er næring efter statsskatteloven (SKM2012.338.SR, SKM2013.824.SR).

16 Ligningslovens § 3 anvendes restriktivt i bindende svar: er der ingen skattefordel i strid med skatterettens formål – fx fordi den endelige modtager selv ville være berettiget til frafald – falder omgåelsesklausulen bort allerede på første betingelse (SKM2024.375.SR, SKM2025.426.SR).

§ 1 Retsgrundlaget: bindende svar efter skatteforvaltningslovens kapitel 8

Ordningen med bindende svar er reguleret i skatteforvaltningslovens §§ 21-25. Efter § 21, stk. 1 kan **enhver** få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning **for spørgeren** af en disposition – foretaget eller påtænkt. Efter § 21, stk. 2 kan der tillige spørges om virkningen **for andre end spørgeren**, men da kun om en *påtænkt* disposition. Svaret gives ikke om toldlovgivningen eller om bevillinger og dispensationer, jf. § 21, stk. 3.

Sagen forelægges Skatterådet, når svaret kan få konsekvenser for et større antal skattepligtige, vedrører større økonomiske værdier, angår fortolkning af væsentlig betydning for lovgivningen, rejser et EU-retligt spørgsmål af væsentlig rækkevidde, eller sagen i øvrigt har påkaldt sig større offentlig interesse, jf. § 21, stk. 4. Rådets sagsbehandling følger bekendtgørelse om forretningsorden for Skatterådet, hvis § 5 bestemmer, at forslag til bindende svar efter § 21, stk. 4, **altid** skal udsendes til rådsmedlemmerne inden mødet. Skatterådets øvrige kompetencer – herunder tilsynet med skatteankenævnene, hvor rådet kun kan ændre en afgørelse, der er *åbenbart ulovlig* – illustreres af SKM2007.316.SR, hvor rådet nægtede at tilsidesætte et ankenævns konkrete bevisvurdering af befordringsgodtgørelse.

Bindingsvirkningen er kernen i ordningen: efter § 25, stk. 1 er svaret bindende for skattemyndighederne i ***5 år*** (6 måneder for værdiansættelser af aktiver, 12 måneder ved værdi af aktier eller virksomhed omfattet af boafgiftslovens § 36, stk. 1). Bindingen bortfalder dog, i det omfang forudsætningerne ændrer sig, herunder ved lovændringer, eller hvis svaret viser sig at være i strid med EU-retten, jf. § 25, stk. 2. Gebyret er beskedent – 300 kr. i 2010-niveau, jf. § 23 – og tilbagebetales, hvis anmodningen afvises eller tilbagekaldes.

Skatterådets kompetence efter § 21, stk. 4, rækker på tværs af skatte-, moms- og afgiftsretten. SKM2020.321.SR er et godt eksempel: én og samme anmodning omfattede aktieavancebeskatning (om en vedtægtsændring var afståelse), selskabsskat (udbyttebeskatning), moms (momsgrundlag ved interesseforbundne parter) og lønsumsafgift.

LOV Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1-4 · Skatteforvaltningsloven § 23 · Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1, 2

PRAKSIS **Skatterådet** · Vedtægtsændring for at omlægge administrationsvederlag til forlods udbytte 04.08.2020

Skatterådet · Skatterådet afviser at ændre ankenævnets konkrete bevisvurdering 08.05.2007

§ 2 Forarbejderne og betænkningsgrundlaget: afvisningsadgangen var tænkt fra begyndelsen

Instituttet bindende forhåndsbesked blev indført ved lov af 8. april 1983 på grundlag af betænkning nr. 945/1982 fra udvalget om eventuel styrkelse af lovfortolkningen inden for skatteadministrationen. Udvalget begrundede ordningen med, at reglerne var blevet »så komplicerede og uoverskuelige, at det i en del situationer kan volde vanskeligheder at nå frem til entydige fortolkninger«, jf. betænkningens s. 56.

Allerede dér blev afvisningsadgangen forudsat – og med en formulering, der i dag læses direkte ind i § 24, stk. 2:

> *Efter udvalgets opfattelse bør der ligesom under den svenske ordning være adgang til at afvise spørgsmål, hvor der ikke findes at være tilstrækkelig skattemæssig interesse i at få bindende forhåndsbesvarelse. Ved udformningen af ordningen må der således gives mulighed for, at både spørgsmål af mere hypotetisk art og spørgsmål, hvis afklaring har mindre økonomisk betydning, kan afvises.*

(Betænkning nr. 945/1982, s. 59)

Udvalget forudsatte samtidig, at bindingen ikke opretholdes, »hvor der er [afvigelser] mellem det af forespørgeren beskrevne tilfælde og den disposition, der faktisk foretages af skatteyderen« – kimen til den nuværende § 25, stk. 2.

Syv år senere evaluerede Skatteministeriets arbejdsgruppe ordningen i betænkning nr. 1187/1989 om fortolkningen af love og domstolsafgørelser. Arbejdsgruppen konstaterede, at loven »opfylder et klart behov hos skatteyderne« (s. 119), men rejste samtidig en kritik, der stadig er relevant for forståelsen af, hvorfor afvisningsadgangen er så central:

> *Det må imidlertid give anledning til betænkelighed, at så stor en del af de påklagede besvarelser har medført underkendelser af Ligningsrådets afgørelser i disse sager ved Landsskatteretten og i de få sager ved domstolene.*

(Betænkning nr. 1187/1989, s. 120)

De autoritative forarbejder til den gældende bestemmelse er bemærkningerne til skatteforvaltningslovens § 24 i lovforslag nr. L 110 af 24. februar 2005. Her opregnes de tre bærende afvisningshensyn, som hele den senere praksis udspringer af:

> *Ved administrationen af reglerne om bindende svar må det indgå, at der er spørgsmål, der ikke egner sig for den forenklede og borgerstyrede sagsbehandling, der ligger i ordningen med bindende svar. […] Et bindende svar binder jo skattemyndighederne i op til 5 år.*
>
> *Afvisning kan også komme på tale, eksempelvis hvis der pågår en kontrol eller revision af en skattepligtig, der omfatter den eller de dispositioner, der er stillet spørgsmål om. […]*
>
> *Afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter.*

Disse tre led – bindingsperiodens tyngde, kontrolhensynet og teorikriteriet – genfindes ordret i stort set enhver afvisningsafgørelse fra Skatterådet.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2` `Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 2`

§ 3 Afvisningskompetencen efter § 24 – to selvstændige hjemler

Skatteforvaltningsloven indeholder **to** adskilte afvisningshjemler, som Skatterådet i praksis anvender hver for sig og ofte kumulativt.

§ 24, stk. 1 angår **oplysningsgrundlaget**: anmodningen skal indeholde alle oplysninger af betydning, og efterkommes en anmodning om supplerende oplysninger ikke inden for en rimelig frist, kan spørgsmålet afvises eller svaret begrænses. Bestemmelsen blev anvendt i SKM2018.215.SR, hvor en anmodning om generationsskifte og pengetankreglen blev afvist på grund af manglende oplysninger, og – sammen med stk. 2 – i SKM2018.631.SR, hvor en kryptohandler ikke ville opregne, hvilke konkrete kryptovalutaer han havde handlet, fordi »en opremsning ville være for omfattende«.

§ 24, stk. 2 er den skønsmæssige ventil:

> *Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.*

Bestemmelsen rummer altså to alternative kriterier: (1) manglende **fornøden sikkerhed** – typisk fordi faktum er usikkert eller udokumenteret – og (2) **andre hensyn**, der taler afgørende imod, hvilket i praksis dækker kontrolhensyn, instansrækkefølge og misbrug af ordningen.

Et eksempel på den første variant er SKM2018.421.SR: spørgeren ønskede bekræftet, at køberen af et solcelleanlæg med performanceafhængig betaling var elproducent, men fremlagde alene en summarisk konceptbeskrivelse uden konkret aftalegrundlag. Da det derfor ikke kunne vurderes, om ejerskabet var forbundet med reel økonomisk risiko og rådighed, kunne spørgsmålet ikke besvares med fornøden sikkerhed. Samme betragtning bar SKM2008.568.SR og – for et enkelt delspørgsmål – SKM2022.355.SR, hvor Skatterådet nok besvarede spørgsmålet om spekulationshensigt ved køb af 72 BTC i 2012, men afviste spørgsmålet om en angiveligt *doneret* bitcoin:

> *Skattestyrelsen finder, at faktum vedrørende spørgsmål 2 er et for usikkert grundlag at afgive et svar på med den sikkerhed, som et bindende svar forudsætter, og som der kan støttes ret på, men også at besvarelsen heraf bedst kan opnås ved en skattemæssig kontrol.*

Afgørende for retsstillingen er endelig, at en afvisning efter § 24, stk. 1 eller 2, **ikke kan påklages administrativt**, jf. § 24, stk. 3. Prøvelsen må ske ved domstolene.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 1-3	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Skattepligt af Bitcoin-gevinster købt i 2012 i spekulationsøjemed	05.07.2022
	Skatterådet · Afvisning af bindende svar om skat på kryptovaluta	17.12.2018
	Skatterådet · Ejerskab af solcelleanlæg ved performanceafhængig betaling afvises	16.08.2018
	Skatterådet · Afvisning af bindende svar om generationsskifte og pengetankreglen	09.05.2018
	Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet manglende faktuelle oplysninger	25.06.2008

§ 4 Afvisning ved igangværende kontrol – også når kontrollen angår et tidligere indkomstår

Den mest markante udvikling i nyere skatterådspraksis er udvidelsen af kontrolhensynet. Udgangspunktet er forarbejdernes udtrykkelige forudsætning om, at »afvisning kan […] komme på tale, eksempelvis hvis der pågår en kontrol eller revision af en skattepligtig, der omfatter den eller de dispositioner, der er stillet spørgsmål om«.

Den ledende nyere afgørelse er SKM2026.138.SR. Spørgeren ønskede bekræftet, at en udbytteudlodning foretaget i 2023 til det udenlandske moderselskab ikke udløste begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c og indeholdelsespligt efter kildeskattelovens § 65 – dvs. det klassiske spørgsmål om **retmæssig ejer** sammenholdt med ligningslovens § 3. Skatterådet afviste efter § 24, stk. 2, fordi der pågik en kontrol af **samme problemstilling**. Det bemærkelsesværdige er, at kontrollen ikke behøver at angå netop det indkomstår eller netop den udlodning, der spørges om: det er identiteten mellem *problemstillingerne*, ikke mellem *perioderne*, der er afgørende.

Dette princip var allerede forudsat i SKM2015.170.SR. En fond ønskede bindende svar om, hvorvidt uddelinger i **2014** til et nyt projekt var almennyttige, mens en klagesag om **2009-2011** verserede for Landsskatteretten. Fonden gjorde netop gældende, at der var tale om et *nyt* projekt og et *andet* indkomstår. Skatterådet afviste alligevel:

> *Faktum i den påklagede afgørelse og i nærværende bindende svar er stort set identisk, og der er derfor efter SKAT's opfattelse tale om samme løbende disposition.*

Samme linje findes i SKM2015.766.SR, SKM2019.604.SR (verserende retssag om samme skatteyder) og SKM2022.200.SR, hvor en anmodning om ligningslovens § 3 blev afvist under henvisning til en verserende klagesag.

Skatterådet foretager også en fremadrettet vurdering af, om sagen **bør** kontrolleres frem for besvares. Det ses i SKM2021.291.SR, hvor Skattestyrelsen allerede havde truffet afgørelse om, at spørgerens gearede kryptohandler var finansielle kontrakter:

> *Skattestyrelsen bemærker, at der ikke kan opnås et bindende svar, hvis der i forvejen ligger en afgørelse for den pågældende spørger, der indebærer, at spørgeren allerede har fået svar på sit spørgsmål.*

Afvisning er dog ikke en automatik. I SKM2025.178.SR besvarede Skatterådet materielt et spørgsmål om skattefri udbytteudlodning til et udenlandsk moderselskab, **selv om der verserede en retssag**. Kontrasten til SKM2026.138.SR viser, at det bærende kriterium ikke er den blotte eksistens af en verserende sag, men om der er en sådan identitet mellem problemstillingerne, at et bindende svar ville foregribe eller komplicere den verserende behandling.

LOV `Kildeskatteloven § 65` `Ligningsloven § 3` `Selskabsskatteloven § 2, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2`

PRAKSIS

Skatterådet · Afvisning af bindende svar om udbytteskat og retmæssig ejer – igangværende kontrol af samme problemstilling	19.03.2026
Skatterådet · Skattefri udbytteudlodning til udenlandsk moderselskab trods verserende retssag	01.04.2025
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet verserende klagesag	25.04.2022
Skatterådet · Næringsvurdering af personlig handel med kryptovaluta	31.05.2021
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet verserende retssag om samme skatteyder	05.12.2019
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet verserende klagesag	08.12.2015
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet verserende klagesag	04.03.2015

§ 5 Ingen ekstra klage- eller tilsynsinstans: forbuddet mod at »genspørge« på samme faktum

Et bærende hensyn bag § 24, stk. 2, er, at ordningen ikke må omgå det almindelige klagesystem. Har spørgeren allerede fået et bindende svar – eller er den skattemæssige konsekvens allerede fastlagt ved en afgørelse – er usikkerheden elimineret, og der er intet at give et bindende svar om.

Den principielle afgørelse er SKM2016.365.SR. En skatteyder, der var fraflyttet til udlandet, spurgte om fraflytterbeskatning af optioner, bonusaktier og medarbejderaktier. Under sagens behandling traf SKAT afgørelse om nøjagtig de samme forhold. Skatterådet afviste alle fire spørgsmål og udtalte, at anmodningen allerede burde have været afvist tidligere i forløbet, samt at

> *ordningen med bindende svar ikke skal anvendes som et supplement til det almindelige klagesystem.*

Eventuel uenighed måtte i stedet forfølges ved klage til Skatteankestyrelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1.

Samme princip er ført videre i SKM2025.342.SR, hvor Skatterådet afviste en anmodning om den momsmæssige behandling af et fartøj – herunder udlejning af køjepladser efter momslovens § 13, stk. 1 og fritagelsen i § 34, stk. 1 – fordi spørgeren allerede havde modtaget et bindende svar om forholdet. **Nye fakta skal være materielt forskellige** for at kunne bære en fornyet anmodning; ellers er der reelt tale om en anmodning om genprøvelse.

Denne linje understøttes af Folketingets Ombudsmand. I FOB 2019-1 havde en andelsboligforening – efter at Landsskatteretten havde stadfæstet et første bindende svar – anmodet om et *nyt* bindende svar om samme udbetaling. SKAT skrev i sit brev til foreningen:

> *SKAT kan ikke afgive bindende svar på dispositioner, som er påklaget og afgjort af en klageinstans. […] Hvis du mener, at Landsskatteretten ikke har taget stilling til alle jeres argumenter eller at Landsskatterettens afgørelse er materielt forkert, kan du ikke ændre afgørelsen ved at anmode om et nyt bindende svar vedrørende samme forhold, men du må påklage Landsskatterettens afgørelse.*

Ombudsmanden kritiserede, at der herefter alligevel blev afgivet et bindende svar – men af en anden grund: der var **slet ikke hjemmel** i § 21, stk. 1 eller 2, til at afgive svar til foreningen om de skattemæssige virkninger for *andelshaverne* af en allerede **gennemført** disposition. Ombudsmanden henstillede til Landsskatteretten at tage stilling til ugyldighedsvirkningen. Afgørelsen understreger, at § 21, stk. 2, kun rækker til *påtænkte* dispositioner, når svaret skal virke for andre end spørgeren.

Endelig fastslog Ombudsmanden i FOB 2012-12, at SKATs »tilbagekaldelse« af et bindende svar efter § 25, stk. 2 er en **afgørelse** i forvaltningslovens forstand – og altså ikke blot en servicemeddelelse. Skatteyderen har dermed krav på begrundelse og prøvelsesadgang, når myndigheden hævder, at forudsætningerne er bristet.

LOV Momsloven § 13, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1, 2 · Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 2

PRAKSIS **Skatterådet** · Afvisning af bindende svar om momspligt for udlejning af køjepladser 17.06.2025
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet afgjorte skattesager 24.08.2016

§ 6 Alternativt faktum og teoretiske spørgsmål – kravet om ÉN bestemt disposition

Kravet om, at et bindende svar skal angå en **bestemt** disposition, er den mest anvendte afvisningsgrund. Grundlaget er Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOB 2009 14-1, som Skatterådet citerer igen og igen:

> *Om skatteforvaltningslovens § 21 bemærkes særligt at når det i bestemmelsen er anført at bindende svar gives vedrørende en 'disposition', må det forstås sådan at bindende svar kun gives vedrørende en bestemt disposition og ikke en ubestemt flerhed af mulige dispositioner eller forskellige måder at gennemføre en given disposition på. […] Spørgeren må altså på forhånd gøre sig klart præcist hvad det er han eller hun ønsker at opnå (målet), og hvilken fremgangsmåde spørgeren har tænkt sig at anvende for at nå sit mål.*

Praksis falder i fire grupper.

1. Alternative scenarier = rådgivning. I SKM2014.248.SR stillede en udlandsdansker fire spørgsmål om, hvorvidt fuld skattepligt indtrådte ved ophold på henholdsvis under 180, 60, 100 eller 120 dage, med og uden sporadisk arbejde. Alle fire blev afvist: en besvarelse ville »indebære en flerstrenget stillingtagen, der lå ud over en konkret ja/nej-besvarelse, og dermed få karakter af rådgivning«. Tilsvarende blev 28 spørgsmål om

nabohjælp og deleøkonomi afvist i SKM2019.370.SR, fordi de knyttede sig til »en ikke nærmere konkretiseret kreds af personer i en opgang, en boligforening eller 'nede ad vejen'«.

2. Overvejende usandsynlige forudsætninger. Kernen i det, man kan kalde **alternativt faktum**, er tilfælde, hvor spørgeren beder rådet lægge en anden situation til grund end den, der faktisk foreligger. SKM2017.261.SR er den klareste illustration: et investeringsselskab ville have svar på den skattemæssige behandling af medarbejderoptioner, det påtænkte at *købe* – men optionsprogrammet var efter sit indhold personligt for medarbejderen, og selskabet kunne ikke dokumentere, at optionerne overhovedet kunne overdrages. Skatterådet fandt det **overvejende usandsynligt**, at den påberåbte forudsætning var opfyldt, hvorved spørgsmålene fik teoretisk karakter og blev afvist.

3. Manglende konkret disposition. SKM2017.284.SR er skoleeksemplet: spørgeren ville vide, om ejeren af en gammel § 50-livsforsikring generelt kunne udpeges som investeringsrådgiver – men fremlagde ingen police og oplyste udtrykkeligt, at anmodningen var *generel*. Afvist. Samme udfald i SKM2017.387.SR, hvor spørgeren om moms ved udtagning af en byggegrund endnu ikke havde taget stilling til grundens fremtidige anvendelse, men kun havde »generelle overvejelser« om enten byggeri, udlejning eller salg.

4. Utilstrækkeligt beskrevet faktum. SKM2018.631.SR – kryptohandleren, der ikke ville opregne de handlede valutaer – falder i denne gruppe: en besvarelse ville have krævet »en generel teoretisk redegørelse«, hvilket ligger uden for ordningens formål.

Skattestyrelsen har opsamlet linjen i Den juridiske vejledning, afsnit A.A.3.9.2 om afvisning af spørgsmål af teoretisk karakter.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2`

PRAKSIS

Skatterådet · Afvisning af bindende svar om skattefri nabohjælp og deleøkonomi	11.07.2019
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om skat på kryptovaluta	17.12.2018
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om moms ved udtagning af byggegrund	06.06.2017
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet manglende konkret disposition	11.04.2017
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om fradrag for optionskøb	06.04.2017
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om skattepligt ved alternativt ophold	08.04.2014

§ 7 Medansøgerpligten efter § 22 og rækkefølgen ved gaveanmeldelse

Skatteforvaltningslovens § 22 opstiller en **obligatorisk medansøgerpligt** i tre situationer, hvor svaret nødvendigvis får virkning for begge parter i en transaktion:

§ 22, nr.	Situation	Hvem skal anmode
1	Opgørelse eller fordeling af en afståelsessum efter afskrivningslovens § 45 eller ejendomsavancebeskatningslovens § 4	Hver af parterne i købsaftalen
2	Ansættelse af **afgift af en gave**	Såvel gavegiver som gavemodtager
3	Kontrolleret transaktion efter ligningslovens § 2 eller transaktion mellem hovedaktionær og selskab	Hver af parterne i transaktionen

Manglende medansøger er en selvstændig afvisningsgrund. Det blev slået fast i SKM2025.324.SR, hvor en far havde gaveoverdraget anparter til sine tre børn og ville have bekræftet, at selskabet ikke var en pengetank efter aktieavancebeskatningslovens § 34. Skatterådet afviste af **to** selvstændige grunde:

- Kun gavegiver – ikke gavemodtagerne – havde anmodet om svaret, i strid med § 22, nr. 2.
- **Gaveanmeldelsen var indsendt før anmodningen om bindende svar.** Dermed var der allerede iværksat en sagsbehandling af transaktionen, hvilket sidestilles med kontrol eller revision og udløser afvisningsadgangen i § 24, stk. 2.

Rækkefølgen er altså afgørende. Skatterådet henviste udtrykkeligt til Skatteministeriets svar på spørgsmål 17 af 11. marts 2025 til L 123, hvorefter en anmodning om bindende svar om succession **ikke** vil blive afvist, hvis anmodningen er indsendt *før* gaveanmeldelsen.

At praksis er blevet en fast rettesnor for rådgiverne, ses direkte af SKM2026.104.SR, hvor Skatterådet i sin gennemgang af sagens processuelle forudsætninger noterede, at »anmodningen om bindende svar er indsendt før gaveanmeldelsen, hvilket er nødvendigt for at undgå afvisning (jf. praksis i **SKM2025.324.SR** og **SKM2025.481.SR**)«. Anmodningen blev derfor realitetsbehandlet – og successionen bekræftet.

Skattestyrelsen har indarbejdet linjen i Den juridiske vejledning om obligatoriske medansøgere.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 34` `Skatteforvaltningsloven § 22` `Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2`

PRAKSIS **Skatterådet** · Succession ved overdragelse af kapitalandele i ejendomskoncern 27.02.2026
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om generationsskifte successionsregler 11.06.2025

§ 8 Kompetencegrænserne for § 21 – hvad kan der overhovedet spørges om?

Ud over § 24 sætter § 21, stk. 1 selv en grænse: der kan kun spørges om **den skattemæssige virkning af en disposition**, og kun når told- og skatteforvaltningen »i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet«. To nyere afgørelser trækker grænsen skarpt.

Opkrævnings- og indeholdelsesregler falder udenfor. I SKM2025.276.SR bekræftede Skatterådet, at et udenlandsk selskab, der installerede fundamenter til havmøller i den danske eksklusive økonomiske zone, fik fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 2 fra dag ét (bygge- og anlægsarbejde), men **ikke** efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvis 12-månedersgrænse ikke var overskredet ved et 120-dages projekt. Det tredje spørgsmål – om fritagelse for indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – blev derimod **afvist**:

> *Indeholdelsespligten for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag er alene administrative regler om opkrævning og angår ikke den skatteretlige virkning af selve dispositionen.*

Spørgsmål under skifterettens kompetence falder udenfor. I SKM2024.605.SR besvarede Skatterådet en række spørgsmål om en successionsrækkefølge (ægtefællesuccession efter kildeskattelovens § 26 B-, afståelsesbeskatning efter aktieavancebeskatningslovens § 30 ved successors død) – men afviste spørgsmålet om **boafgift**, fordi det er skifteretten, der efter dødsboskiftelovens § 80, stk. 1, tager stilling til, om aktiverne skal inddrages under skiftet og medtages i boopgørelsen. Skatteforvaltningen har ikke kompetence, og der kan derfor ikke gives bindende svar, jf. § 21, stk. 1.

Gennemførte dispositioner kan ikke bindes for andre end spørgeren. Som gennemgået ovenfor fastslog Ombudsmanden i FOB 2019-1, at § 21, stk. 2 efter sin ordlyd og forarbejder kun rummer *påtænkte* dispositioner, når svaret skal have virkning for andre end spørgeren. En forening kan altså ikke i eget navn indhente et bindende svar om de skattemæssige virkninger for medlemmerne af en allerede gennemført disposition – en afgørelse truffet uden hjemmel er som udgangspunkt ugyldig.

LOV Kildeskatteloven § 26b · Selskabsskatteloven § 2, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1, 2

PRAKSIS **Skatterådet** · Fast driftssted offshore og afvisning af trækfritagelse 16.05.2025
Skatterådet · Successionsrækkefølge og beskatning ved ægtefællesuccession og dødsfald 03.12.2024

§ 9 Kryptoaktiver: spekulationsaktiver – og successionen i spekulationshensigten

Skatterådets kryptopraksis er blandt de mest konsoliderede fortolkningsforløb i nyere skatteret. Udgangspunktet er, at kryptoaktiver hverken er omfattet af kursgevinstloven eller anden særlovgivning og derfor behandles som **formuegoder** efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a: gevinst er skattefri, *medmindre* erhvervelsen skete i spekulationsøjemed, i hvilket fald både gevinst og tab medregnes.

Spekulationstærsklen er lav. Det er tilstrækkeligt, at spekulationshensigten ikke har været *uvæsentlig*. Rækken af afgørelser er entydig:

Afgørelse	Erhvervelse	Spørgers motiv	Udfald
SKM2018.458.SR	Køb dec. 2017	»Spille på priserne«	Spekulation – tab på 23.941 kr. fradragsberettiget
SKM2021.569.SR	635.000 Dogecoin i 2014 for 190 USD	Støtte fællesskabet, morskab	Spekulation
SKM2022.355.SR	72,18 BTC i 2012 for 5.015 kr.	Ideologi, betalingsmiddel	Spekulation (aldrig brugt som betaling i 9 år)
SKM2025.634.SR	70 BTC i 2011 for ca. 7.500 kr.	Teknologisk interesse, køb af miningudstyr	Spekulation (købte 56 BTC, behøvede kun ~25)

Siden Højesterets domme i **SKM2023.187.HR** og **SKM2023.188.HR** – hvorefter »bitcoins i almindelighed alene erhverves med henblik på at blive solgt samt i begrænset omfang kan anvendes som betalingsmiddel« – er formodningen for spekulation blevet så stærk, at den i praksis kun vanskeligt afkræftes.

Spekulationshensigten succederer. Det principielt vigtigste træk ved den nyere praksis er, at *erhvervelsesmåden* ikke afkræfter spekulationshensigten:

•

Gave: SKM2024.25.SR – børn, der modtager kryptovaluta i gave, skal ved senere salg medregne gevinst og tab, da kryptoaktiver som altovervejende hovedregel er spekulationsaktiver.

- **Arv:** SKM2024.431.SR – 10 arvede bitcoins udlagt fra et skattefritaget dødsbo. Boets skattefritagelse indebar ingen stillingtagen til aktivets karakter; udlodningen følger skattelovgivningens almindelige regler, jf. dødsboskattelovens § 35.
- **Bodeling:** SKM2026.81.SR – den hidtil klareste udtalelse. Spørgeren havde ved skilsmisse modtaget krypto for ca. 3 mio. kr., havde selv ønsket kontanter, og havde stort set intet forudgående kendskab til krypto. Skatterådet fandt alligevel, at hun **succederede i eksmandens spekulationshensigt** i kraft af det ulovbestemte successionsprincip ved bodeling, jf. TfS 1999, 213 H. At spørgeren subjektivt ikke havde spekulationshensigt, kunne ikke bryde princippet, når aktivets objektive karakter tvang i den retning.

Afkast beskattes særskilt. Afkast af indskudte kryptoaktiver og staking rewards er ikke kursgevinst, men indkomst efter statsskattelovens § 4, der beskattes på **retserhvervelsestidspunktet** – dvs. når modtageren kan disponere over den tildelte kryptovaluta, jf. SKM2023.5.SR. Derimod udgør hverken låsning eller frigivelse af indskuddet en realisation, jf. SKM2023.425.SR.

Næring afvises, passiv kapitalanbringelse bekræftes. Selv en daytrader med 4.646 handler og 160 mio. kr. i årlig volumen blev nægtet næringsstatus i SKM2021.291.SR, fordi den fornødne *professionelle tilknytning* til kryptovalutamarkedet manglede. Og i SKM2022.40.SR fastslog Skatterådet, at kryptovaluta og guldbarrer i et selskab er **passiv kapitalanbringelse** efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, fordi der alene oppebæres afkast i form af værdireguleringer – succession er dermed udelukket.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6` `Dødsboskatteloven § 35` `Statsskatteloven § 4` `Statsskatteloven § 5, stk. 1`

PRAKSIS

Skatterådet · Spekulationsbeskatning af kryptovaluta erhvervet ved bodeling	13.02.2026
Skatterådet · Realiseret fortjeneste på Bitcoins fra 2011 var spekulation	11.11.2025
Skatterådet · Arvede Bitcoins anses for spekulationsaktiver ved salg	02.09.2024
Skatterådet · Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn	12.01.2024
Skatterådet · Låsning og frigivelse af kryptovaluta er ikke skattepligtig realisation	04.09.2023
Skatterådet · Beskatning af kryptovaluta afkast og staking rewards ved tildeling	05.01.2023
Skatterådet · Skattepligt af Bitcoin-gevinster købt i 2012 i spekulationsøjemed	05.07.2022
Skatterådet · Kryptovaluta og guldbarrer er passiv kapitalanbringelse	31.01.2022
Skatterådet · Beskatning af Dogecoin-gevinst købt i 2014 anses som spekulation	02.11.2021
Skatterådet · Næringsvurdering af personlig handel med kryptovaluta	31.05.2021
Skatterådet · Fradrag for spekulationstab ved handel med Bitcoins	05.09.2018

§ 10 Fast driftssted: fasthed, varighed og hjælpende karakter

Bindende svar om fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a udgør en stor og stadigt voksende sagsgruppe. Bestemmelsen fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst art. 5, og § 2, stk. 2 opstiller de tre grundbetingelser: et **forretningssted**, som er **fast** (geografisk og tidsmæssigt), og hvorigennem virksomheden **udøves**.

Kravet om varighed – korte kampagner rækker ikke. Den skarpeste nyere afgørelse er tvillingesagerne SKM2026.120.SR og SKM2026.121.SR. En nederlandsk virksomhed ville udføre sandsugning 40-65 sømil

ude i den eksklusive økonomiske zone med eget specialfartøj – **1-2 »kampagner« á 6-8 dage om året** – og losse sandet i danske havne. Skatterådet bekræftede, at der ikke opstod fast driftssted:

- Sandsugning i EEZ falder uden for selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 3. pkt., der kun dækker etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg, og uden for kulbrinteskattelovens § 1, der forudsætter kulbrintevirksomhed.
- Skibets ophold i danske havne var kortvarigt, og virksomheden ejede eller kontrollerede ikke havnefaciliteterne. Skibet manglede derfor »den nødvendige stabilitet og tilknytning til en bestemt geografisk lokalitet«.

Samme betragtning bar SKM2025.641.SR, hvor et offshore-selskabs udvidede supportaktiviteter i Danmark ikke skabte fast driftssted.

Bygge- og anlægsarbejde: dag ét internt, 12 måneder efter DBO. Efter § 2, stk. 2, 2. pkt. udgør bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde fast driftssted **fra første dag** – men dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kræver typisk mere end 12 måneder. Denne asymmetri gennemsyrer praksis: i SKM2025.276.SR forelå fast driftssted efter intern ret ved et 120-dages havmølleprojekt, men ikke efter DBO'en. I SKM2014.735.SR blev en 5-måneders afbrydelse mellem to byggefaser ikke anset for en *midlertidig* afbrydelse, hvorfor kun de faktiske 9 måneders arbejde talte med – under 12-månedersgrænsen.

Den kommercielle sammenhæng er afgørende for, om flere kontrakter skal lægges sammen. I SKM2025.709.SR var den oprindelige hovedentreprenør gået konkurs, projektet frasolgt til en uafhængig part, og kontraktvilkårene væsentligt genforhandlet. Skatterådet fandt, at den **kommercielle kontinuitet var brudt** – selv om der var geografisk sammenhæng – hvorfor en tilbagevenden ville udgøre et nyt, selvstændigt projekt med en ny 12-månedersfrist. Modsat blev tilbagevendende jernbanearbejde anset for én sammenhængende helhed i SKM2021.349.SR, og installationsarbejde udløste fast driftssted i SKM2024.513.SR.

Hjælpende og forberedende karakter. Selv når de tre grundbetingelser er opfyldt, statueres der ikke fast driftssted, hvis aktiviteten er af forberedende eller hjælpende art, jf. § 2, stk. 3. Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en **vigtig og væsentlig del** af foretagendets virksomhed. Rådet har svaret nej i SKM2023.178.SR (tysk selskabs lejede gaslager – ren opbevaring inden videresalg), i SKM2023.58.SR (6 administrative medarbejdere ud af over 800 – rent logistisk støtte) og i SKM2019.547.SR (Country Manager, der ikke deltog i kontraktforhandlinger).

Hjemmekontoret – den forretningsmæssige interesse er nøglen. Sondringen er skarp:

- **Intet fast driftssted:** SKM2022.167.SR – to norske medarbejdere flyttede til Danmark af **rent private grunde**; arbejdsgiveren havde ingen forretningsmæssig interesse i placeringen, ingen kunder i Danmark, og medarbejderne kunne ikke indgå aftaler. Hjemmekontoret var dermed ikke »til rådighed« for selskabet.
- **Fast driftssted:** SKM2022.250.SR og SKM2022.557.SR, hvor arbejdet fra Danmark var kunde- eller ledelsesrettet og dermed i arbejdsgiverens interesse.

LOV	Kulbrinteskatteloven § 1 · Selskabsskatteloven § 2, stk. 1-4	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Skattepligt ved sandsugning uden for dansk territorialfarvand	04.03.2026
	Skatterådet · Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen	04.03.2026
	Skatterådet · Fast driftssted ved byggearbejde genoptaget efter konkurs og ejerskifte	11.12.2025
	Skatterådet · Offshore selskabs udvidede supportaktiviteter i Danmark skaber ikke fast driftssted	18.11.2025

Skatterådet · Fast driftssted offshore og afvisning af trækfritagelse	16.05.2025
Skatterådet · Udenlandsk selskab med installationsarbejde og fast driftssted	14.10.2024
Skatterådet · Tysk selskabs gaslager i Danmark giver ikke fast driftssted	18.04.2023
Skatterådet · Udenlandsk selskab får ikke fast driftssted grundet støttefunktion	03.02.2023
Skatterådet · Norsk CEO i Danmark skaber fast driftssted for selskaber	21.11.2022
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 ved tilbagevendende jernbanearbejde	01.07.2021
Skatterådet · Fast driftssted vurdering af salgsforberedende aktiviteter	06.11.2019
Skatterådet · Amerikansk selskab undgår fast driftssted ved byggeprojekt	27.10.2014

§ 11 Ledelsens sæde og dobbeltdomicil efter MLI

Et selskab er fuldt skattepligtigt til Danmark, hvis det er indregistreret her, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1 – men også hvis **ledelsen har sæde her i landet**, jf. § 1, stk. 6. Begge kriterier kan udløse dobbeltdomicil, som må løses ved dobbeltbeskatningsoverenskomsternes tie-breaker-regler, i dag ofte modificeret af MLI'en (den multilaterale konvention), der erstatter det klassiske »virkelige ledelses sæde«-kriterium med en gensidig aftaleprocedure (MAP).

Den ledende nyere afgørelse er SKM2026.156.SR. Et britisk selskab med en dansk direktør fik statueret **ledelsens sæde i Danmark** efter § 1, stk. 6 – dermed fuld dansk skattepligt – hvorefter den dansk-britiske overenskomst som ændret ved MLI'en afgjorde hjemstedet. Afgørelsen er central, fordi den viser, at MLI'ens MAP-mekanisme *ikke* løser dobbeltdomicilkonflikten automatisk: den fulde skattepligt efter intern dansk ret består, indtil de kompetente myndigheder er nået til enighed.

Denne pointe blev skærpet i SKM2025.688.SR. Et dansk indregistreret selskab havde via en MAP-aftale fået fastslået skattemæssigt hjemsted i X-land, og ville udlodde sit eneste aktiv til moderselskabet. Skatterådet afviste spørgerens synspunkt om, at MAP-aftalen fjernede den danske kildekvalifikation:

> *En aftale med et andet lands kompetente myndighed, om at et selskab skal anses for skattemæssigt hjemmehørende i det andet land, ændrer ikke på, at selskabet fortsat er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, i kraft af sin indregistrering her i landet.*

Udlodningen havde derfor fortsat **kilde i Danmark**; kun DBO'ens frafaldsregel – betinget af, at moderselskabet var retmæssig ejer – kunne fjerne kildeskatten.

Modsætningsvis fandt Skatterådet i SKM2017.92.SR, at et Y-landsk selskabs ledelse **ikke** havde sæde i Danmark, hvorved fuld dansk skattepligt efter § 1, stk. 6, ikke indtrådte. Vurderingen beror på, hvor den daglige ledelse faktisk udøves – ikke på formel registrering af direktion eller bestyrelse.

LOV	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, 6 · Selskabsskatteloven § 2, stk. 1	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Britisk selskab med dansk direktør: Ledelsens sæde i Danmark og dobbeltdomicil efter MLI	08.04.2026
	Skatterådet · Udbytteudlodning fra dobbeltdomicilselskab hjemmehørende i X-land	05.12.2025
	Skatterådet · Y-landsk selskabs ledelse har ikke sæde i Danmark	09.02.2017

§ 12 Nedsat gaveafgift: skattefri omstruktureringer inden for 3-årsperioden udløser ikke genberegning

Ved generationsskifte kan gaveafgiften nedsættes efter boafgiftslovens § 23 a, men afgiftsnedsættelsen er betinget af, at gavemodtageren **bevarer ejerskabet i 3 år**. Foretager gavemodtageren inden for perioden en hel eller delvis overdragelse, forhøjes afgiften forholdsmæssigt til 15 pct., jf. § 23 b, stk. 1. Undtagelsen findes i § 23 b, stk. 2:

> *Stk. 1 finder endvidere ikke anvendelse, hvis overdragelsen sker ved en skattefri virksomhedsomdannelse eller skattefri omstrukturering, hvis der ved virksomhedsomdannelsen eller omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier i det modtagende selskab. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 1. pkt. i restløbetiden anvendelse på de aktier, der er modtaget som vederlag.*

Praksis er nu afklaret ved en serie afgørelser fra foråret 2026, der samstemmende fastslår, at **skattefri omstruktureringer ikke udløser genberegning, når fordelingen sker pro rata og uden formueforskydning**:

Afgørelse	Omstrukturering	Udfald
SKM2026.153.SR	Anpartsombytning + ophørsspaltning, **pro rata-fordeling**	Ingen forhøjelse
SKM2026.154.SR	Skattefrie omstruktureringer internt i koncernen	Ingen forhøjelse
SKM2026.164.SR	Ophørsspaltning + anpartsombytning + fusion	Ingen genberegning
SKM2026.268.SR	Salg af ejerlejlighed **med reinvestering** i udlejningsvirksomheden	Ingen forhøjelse

Det fælles træk er, at der alene vederlægges med aktier, at ejerkredsen er uændret, og at der ikke sker en formuefordeling mellem gavemodtagerne. Restløbetiden af 3-årsperioden overføres blot til de modtagne vederlagsaktier, jf. § 23 b, stk. 2, 2. pkt.

Grænsen går, hvor det modtagende selskab bliver en pengetank. Dette blev slået fast allerede i SKM2020.334.SR. To søskende, E og F, havde modtaget aktier med 6 pct.-afgift, og selskabet skulle spaltes, så E fik driftsselskaberne og F alene værdipapirer og likvider. For **E** kunne spaltningen gennemføres uden afgiftsforhøjelse, fordi det modtagende selskab drev aktiv erhvervsvirksomhed. For **F** blev svaret nej: hendes modtagende selskab ville udelukkende bestå af værdipapirer og likvider og dermed være en pengetank efter aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6. Skatterådet indfortolkede – med henvisning til skatteministerens svar under behandlingen af L 183 (2016-17) – et krav om, at omstruktureringen skal være **forretningsmæssigt begrundet**, og at selskabet ikke må udvikle sig til en pengetank:

> *Hvis selskabets virksomhed efter overdragelsen til nedsat afgift på grund af efterfølgende overdragelser udvikler sig til overvejende – 50 pct. eller mere – at være passiv kapitalanbringelse, vil der være en formodning for, at der er foretaget overdragelser, der medfører helt eller delvist bortfald af afgiftsnedsættelsen.*

Afgiften blev derfor forhøjet forholdsmæssigt til 15 pct. for F's vedkommende.

De skattefri omstruktureringer i sig selv gennemføres efter fusionsskattelovens § 15 a og aktieavancebeskatningslovens § 36 – se hertil også SKM2025.445.SR, hvor en anpartsombytning og

efterfølgende ophørsspaltning til adskillelse af likvider fra driftsaktiver blev godkendt, og hvor ligningslovens § 3 ikke fandt anvendelse, fordi der ikke skete en reel afståelse af ejerskabet.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6 · Boafgiftsloven § 23a · Boafgiftsloven § 23b, stk. 1, 2 · Fusionsskatteloven § 15a

PRAKSIS

Skatterådet · Salg af ejerlejlighed inden for 3-årsperioden udløser ikke forhøjet gaveafgift ved reinvestering i udlejningsvirksomheden	04.06.2026
Skatterådet · Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion	10.04.2026
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning udløser ikke forhøjelse af nedsat gaveafgift ved pro rata-fordeling	01.04.2026
Skatterådet · Skattefrie omstruktureringer i koncern udløser ikke forhøjelse af nedsat gaveafgift efter boafgiftslovens § 23 b	01.04.2026
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning vedrørende generationsskifte	19.08.2025
Skatterådet · Generationsskifte med reduceret gaveafgift og efterfølgende spaltning af selskab	17.08.2020

§ 13 Pengetankreglen og aktiv udlejningsvirksomhed efter reformen af § 34, stk. 7

Succession efter aktieavancebeskatningslovens § 34 forudsætter, at selskabets virksomhed **ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse**, jf. § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 6. Med indførelsen af § 34, stk. 7 er udlejningsvirksomhed dog ikke længere automatisk passiv: den kan kvalificeres som **aktiv udlejningsvirksomhed**, hvis ejendommen har været ejet i mindst ét år, og hvis aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften **ikke i overvejende grad varetages af en uafhængig tredjemand**.

Skatterådets bindende svar fra 2026 har hurtigt tegnet konturerne af den nye regel:

- **Tilkøbt administration er tilladt – kontrollen er afgørende.** I SKM2026.113.SR varetog en ekstern administrator bogføring, huslejeopkrævning og momsregnskab, mens ejeren selv traf beslutning om lejeniveau, godkendelse af lejere, renoveringer og finansiering. Betingelsen var opfyldt. Samme resultat i SKM2026.114.SR for fire ejendomme, hvoraf to blev administreret eksternt, og i SKM2026.104.SR, hvor ejerne selv varetog fuldtidsdriften.
- **Ejertidskravet overlever en spaltning.** I SKM2026.114.SR blev det ophørende selskabs anskaffelsestidspunkt lagt til grund, da ejerkredsen var uændret – 1-årskravet i § 34, stk. 7 var derfor opfyldt i det nye selskab fra dag ét.
- **Aktiviteten skal bestå både før og på udlodningstidspunktet.** SKM2026.271.SR skærper kravet ved dødsboudlodning: den interne administration skal foreligge både før og på selve udlodningstidspunktet.
- **Nystiftede selskaber vurderes på handelsværdien.** I SKM2026.104.SR blev pengetankbrøken alene opgjort på overdragelsestidspunktet (ikke som 3-års gennemsnit), fordi selskabet var nystiftet ved en ophørsspaltning. Investeringsejendommene udgjorde 80,2 pct. af aktiverne – ingen pengetank.
- **Andelsbeviser tæller aldrig som værdipapirer.** SKM2026.112.SR fastslår, at § 34, stk. 6, 2. pkt. er af **absolut** karakter: andele omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18 skal pr. definition ikke medregnes som værdipapirer i pengetankbrøken – heller ikke når leveringsrettighederne er udlejet til tredjemand.
- **Næringsejendomme følger ikke reglerne om aktiv udlejning.** I SKM2026.288.SR blev en ideel andel på 25 pct. af et interessentskab overdraget til en bror med succession efter kildeskattelovens § 33 C. Reglerne om

aktiv udlejningsvirksomhed var irrelevante, fordi fortjenesten beskattes efter statsskattelovens § 4 (næring) og ikke efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Emnet berører generationsskifte, som behandles selvstændigt i /praksisoversigt/generationsskifte.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 18 · Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 1, 6, 7 · Kildeskatteloven § 33c · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Skatterådet · Skatterådets bekræftelse af succession ved overdragelse af ideel andel af næringsejendomsvirksomhed til søskende	12.06.2026
Skatterådet · Skattemæssig succession ved dødsboudlodning af kapitalandele – aktiv udlejningsvirksomhed kræver intern administration både før og på udlodningstidspunktet	04.06.2026
Skatterådet · Succession ved overdragelse af anparter i aktivt ejendomsselskab	03.03.2026
Skatterådet · Succession ved generationsskifte af udlejningsejendomme efter spaltning	03.03.2026
Skatterådet · Andelsbeviser kvalificeret som erhvervsaktiver ved generationsskifte	03.03.2026
Skatterådet · Succession ved overdragelse af kapitalandele i ejendomskoncern	27.02.2026
Skatterådet · Kryptovaluta og guldbarrer er passiv kapitalanbringelse	31.01.2022

§ 14 Moms: den selvstændige vurdering af økonomisk virksomhed

Et gennemgående – og for skatteyderne ofte overraskende – træk ved Skatterådets praksis er, at **momspligten vurderes selvstændigt** efter momslovens § 3 og EU-Domstolens praksis om økonomisk virksomhed. Det gælder uafhængigt af, om aktiviteten kvalificerer som næring efter statsskatteloven, og uafhængigt af, om ejeren er et selskab eller en fysisk person.

Udgangspunktet er, at en indehavers **almindelige udøvelse af sin ejendomsret** ikke i sig selv er økonomisk virksomhed, jf. EU-Domstolens forenede sager **C-180/10 og C-181/10 (Słaby og Kuć)**. Først når ejeren aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse »gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder«, opstår momspligten.

Dette blev anvendt i SKM2012.338.SR, hvor et anpartsselskab – hvis eneste formål efter ophøret af vognmandsforretningen i 2004 var at bevare ejerens privatformue – solgte en byggegrund. Skatterådet fastslog, at det er **den faktiske anvendelse**, ikke ejerens selskabsform, der er afgørende:

> *Selskabet kunne ikke anses for at drive økonomisk virksomhed og var derfor ikke omfattet af momspligt, jf. momsloven § 3, stk. 1, modsætningsvis.*

Modsat i SKM2013.824.SR, hvor X Havn A/S solgte over 12.000 m² havneareal, der havde været anvendt i selskabets momsregistrerede havnedrift og frivilligt momsregistrerede udlejning. Salget var derfor led i økonomisk virksomhed, og arealerne blev – trods eksisterende bygninger og bolværk – momsretligt kvalificeret som **byggegrunde**, fordi køberens erklærede hensigt var nybyggeri:

> *Hvis bebyggelsens karakter ikke opfylder helt grundlæggende krav til den fremtidige anvendelse […] og leveringen sker med henblik på opførelse af en ny bygning, må leveringen skulle anses for levering af en byggegrund.*

Fritagelsen for fast ejendom i momslovens § 13, stk. 1 omfatter altså ikke byggegrunde – og hensigten hos *køberen* kan være afgørende for kvalifikationen.

Momsspørgsmål er i øvrigt ikke fritaget for afvisningskompetencen: SKM2017.387.SR og SKM2025.342.SR viser, at § 24, stk. 2 anvendes med samme strenghed på momsområdet.

Moms-fortolkning som selvstændigt hovedemne behandles i /praksisoversigt/moms-fortolkning.

LOV	Momsloven § 3, stk. 1 · Momsloven § 13, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Afvisning af bindende svar om momspligt for udlejning af køjepladser	17.06.2025
	Skatterådet · Vedtægtsændring for at omlægge administrationsvederlag til forlods udbytte	04.08.2020
	Skatterådet · Afvisning af bindende svar om moms ved udtagning af byggegrund	06.06.2017
	Skatterådet · Momspligt ved salg af havneareal betinget af ny lokalplan	26.11.2013
	Skatterådet · Salg af byggegrund via selskab anset som privatformue	30.05.2012

§ 15 Omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3 – restriktiv anvendelse i bindende svar

Ligningslovens § 3 pålægger skattepligtige selskaber at se bort fra arrangementer, der har til hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod skatterettens formål, og som ikke er reelle. Skatterådet anvender en fast tretrinsprøve, formuleret i SKM2020.361.SR:

> *Ved vurderingen af, om et arrangement kan tilsidesættes efter ligningslovens § 3, indgår tre elementer: 1) Der skal være en skattefordel, 2) ét af de væsentligste formål med arrangementet skal være at opnå skattefordelen, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og 3) arrangementet anses ikke for at være reelt under hensyntagen til alle de relevante faktiske forhold og omstændigheder, herunder om arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede, kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.*

Betingelserne er **kumulative** – og i praksis strander de fleste sager allerede på første led.

Ingen skattefordel = ingen § 3. I SKM2024.375.SR blev udbytte fra et dansk holdingselskab kanaliseret op gennem koncernen til finansiering af henholdsvis tilbagekøb af medarbejderandele og betaling af en earn-out til en uafhængig tredjepart. Skatterådet fandt hverken misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet eller grundlag for § 3, fordi de endelige modtagere **selv ville have været berettiget til frafald**, hvis de havde modtaget udbyttet direkte. Samme betragtning i SKM2025.426.SR, hvor det ultimative moderselskab blev anerkendt som retmæssig ejer, selv om betalingen passerede fire mellemliggende holdingselskaber – pengene gik direkte fra spørgers bankkonto til moderselskabets, og strukturen var begrundet i långiverkrav og regnskabsmæssig konsolidering.

Reelle kommercielle årsager frelser omstruktureringen. SKM2026.279.SR bekræfter, at § 3 ikke finder anvendelse ved en grænseoverskridende skattefri fusion med en kommerciel buy-and-build-strategi. Og i SKM2022.139.SR kunne § 3 ikke bringes i anvendelse ved flytning af et ejendomsselskabs hjemsted, fordi selskabet havde negativ egenkapital og ingen udsigt til fremtidige udbytter – der opnåedes altså slet ingen skattefordel.

Men klausulen har tænder. SKM2022.495.SR viser modsætningen: her blev et likvidationsprovenu omkvalificeret til udbytte på grund af misbrug. Og SKM2025.445.SR markerer grænsen udtrykkeligt ved at afgrænse sig fra **SKM2024.642.SR**, hvor en lignende konstruktion var anvendt til at realisere værdier ved et exit uden avancebeskatning. Det afgørende i SKM2025.445.SR var, at der **ikke skete nogen reel afståelse af ejerskabet** – ejerne beholdt deres økonomiske interesse i driften, og fordelingen var pro rata.

Når omgåelsesklausulen påberåbes i en sag, hvor der samtidig verserer en kontrolsag om samme problemstilling, kolliderer de to spor – og afvisningen efter § 24, stk. 2 vinder, jf. SKM2026.138.SR og SKM2022.200.SR.

Spørgsmålet om retmæssig ejer behandles selvstændigt i /praksisoversigt/retmaessig-ejer.

LOV `Ligningsloven § 3, stk. 1` `Selskabsskatteloven § 2, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2`

PRAKSIS

Skatterådet · LL § 3 finder ikke anvendelse ved grænseoverskridende skattefri fusion med kommerciel buy-and-build strategi	10.06.2026
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om udbytteskat og retmæssig ejer – igangværende kontrol af samme problemstilling	19.03.2026
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning vedrørende generationsskifte	19.08.2025
Skatterådet · Bekræftelse af ultimativt moderselskab som retmæssig ejer af udbytte	11.08.2025
Skatterådet · Skattefri udbytteudlodning til aktietilbagekøb og earn-out betaling	11.07.2024
Skatterådet · Likvidationsprovenu behandles som udbytte på grund af misbrug	14.10.2022
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet verserende klagesag	25.04.2022
Skatterådet · Skattefrihed ved flytning af dansk ejendomsselskabs hjemsted	25.03.2022
Skatterådet · Lån mellem investeringsselskab og skattepligtigt selskab tilsidesættes ikke	04.09.2020

§ 16 Praktiske konsekvenser for rådgiveren: en tjekliste før anmodningen indsendes

Praksis lader sig destillere til en række operationelle krav, der bør være opfyldt, før en anmodning om bindende svar indsendes.

Timing:

- Indsend anmodningen **før** gaveanmeldelsen. Er gaveanmeldelsen indsendt først, foreligger der allerede en igangværende sagsbehandling, som sidestilles med kontrol (SKM2025.324.SR, modsat SKM2026.104.SR).
- Undersøg, om der pågår kontrol, revision, klage- eller retssag om **samme problemstilling** – også for tidligere indkomstår (SKM2026.138.SR, SKM2015.170.SR).
- Er der allerede afgivet et bindende svar om forholdet, kræves **materielt forskellige** fakta (SKM2025.342.SR, SKM2016.365.SR).

Parterne:

- Ved gaveafgift, afståelsessummer og kontrollerede transaktioner: sørg for, at **alle parter** er medansøgere, jf. § 22.
- Ved gennemførte dispositioner kan der ikke spørges om virkningen for **andre end spørgeren** (FOB 2019-1).

Faktum og formulering:

- Beskriv **én bestemt disposition** og den præcise fremgangsmåde. Alternativer, betingede trapper og hypotetiske scenarier fører til afvisning (SKM2014.248.SR, SKM2019.370.SR).
- Fremlæg **aftalegrundlaget** – ikke blot et koncept (SKM2018.421.SR, SKM2017.284.SR).
- Kan en påberåbt forudsætning ikke dokumenteres, bliver spørgsmålet **teoretisk** (SKM2017.261.SR).

Emnet:

- Spørg ikke om indeholdelses- eller opkrævningsregler (SKM2025.276.SR) eller om forhold, der henhører under skifteretten (SKM2024.605.SR).

Efter svaret:

- Bindingen bortfalder, hvis forudsætningerne ændrer sig, jf. § 25, stk. 2 – men en myndighedstilbagekaldelse er en **afgørelse**, som kan kræves begrundet og prøvet (FOB 2012-12).
- En afvisning kan **ikke** påklages administrativt, jf. § 24, stk. 3; prøvelse må ske ved domstolene.

Skattestyrelsens samlede praksisoversigt findes i Den juridiske vejledning, afsnit A.A.3.9.9 om afvisning som følge af udredning eller revision.

LOV Skatteforvaltningsloven § 22 · Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2, 3 · Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 2

PRAKSIS

Skatterådet · Afvisning af bindende svar om udbytteskat og retmæssig ejer – igangværende kontrol af samme problemstilling	19.03.2026
Skatterådet · Succession ved overdragelse af kapitalandele i ejendomskoncern	27.02.2026
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om momspligt for udlejning af køjepladser	17.06.2025
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om generationsskifte successionsregler	11.06.2025
Skatterådet · Fast driftssted offshore og afvisning af trækfritagelse	16.05.2025
Skatterådet · Successionsrækkefølge og beskatning ved ægtefællesuccession og dødsfald	03.12.2024
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om skattefri nabohjælp og deleøkonomi	11.07.2019
Skatterådet · Ejerskab af solcelleanlæg ved performanceafhængig betaling afvises	16.08.2018
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet manglende konkret disposition	11.04.2017
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om fradrag for optionskøb	06.04.2017
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet afgjorte skattesager	24.08.2016
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet verserende klagesag	04.03.2015
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om skattepligt ved alternativt ophold	08.04.2014

§ 17 Sammenfatning: to bevægelser i Skatterådets praksis

Skatterådets praksis udvikler sig i disse år i to samtidige – og delvis modsatrettede – retninger.

Processuelt strammes adgangen. Afvisningskompetencen efter § 24, stk. 2 er blevet et betydeligt filter. Kontrolhensynet er udvidet, så det ikke længere kræver identitet mellem *perioder*, men alene mellem *problemstillinger* (SKM2026.138.SR). Rækkefølgen mellem gaveanmeldelse og anmodning er blevet retligt afgørende (SKM2025.324.SR). Og kravet om ét bestemt faktum – ikke et alternativt faktum – håndhæves konsekvent. Retssikkerhedsmæssigt er dette en spænding: afvisningen kan ikke påklages administrativt, jf. § 24, stk. 3, og skatteyderen står tilbage uden den forudsigelighed, som ordningen efter betænkning nr. 945/1982

netop skulle sikre. Modvægten er, at afvisning ikke er en automatik – jf. SKM2025.178.SR, hvor svaret blev givet trods en verserende retssag.

Materielt afklares de store fortolkningsspørgsmål. Inden for hvert af de behandlede områder er praksis nu forudsigelig:

- **Kryptoaktiver** er spekulationsaktiver efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, og hensigten succederer ved gave, arv og bodeling – senest og klarest i SKM2026.81.SR.
- **Fast driftssted** kræver både geografisk fasthed og varighed; 6-8 dages kampagner rækker ikke (-SKM2026.120.SR, SKM2026.121.SR), og et hjemmekontor er kun til arbejdsgiverens rådighed, når denne har en forretningsmæssig interesse i placeringen (SKM2022.167.SR).
- **Nedsat gaveafgift** overlever skattefri omstruktureringer, når vederlæggelsen sker i aktier og fordelingen er pro rata (SKM2026.153.SR, SKM2026.164.SR) – men ikke, hvis det modtagende selskab bliver en pengetank (SKM2020.334.SR).
- **Ledelsens sæde** efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6 bevarer sin selvstændige betydning, også når MLI'ens MAP-procedure har fastlagt hjemstedet i udlandet (SKM2026.156.SR, SKM2025.688.SR).

Den praktiske lære er, at værdien af et bindende svar i dag i lige så høj grad afgøres af **hvornår og hvordan** anmodningen indgives, som af det materielle spørgsmål, den rejser. Arbejdsgruppen bag betænkning nr. 1187/1989 noterede allerede dengang, at »en meget stor del af de afgivne svar har medvirket til, at skatteyderne har kunnet træffe de dispositioner, hvorom de har rejst spørgsmål, med den øgede sikkerhed, som var hensigten med loven« – den vurdering står ved magt, men forudsætter i dag en mere disciplineret proces fra spørgerens side end nogensinde.

LOV
Boafgiftsloven § 23b, stk. 2 · Selskabsskatteloven § 1, stk. 6 · Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2, 3 · Statsskatteloven § 5, stk. 1

PRAKSIS

Skatterådet · Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion	10.04.2026
Skatterådet · Britisk selskab med dansk direktør: Ledelsens sæde i Danmark og dobbeltdomicil efter MLI	08.04.2026
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning udløser ikke forhøjelse af nedsat gaveafgift ved pro rata-fordeling	01.04.2026
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om udbytteskat og retmæssig ejer – igangværende kontrol af samme problemstilling	19.03.2026
Skatterådet · Skattepligt ved sandsugning uden for dansk territorialfarvand	04.03.2026
Skatterådet · Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen	04.03.2026
Skatterådet · Spekulationsbeskatning af kryptovaluta erhvervet ved bodeling	13.02.2026
Skatterådet · Udbytteudlodning fra dobbeltdomicilselskab hjemmehørende i X-land	05.12.2025
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om generationsskifte successionsregler	11.06.2025
Skatterådet · Skattefri udbytteudlodning til udenlandsk moderselskab trods verserende retssag	01.04.2025
Skatterådet · Norsk virksomhed får ikke fast driftssted ved hjemmearbejde i Danmark	01.04.2022
Skatterådet · Generationsskifte med reduceret gaveafgift og efterfølgende spaltning af selskab	17.08.2020

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Boafgiftsloven § 23b	stk. 2

Ligningsloven § 3	stk. 1	Selskabsskatteloven § 2	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 21	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 22	
Skatteforvaltningsloven § 24	stk. 2	Skatteforvaltningsloven § 25	stk. 1
Statsskatteloven § 5	stk. 1		

MATERIALE Citerede afgørelser

69 afgørelser

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 69

12.06.2026	Skatterådets bekræftelse af succession ved overdragelse af ideel andel af næringsejendomsvirksomhed til søskende	26-0387863
10.06.2026	LL § 3 finder ikke anvendelse ved grænseoverskridende skattefri fusion med kommerciel buy-and-build strategi	25-5461065
04.06.2026	Salg af ejerlejlighed inden for 3-årsperioden udløser ikke forhøjet gaveafgift ved reinvestering i udlejningsvirksomheden	26-1272070
04.06.2026	Skattemæssig succession ved dødsboudlodning af kapitalandele – aktiv udlejningsvirksomhed kræver intern administration både før og på udlodningstidspunktet	26-1384027
10.04.2026	Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion	25-5862526
08.04.2026	Britisk selskab med dansk direktør: Ledelsens sæde i Danmark og dobbeltdomicil efter MLI	25-3684756
01.04.2026	Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning udløser ikke forhøjelse af nedsat gaveafgift ved pro rata-fordeling	26-0363047
01.04.2026	Skattefrie omstruktureringer i koncern udløser ikke forhøjelse af nedsat gaveafgift efter boafgiftslovens § 23 b	26-0429777
19.03.2026	Afvisning af bindende svar om udbytteskat og retmæssig ejer – igangværende kontrol af samme problemstilling	25-3497348
04.03.2026	Skattepligt ved sandsugning uden for dansk territorialfarvand	25-5110343
04.03.2026	Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen	25-5111674
03.03.2026	Andelsbeviser kvalificeret som erhvervsaktiver ved generationsskifte	25-5646437
03.03.2026	Succession ved overdragelse af anparter i aktivt ejendomsselskab	25-5285659
03.03.2026	Succession ved generationsskifte af udlejningsejendomme efter spaltning	25-6213361
27.02.2026	Succession ved overdragelse af kapitalandele i ejendomskoncern	25-5926804
13.02.2026	Spekulationsbeskatning af kryptovaluta erhvervet ved bodeling	24-0842516

11.12.2025	Fast driftssted ved byggearbejde genoptaget efter konkurs og ejerskifte	25-2839354
05.12.2025	Udbytteudlodning fra dobbeltdomicilselskab hjemmehørende i X-land	25-3150931
18.11.2025	Offshore selskabs udvidede supportaktiviteter i Danmark skaber ikke fast driftssted	25-3865216
11.11.2025	Realiseret fortjeneste på Bitcoins fra 2011 var spekulation	25-3013004
19.08.2025	Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning vedrørende generationsskifte	25-2369066
11.08.2025	Bekræftelse af ultimativt moderselskab som retmæssig ejer af udbytte	24-1232352
17.06.2025	Afvisning af bindende svar om momspligt for udlejning af køjepladser	25-0360671
11.06.2025	Afvisning af bindende svar om generationsskifte successionsregler	25-2239192
16.05.2025	Fast driftssted offshore og afvisning af trækfritagelse	24-1892230
01.04.2025	Skattefri udbytteudlodning til udenlandsk moderselskab trods verserende retssag	24-1575465
03.12.2024	Successionsrækkefølge og beskatning ved ægtefællesuccession og dødsfald	23-2093317
14.10.2024	Udenlandsk selskab med installationsarbejde og fast driftssted	24-0908793
02.09.2024	Arvede Bitcoins anses for spekulationsaktiver ved salg	24-0896571
11.07.2024	Skattefri udbytteudlodning til aktietilbagekøb og earn-out betaling	23-0664467
12.01.2024	Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn	23-1122748
04.09.2023	Låsning og frigivelse af kryptovaluta er ikke skattepligtig realisation	22-0570993
18.04.2023	Tysk selskabs gaslager i Danmark giver ikke fast driftssted	22-1010920
03.02.2023	Udenlandsk selskab får ikke fast driftssted grundet støttefunktion	22-0872228
05.01.2023	Beskatning af kryptovaluta afkast og staking rewards ved tildeling	22-0754229
21.11.2022	Norsk CEO i Danmark skaber fast driftssted for selskaber	22-0457370
14.10.2022	Likvidationsprovenu behandles som udbytte på grund af misbrug	21-0486163
05.07.2022	Skattepligt af Bitcoin-gevinster købt i 2012 i spekulationsøjemed	21-0613071
12.05.2022	Tysk selskab får fast driftssted i Danmark via hjemmekontor	21-0722131
25.04.2022	Afvisning af bindende svar grundet verserende klagesag	21-1061674
01.04.2022	Norsk virksomhed får ikke fast driftssted ved hjemmearbejde i Danmark	21-1205689
25.03.2022	Skattefrihed ved flytning af dansk ejendomsselskabs hjemsted	21-0633002
31.01.2022	Kryptovaluta og guldbarrer er passiv kapitalanbringelse	21-0702623
02.11.2021	Beskatning af Dogecoin-gevinst købt i 2014 anses som spekulation	21-0441153
01.07.2021	Fast driftssted ved tilbagevendende jernbanearbejde	21-0032709
31.05.2021	Næringsvurdering af personlig handel med kryptovaluta	18-0002843

04.09.2020	Lån mellem investeringsselskab og skattepligtigt selskab tilsidesættes ikke	20-0458340
17.08.2020	Generationsskifte med reduceret gaveafgift og efterfølgende spaltning af selskab	20-0106106
04.08.2020	Vedtægtsændring for at omlægge administrationsvederlag til forlods udbytte	20-0307143
05.12.2019	Afvisning af bindende svar grundet verserende retssag om samme skatteyder	19-0642260
06.11.2019	Fast driftssted vurdering af salgsforberedende aktiviteter	19-0512700
11.07.2019	Afvisning af bindende svar om skattefri nabohjælp og deleøkonomi	19-0027192
17.12.2018	Afvisning af bindende svar om skat på kryptovaluta	17-1020098
05.09.2018	Fradrag for spekulationstab ved handel med Bitcoins	18-0767532
16.08.2018	Ejerskab af solcelleanlæg ved performanceafhængig betaling afvises	18-0203370
09.05.2018	Afvisning af bindende svar om generationsskifte og pengetankreglen	17-1844682
06.06.2017	Afvisning af bindende svar om moms ved udtagning af byggegrund	16-1394339
11.04.2017	Afvisning af bindende svar grundet manglende konkret disposition	16-1635364
06.04.2017	Afvisning af bindende svar om fradrag for optionskøb	16-1560089
09.02.2017	Y-landsk selskabs ledelse har ikke sæde i Danmark	16-1210400
24.08.2016	Afvisning af bindende svar grundet afgjorte skattesager	14-0060834
08.12.2015	Afvisning af bindende svar grundet verserende klagesag	15-0972859
04.03.2015	Afvisning af bindende svar grundet verserende klagesag	14-0381804 og 14-0381808
27.10.2014	Amerikansk selskab undgår fast driftssted ved byggeprojekt	14-3544860
08.04.2014	Afvisning af bindende svar om skattepligt ved alternativt ophold	13-0104502
26.11.2013	Momspligt ved salg af havneareal betinget af ny lokalplan	13-0166052
30.05.2012	Salg af byggegrund via selskab anset som privatformue	12-066206
25.06.2008	Afvisning af bindende svar grundet manglende faktuelle oplysninger	08-092603
08.05.2007	Skatterådet afviser at ændre ankenævnets konkrete bevisvurdering	07-072269

FORARBEJDE Betænkninger

2 referencer

Fortolkningen af love og domstolsafgørelser (Betænkning nr. 1187)

nr. 1187 · 1989 · Skatteministeriet

Betænkning fra udvalget om eventuel styrkelse af lovfortolkningen inden for skatteadministrationen

nr. 945 · 1982 · Ministeriet for Skatter og Afgifter

07 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over boligskat — grundskyld og ejendomsværdiskat

Vurderingsnorm, skønsspænd og overgangsregler efter ejendomsvurderingsloven og ejendomsskatteloven

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

INTRODUKTION

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

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1 To love, to myndigheder: ejendomsvurderingsloven og ejendomsskatteloven

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

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

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

Myndighedsbilledet ser i dag således ud:

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

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

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

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

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

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

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

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

Og helt konkret om spændets størrelse:

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

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

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

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

To yderligere skranker i § 15 begrænser klagemulighederne:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 5 Omberegnede grundværdier og basisår – kravet om udtrykkelig hjemmel

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 7 Ejendomsværdiskat: rådighed frem for faktisk beboelse

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

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

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

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

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

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

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

§ 8 Dækningsafgift: fra forskelsværdi til grundværdi

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 10 Klage, genoptagelse og tilbagebetalingsordningen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 11 Fritagelser, låneordninger og grundskyldens afledte virkninger

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

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

MATERIALE Citerede afgørelser

15 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 1

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

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

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

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 1

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

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 7

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

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

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

HUSLEJENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

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

08 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over CFC-beskatning af kontrollerede selskaber

Kontrol, CFC-indkomst og substans efter ATAD-omlægningen af selskabsskattelovens § 32

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 33 afgørelser · 2008–2025 Læs online

INTRODUKTION

CFC-beskatning er den danske værnsregel, der tvinger et moderselskab, en fond eller en kontrollerende fysisk person til at medregne et kontrolleret selskabs mobile indkomst – renter, kursgevinster, udbytter, aktieavancer, finansiel leasing og indkomst fra immaterielle aktiver – i dansk skattepligtig indkomst. Hovedhjemlerne er selskabsskattelovens § 32 for selskaber, fondsbeskatningslovens § 12 for fonde og ligningslovens § 16 H for kontrollerende fysiske personer. Praksis domineres af Skatterådets bindende svar og dispensationsafgørelser samt af Landsskatteretten, mens EU-Domstolen har sat de ydre rammer. ATAD-implementeringen ved lov nr. 1180 af 8. juni 2021 har flyttet retstilstanden markant: aktivtesten og den 10-årige dispensationsordning for finansielle datterselskaber er afskaffet, indkomsttærsklen sænket til en tredjedel, kontrolbegrebet udvidet, og der er indført en partiel substanstest for indkomst fra immaterielle aktiver samt et bindende valg om kun at medregne CFC-indkomsten.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kontrolbetingelsen i selskabsskattelovens § 32, stk. 6, er efter ATAD-omlægningen alternativ: mere end 50 pct. af stemmerne, mere end 50 pct. af kapitalen eller ret til mere end 50 pct. af overskuddet er hver for sig tilstrækkeligt, og tilknyttede personers besiddelser på 25 pct. eller mere medregnes.

02 Ejes 50 pct. eller mindre uden bestemmende indflydelse, indtræder ingen CFC-beskatning – beskatning sker først ved udbytte eller afståelse.

03 CFC-beskatning efter selskabsskattelovens § 32 forudsætter ikke længere, at datterselskabet er lavtbeskattet eller udenlandsk; reglerne rammer alle datterselskaber uanset hjemsted, hvilket bevidst går videre end skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav.

04 Indkomstbetingelsen er, at datterselskabets CFC-indkomst overstiger en tredjedel af den samlede skattepligtige indkomst opgjort efter danske regler; den tidligere aktivtest er ophævet.

05 Opregningen af CFC-indkomst i § 32, stk. 5, er udtømmende – lejeindtægter og avancer på fast ejendom er ikke CFC-indkomst, og goodwill var efter tidligere praksis ikke omfattet af definitionen af immaterielle aktiver.

06 Royalties fra uafhængige parter er ikke CFC-indkomst, hvis de immaterielle aktiver i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed; salgssummer for immaterielle aktiver er derimod altid CFC-indkomst.

07 Anden indkomst fra immaterielle aktiver – herunder indlejret royaltyafkast i varer og tjenesteydelser – medregnes kun, hvis datterselskabet ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende aktiverne; testen skal fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb.

08 Immaterielle aktiver, der først kom under CFC-beskatning ved ATAD-udvidelsen, kan efter overgangsreglen i lov nr. 1180 af 8. juni 2021 § 3, stk. 3, afskrives på handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår efter 1. juli 2021, og uudnyttede tvungne afskrivninger fremføres til det år, hvor aktivet giver indkomst.

09 CFC-indkomsten og datterselskabets samlede indkomst opgøres altid efter danske regler; udenlandske konsoliderings- og overskudsoverførselsordninger som den tyske Organschaft ændrer ikke, hvem der er rette indkomstmodtager.

10 Den 10-årige dispensationsadgang for banker, realkreditinstitutter og forsikringsselskaber i den dagældende § 32, stk. 2, er ophævet, og allerede meddelte fritagelser bortfaldt for indkomstår, der påbegyndtes 1. juli 2021 eller senere.

11 Finansielle datterselskaber undtages nu generelt fra CFC-beskatning, medmindre mere end en tredjedel af CFC-indkomsten hidrører fra transaktioner med moderselskabet eller dets tilknyttede personer.

12 For kontrollerende fysiske personer efter ligningslovens § 16 H gælder fortsat både et lavbeskatningskrav (udenlandsk skat under ¾ af dansk skat) og en indkomstbetingelse på mere end halvdelen af selskabets indkomst; er lavbeskatningskravet ikke opfyldt, bortfalder hele CFC-spørgsmålet.

13 Fritagelsen i ligningslovens § 16 H, stk. 2, for EU/EØS-selskaber kræver reel etablering og reel økonomisk virksomhed vedrørende CFC-indkomsten – et passivt obligationsinvesterende selskab uden egne ansatte og lokaler opfylder ikke kravet.

14 Der gives creditlempelse for datterselskabets danske og udenlandske skatter og – efter ekstraskattereformen – nedslag for kvalificeret indenlandsk ekstraskat, ligesom medregnet CFC-indkomst kan modregnes i senere skattepligtigt udbytte og aktieavance.

15 Moderselskabet kan efter § 32, stk. 15-16, vælge kun at medregne CFC-indkomsten frem for datterselskabets samlede indkomst; valget skal træffes ved det første oplysningsskema, er bindende i 5 år og gælder alle koncernens datterselskaber.

§ 1 Det trestrengede CFC-system: selskaber, fonde og kontrollerende fysiske personer

Dansk CFC-beskatning hviler på tre parallelle hjemler, der er koblet sammen ved indbyrdes henvisninger.

- **Selskaber m.v.** CFC-beskattes efter selskabsskattelovens § 32. Reglen omfatter selskaber og foreninger omfattet af selskabsskattelovens § 1 samt udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark, jf. § 32, stk. 1.
- **Fonde og foreninger** er omfattet via fondsbeskatningslovens § 12, hvorefter § 32 finder tilsvarende anvendelse, dog uden dobbelt medregning, hvis indkomsten allerede medregnes hos et selskab.
- **Kontrollerende fysiske personer** CFC-beskattes efter ligningslovens § 16 H, der henviser til CFC-indkomstdefinitionen i selskabsskattelovens § 32, stk. 5, men i øvrigt har sine egne – og strengere – indgangsbetingelser.

Den legislative udvikling forklarer regelsættets nuværende form:

År	Ændring	Kerneindhold
1995	lov nr. 312 af 17. maj 1995	Ny § 32 om tvungen sambeskatning med lavtbeskattede udenlandske datterselskaber af overvejende finansiel karakter
1996	**lov nr. 487 af 12. juni 1996**	Ligningslovens § 16 H (personer) og fondsbeskatningslovens § 12 (fonde) indsættes
2000	lov nr. 1284 af 20. december 2000	Nyaffattelse af § 32, stk. 1, 1. pkt., og stk. 4
2002	lov nr. 313 af 21. maj 2002	År-til-år-vurdering, udtømmende liste over CFC-indkomst, 1/3-indkomsttest og 3/4-skattetest samt dispensationsadgang for banker og forsikringsselskaber
2007	lov nr. 540 af 6. juni 2007	Reglerne udvides til alle datterselskaber uanset hjemsted og beskatningsniveau; EU/EØS-substanstest i ligningslovens § 16 H, stk. 2
2021	lov nr. 1180 af 8. juni 2021	ATAD-implementering: nyaffattelse af stk. 1-2 og 5-7, nye stk. 14-16
2023	**lov nr. 1535 af 12. december 2023**	Nedslag i § 32, stk. 11, for kvalificeret indenlandsk ekstraskat

Om formålet siger de almindelige bemærkninger til 2021-loven:

> *De såkaldte CFC-regler har til formål at hindre, at mobil indkomst vilkårligt kan flyttes til lavskattelande. CFC-regler går ud på, at moderselskaber, der flytter aktiver til udenlandske datterselskaber ("Controlled Foreign Companies" – CFC), beskattes i hjemlandet af den indkomst, der er placeret i udlandet.*

Det historiske cirkulære om international beskatning fra 1997 beskriver det oprindelige regelsæt i detaljer, men er for længst overhalet af lovændringerne og kan ikke citeres som gældende ret. Sambeskatningsudvalgets rapport, betænkning nr. 1452/2004, afgrænsede udtrykkeligt CFC-reglerne fra sit kommissorium, men dokumenterer samspillet mellem CFC-beskatning og frivillig international sambeskatning: koncerner med CFC-pligtige datterselskaber kunne i stedet vælge international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, hvilket fortsat er en udtrykkelig undtagelse i § 32, stk. 1, nr. 2.

LOV `Fondsbeskatningsloven § 12` `Ligningsloven § 16h, stk. 1` `Selskabsskatteloven § 31a` `Selskabsskatteloven § 32, stk. 1`

§ 2 Kontrolbetingelsen: fra bestemmende indflydelse til det alternative 50 pct.-kriterium

Før ATAD-omlægningen var kontrolbetingelsen knyttet til koncernbegrebet i selskabsskattelovens § 31 C og krævede i praksis mere end halvdelen af stemmerettighederne. Forarbejderne til lov nr. 1180 af 8. juni 2021 beskriver den gældende ret på daværende tidspunkt således:

> *Kontrolbetingelsen fremgår af selskabsskattelovens § 32, stk. 1, 1. pkt., jf. stk. 6. ... Dette vil i praksis være tilfældet, når den danske enhed direkte eller indirekte er aktionær i datterselskabet, og koncernen har bestemmende indflydelse i datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31 C, hvilket som hovedregel er tilfældet, hvis koncernen har mere end 50 pct. af stemmerettighederne i datterselskabet.*

Den gamle retstilstand ses klart i **SKM2008.787.SR** (SKM2008.787.SR), hvor Skatterådet besvarede spørgsmålet om et BVI-selskab med ren optionshandel todelt: ved en ejerandel under 50 pct. var moderselskabsbetingelsen ikke opfyldt, og CFC-reglerne fandt slet ikke anvendelse, mens en ejerandel over 50 pct. udløste medregning af hele den forholdsmæssige andel – uanset at afkastet blev geninvesteret. Samme skelnen blev anvendt for en fysisk person i SKM2008.775.SR efter ligningslovens § 16 H.

Efter § 32, stk. 6 er kontrolbetingelsen nu **alternativ**: moderselskabsstatus foreligger, hvis selskabet selv eller sammen med tilknyttede personer har direkte eller indirekte indflydelse på mere end 50 pct. af stemmerettighederne, ejer mere end 50 pct. af kapitalen **eller** har ret til at modtage mere end 50 pct. af overskuddet. Ved tilknyttede personer forstås enheder og fysiske personer med 25 pct. eller mere af stemmer, kapital eller overskud, og en fysisk persons nærtstående, fonde og truster medregnes efter ligningslovens § 16 H, stk. 6. Forarbejderne fremhæver, at udvidelsen indebærer, at "omfanget af datterselskaber, der bliver omfattet af regelsættet, udvides", og at der derfor blev indført en ny lempelsesadgang i § 32, stk. 14, fordi aktierne i de nytilkomne datterselskaber ikke altid er skattefrie koncernselskabsaktier.

Afgrænsningen mod ikke-kontrollerende strukturer er illustreret i SKM2019.453.SR, hvor danske medarbejdere via *depositary receipts* i to hollandske stichtings havde det fulde økonomiske afkast af underliggende B.V.-selskaber. Skatterådet fandt, at stichtingerne ikke var transparente, fordi bestyrelsen – udpeget af kapitalfondsforvalteren – kunne gøre udlodninger betingede og kræve dem tilbagebetalt. Da medarbejderne hverken var aktionærer, havde stemmerettigheder eller havde indgået aftale om fælles kontrol, var kontrolbetingelsen i **selskabsskattelovens § 32, stk. 6, 1. pkt.**, allerede af den grund ikke opfyldt. Skatterådet præciserede samtidig, at bestemmelsen om transparente enheder efter forarbejderne sigter mod personselskaber som K/S og I/S – ikke mod fondslignende stichtings. Modsat blev en hollandsk STAK i SKM2018.254.SR anset for transparent, fordi indtægterne straks blev udloddet, og hele formuen tilfaldt deltagerne ved likvidation – en forskel Skatterådet i 2019 udtrykkeligt lagde vægt på.

LOV	Ligningsloven § 16h, stk. 6 · Selskabsskatteloven § 32, stk. 6, 14	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Afkast fra hollandsk Stichting via Depositary Receipts og CFC-beskatning	18.09.2019
	Skatterådet · Hollandsk STAK fond er skattemæssigt transparent i Danmark	06.06.2018
	Skatterådet · CFC-beskatning af udenlandsk selskabs indkomst afhængig af ejerandel	01.10.2008
	Skatterådet · CFC-beskatning og pensionsmidlers investering i udenlandsk selskab	29.09.2008

§ 3 Indkomstbetingelsen efter ATAD: en tredjedel – og aktivtesten er væk

Efter § 32, stk. 1, nr. 1 sker CFC-beskatning kun, hvis datterselskabets CFC-indkomst i indkomståret udgør **mere end en tredjedel** af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter § 32, stk. 4. Forarbejderne til 2021-loven forklarer skærpelsen:

> *Forslaget til nr. 1, 1. pkt., indebærer, at den gældende indkomstbetingelse opretholdes, men at den justeres, således at betingelsen for CFC-beskatning efter forslagets 1. pkt. fremover vil være, at datterselskabets CFC-indkomst udgør mere end 1/3 af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst. Herved vil indkomstbetingelsen få et bredere anvendelsesområde ... Indkomstbetingelsens tærskel skærpes for at bringe CFC-reglerne i overensstemmelse med minimumskravene i skatteundgåelsesdirektivet.*

Samtidig blev **aktivbetingelsen ophævet**. Den krævede tidligere, at datterselskabets finansielle aktiver gennemsnitligt udgjorde mere end 10 pct. af de samlede aktiver, og dens ophævelse afspejles i, at ordene "og aktiverne" udgik af § 32, stk. 3. Under de gamle regler var aktivtesten en selvstændig frafiltrering, jf. SKM2008.787.SR, hvor Skatterådet udtrykkeligt opstillede både 50 pct.-indkomstkravet og 10 pct.-aktivkravet som kumulative betingelser.

To tekniske elementer i indkomstbetingelsen skal fremhæves:

- **Transparensreglen**: ved bedømmelsen ses der bort fra indkomst fra selskaber under datterselskabets bestemmende indflydelse, når de er skattemæssigt hjemmehørende i samme land; i stedet inddrages deres indkomst forholdsmæssigt. Det præciseredes ved 2021-loven, at der lægges vægt på det *skattemæssige* hjemsted.
- **Skattepligtige tilskud** medregnes ikke ved opgørelsen af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst. Forarbejderne begrunder det med, at den danske indkomstopgørelse ellers "ville kunne oppustes kunstigt, uden at dette nødvendigvis har indflydelse på datterselskabets faktiske beskatning i udlandet".

Hvor indkomstbetingelsen ikke er opfyldt, falder hele CFC-spørgsmålet bort. Det illustreres af SKM2013.649.SR, hvor et driftsselskabs indtægter i det væsentlige (≥ 95 pct.) stammede fra markedsføring af online-spilydelser. Da denne indkomst ikke var CFC-indkomst, var moderselskabet ikke CFC-skattepligtigt, og udbyttet kunne modtages skattefrit.

En central dansk særegenhed er, at der **ikke** længere gælder noget krav om lavbeskatning eller udenlandsk hjemsted for datterselskabet. Det er et bevidst valg om at gå videre end direktivets minimum, som lovgiver begrunder således:

> *Med lovforslaget foreslås det på den baggrund på visse punkter at opretholde gældende CFC-regler, der går videre end minimumsforpligtelserne i direktivet. Det drejer sig mere specifikt om, at de danske CFC-regler finder anvendelse, uanset hvor datterselskabet er hjemmehørende.*

LOV	Selskabsskatteloven § 32, stk. 1, 3, 4	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Skattefrihed for udbytte og CFC-regler for holdingselskab med ledelse i udlandet	12.09.2013
	Skatterådet · CFC-beskatning af udenlandsk selskabs indkomst afhængig af ejerandel	01.10.2008

§ 4 Den udtømmende opregning af CFC-indkomst i § 32, stk. 5

§ 32, stk. 5 opregner ni kategorier af CFC-indkomst: renter og provisioner (nr. 1), kursgevinster og -tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (nr. 2), indkomst fra immaterielle aktiver (nr. 3), skattepligtige udbytter (nr. 4), aktieavancer og -tab (nr. 5), fradrag vedrørende nr. 1-5 (nr. 6), finansiel leasing (nr. 7), indkomst fra forsikrings-, bank- og anden finansiel virksomhed (nr. 8) samt indkomst fra faktureringsselskaber, der bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi (nr. 9).

Opregningen er **udtømmende**, og det har afgørende betydning i praksis:

- I SKM2010.377.SR skulle en dansk bank overtage nødlidende ejendomme fra kunder gennem nystiftede udenlandske ejendomsselskaber. Skatterådet fastslog, at lejeindtægter og gevinster ved salg af fast ejendom hverken var nævnt i den udtømmende liste eller kunne rummes i den daværende residualbestemmelse om finansiel virksomhed, fordi ejendomsselskaberne ikke havde finansiel koncession. Indkomsten var derfor ikke CFC-indkomst.
- I SKM2014.830.SR solgte et CFC-beskattet datterselskab samtlige aktiver og passiver, herunder goodwill, til et koncernselskab i EU/EØS. Skatterådet svarede, at den del af afståelsesavancen, der kunne henføres til goodwill, ikke skulle medregnes, fordi goodwill ikke er omfattet af den dagældende udtømmende definition af immaterielle aktiver. Definitionen i den gældende § 32, stk. 5, nr. 3 opregner fortsat ophavsret, patent, varemærke, mønster, model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, know-how samt CO2-kvoter og -kreditter – men den ATAD-baserede udvidelse i litra b om "al anden indkomst fra immaterielle aktiver" gør, at rækkevidden af afgørelsen må vurderes konkret under den nye affattelse.
- I SKM2009.231.SR skulle gebyrer, provisionsindtægter og anden omsætning i seks finansielle datterselskaber medregnes som CFC-indkomst efter den dagældende residualbestemmelse om finansiel virksomhed. Derimod var indtægten i et selskab, der alene drev en markedsplads for værdipapirhandel uden selv at deltage i handlerne, ikke CFC-indkomst – grænsen går ved, om selskabet driver den finansielle virksomhed eller blot stiller infrastrukturen til rådighed.

Den underliggende systematik er, at CFC-reglerne skal ramme *mobil* indkomst. Kursgevinstlovens område er derfor kernen i nr. 2, men med den vigtige undtagelse, at gevinst og tab på terminskontrakter, der tjener til sikring af driftsindtægter og driftsudgifter, ikke medregnes, medmindre selskabet driver næring ved køb og salg af fordringer eller finansieringsvirksomhed.

LOV	Selskabsskatteloven § 32, stk. 5	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Goodwill anses ikke som CFC-indkomst ved aktivsalg	04.12.2014
	Skatterådet · Ejendomsindtægter fra datterselskaber anses ikke for CFC-indkomst	22.06.2010
	Skatterådet · Gebyr og provisionsindtægter som CFC-indkomst i finansielle datterselskaber	27.03.2009

§ 5 Immaterielle aktiver: royalties efter litra a og den partielle substanstest i litra b

Indkomst fra immaterielle aktiver er efter ATAD-omlægningen delt i to spor i § 32, stk. 5, nr. 3.

Litra a – vederlag for anvendelse og afståelse. Betalinger af enhver art for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver samt fortjeneste og tab ved afståelse af aktiverne er CFC-indkomst. Skattestyrelsen beskriver afgrænsningen således i Den juridiske vejledning:

> *Der skal dog ikke ske medregning af betalinger fra selskaber, som ikke er koncernforbundne med datterselskabet … for anvendelsen af eller retten til at anvende immaterielle aktiver, som i det væsentligste er foranlediget af datterselskabets egen forsknings- og udviklingsvirksomhed.*

Ved bedømmelsen af, om aktiverne i det væsentligste er datterselskabets egne, er det den **relative værdiskabelse** – ikke de afholdte omkostninger – der er afgørende, og aktiviteter købt hos andre koncernselskaber (kontraktforskning) tæller ikke med. Væsentlighedskriteriet gælder derimod kun royalties: fortjeneste og tab ved *afståelse* af immaterielle aktiver er i intet tilfælde knyttet op på et væsentlighedskriterium eller en substanstest. Afgrænsningen af royaltybegrebet følger generelt artikel 12, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, og det beror på en konkret vurdering, om der er overdraget ejerrettigheder eller alene en brugsret.

Litra b – al anden indkomst og den partielle substanstest. Litra b fanger den indkomst fra immaterielle aktiver, som ikke rammes af litra a – navnlig det royaltyafkast, der er *indlejret* i salgssummen for varer og tjenesteydelser, uden at der beregnes særskilt vederlag. Sådan indkomst medregnes kun, hvis datterselskabet ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende de immaterielle aktiver, understøttet af personale, udstyr, aktiver og lokaler. Skattestyrelsen fastslår, at testen

> *skal fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb, og det er således afgørende, hvornår datterselskabet efter EU-retten må anses for at have tilstrækkelig substans.*

Vurderingen er funktionsorienteret. Har ejeren selv – eller lokale koncernforbundne selskaber i samme land – varetaget væsentlige funktioner ved udviklingen, vil substanskravet i almindelighed være opfyldt. Er aktiverne derimod hovedsagelig tilkøbt, indgår bl.a. nettoafkastet på ejerskabet, ejerens kontrol over risikoen, ejerens egne værdiskabende aktiviteter og aktivernes sammenhæng med andre koncernaktiver. Der lægges mindre vægt på ren juridisk beskyttelse, håndhævelse og vedligeholdelse, og der kræves **proportionalitet** mellem aktiviteten og aktivernes værdi: et selskab med 20 ansatte og 50 mio. kr. i årlige egenomkostninger kan i almindelighed ikke anses for at videreføre væsentlig økonomisk aktivitet vedrørende immaterielle aktiver til en værdi af 10 mia. kr., mens det samme selskab lettere vil kunne det ved aktiver til 1 mia. kr.

To modifikationer begrænser substanstestens rækkevidde. Testen finder kun anvendelse for datterselskaber hjemmehørende i stater, hvor den kompetente myndighed skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder, og der gælder en undtagelse, hvorefter substans ikke redder indkomsten, hvis aktiverne er placeret i selskabet af rent skattemæssige årsager. Endelig er anvendelsen af substanstesten betinget af, at moderselskabet aktivt vælger den og indsender de foreskrevne oplysninger.

Baggrunden for den særlige regel om opkøbte selskaber fremgår af 2021-lovens almindelige bemærkninger:

> *Det foreslås således, at afkast af immaterielle aktiver, der ejes af et selskab, som det danske moderselskab erhverver fra en uafhængig sælger (en ikketilknyttet person), ikke beskattes som CFC-indkomst. Forslaget herom er begrundet i, at det danske moderselskab i sådanne tilfælde ikke har flyttet de immaterielle aktiver fra det land, hvor aktiverne er oparbejdet eller udviklet, med henblik på at opnå en lavere beskatning af aktivernes afkast.*

LOV Selskabsskatteloven § 32, stk. 5

§ 6 Overgangsreglen om handelsværdi pr. 1. januar 2022 – SKM2025.45.SR

Fordi ATAD-udvidelsen inddrog immaterielle aktiver, der ikke tidligere gav CFC-indkomst, indeholder lov nr. 1180 af 8. juni 2021 § 3, stk. 3, en overgangsregel: sådanne aktiver anses for erhvervet til **handelsværdien** ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere. Formålet er at sikre, at udvidelsen kun får fremadrettet virkning, så der ikke sker beskatning af urealiserede gevinster på allerede eksisterende aktiver.

Reglen blev prøvet i SKM2025.45.SR. Et dansk moderselskabs helejede datterselskab D1 i X-land havde gennem et fælles udviklingsselskab og senere opkøb erhvervet patenter fra et uafhængigt selskab, G4. I 2017 indgik D1 en licensaftale, som ud over en engangsbetaling gav mulighed for milepælsbetalinger og royalty; ingen milepæle blev nået. I 2024 indgik D1 en ny licensaftale med en up-front-betaling, der ubestridt udgjorde CFC-indkomst efter § 32, stk. 5, nr. 3, litra a.

Skatterådet gennemgik overgangsreglens to betingelser:

Betingelse	Indhold	Resultat
1	Aktivet må ikke have givet CFC-afkast i de tre indkomstår forud for det første indkomstår efter 1. juli 2021 (for D1: 2019-2021)	Opfyldt – ingen milepælsbetalinger eller royalties i perioden
2	Er aktivet erhvervet fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, skal overdragelsen have udløst dansk eller udenlandsk beskatning	Ikke relevant – erhvervet fra den ikke-koncernforbundne G4

Afgørende for praksis er også reglens afskrivningsmekanik. Aktiverne anses for afskrevet maksimalt efter afskrivningslovens § 40, stk. 2, men afskrivningerne kan i det enkelte indkomstår **maksimalt udgøre indkomsten fra samme aktiv**, og afskrivninger, der ikke kan rummes, skal foretages i det førstkommende år, hvor de kan rummes. For D1 betød det, at de tvungne afskrivninger i 2022 og 2023 var 0 kr., fordi der ingen indkomst var fra aktiverne, men at de akkumulerede afskrivninger kunne fradrages i licensbetalingen i 2024. Skatterådet konkluderede:

> *Det er Skatterådets opfattelse, at de to betingelser i overgangsreglen i § 3, stk. 3 i lov nr. 1180 af 8. juni 2021 er opfyldt. Derfor kan spørger i licensbetalingerne modtaget i 2024 fradrage afskrivninger på de immaterielle aktiver baseret på handelsværdien den 1. januar 2022 ved opgørelsen af CFC-indkomsten i D1.*

Overgangsreglen supplerer den permanente indgangsværdiregel i § 32, stk. 8, hvorefter handelsværdien på det tidspunkt, hvor selskabet blev moderselskab, træder i stedet for anskaffelsessummen, når moderselskabsstatus er opnået ved erhvervelse af ejerandele fra en ikketilknyttet person.

LOV Afskrivningsloven § 40, stk. 2 · Kursgevinstloven § 4, stk. 2 · Selskabsskatteloven § 32, stk. 8

PRAKSIS **Skatterådet** · Afskrivningsgrundlag immaterielle aktiver CFC overgangsregler 2024 licens 27.01.2025

§ 7 Opgørelsen sker efter danske regler – Organschaft, underskud og fradragsbegrænsninger

§ 32, stk. 4 fastslår, at både CFC-indkomsten og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst opgøres efter danske regler, med udgangspunkt i de faktiske anskaffelsessummer og de samlede udenlandske skattemæssige afskrivninger. Det princip er blevet prøvet i flere principielle bindende svar.

Mest markant er SKM2021.674.SR. Et tysk datterselskab H3 uden ansatte, hvis eneste aktivitet var koncerninterne udlån, indgik i en tysk *Organschaft* med moderselskabet H8 og havde forpligtet sig til at overføre hele årets overskud efter en *Ergebnisabführungsvertrag*. Spørgeren gjorde med henvisning til Højesterets domme om Organschaft gældende, at H8 måtte anses for rette indkomstmodtager, så H3's CFC-indkomst blev 0 kr. Skatterådet afviste:

> *H3 har et retligt krav på og kan disponere over renteindtægterne på erhvervelsestidspunkterne og er dermed den rette indkomstmodtager, jf. statsskattelovens § 4.*

Afgørelsen hviler på to bærende led: overskudsoverførselsaftalen giver alene moderselskabet ret til et *efterfølgende opgjort* over- eller underskud, ikke til de løbende indtægter, og konsolideringsreglen i § 32, stk. 1, nr. 1 omfatter kun selskaber under *datterselskabets* bestemmende indflydelse – ikke moderselskaber. Et supplerende spørgsmål om fradrag for en armslængdebetaling til *Organträger* blev afvist som utilstrækkeligt oplyst, da transfer pricing-dokumentationen ikke opfyldte kravene.

Om samspillet med de danske fradragsbegrænsningsregler fastslog Skatterådet i SKM2014.577.SR, at selskabsskattelovens §§ 11, 11 B og 11 C ikke finder anvendelse ved opgørelsen af CFC-indkomsten i udenlandske datterselskaber, mens underskudsbegrænsningsreglerne i §§ 12 og 12 D derimod skal anvendes, og datterselskabets egne fremførte underskud kan bruges uden krav om faktisk udnyttelse i den udenlandske indkomstopgørelse.

Underskudsspørgsmålet blev også afklaret i SKM2010.57.SR, hvor Skatterådet bekræftede, at moderselskabet kan medregne datterselskabets fremførte underskud, forudsat de er opgjort efter danske regler. Princippet er nu udtrykkeligt lovfæstet i § 32, stk. 9, hvorefter fremførte og overførte underskud højst kan medregnes med et beløb svarende til underskuddet opgjort efter danske regler.

Endelig viser SKM2015.533.SR, at CFC-spørgsmålet ofte forudsætter en forudgående kvalifikation: fandtes ledelsens sæde at være i Danmark, blev de udenlandske selskaber fuldt skattepligtige her, og spørgeren var personligt rette indkomstmodtager af konsulentvederlaget – hvorved CFC-reglerne blev overflødige.

LOV Selskabsskatteloven § 32, stk. 4, 9 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Skatterådet · Tysk Organschaft og rette indkomstmodtager under CFC-regler	14.12.2021
Skatterådet · Selskaber i udlandet ledelsens sæde CFC og rette indkomstmodtager	12.08.2015
Skatterådet · CFC-beskatning Underskudsbegrænsning i udenlandske datterselskaber	19.08.2014
Skatterådet · CFC underskud kan fremføres opgjort efter danske regler	27.01.2010

§ 8 Finansielle datterselskaber: fra 10-årig dispensation til generel undtagelse

Frem til ATAD-omlægningen indeholdt den dagældende § 32, stk. 2, en dispensationsadgang, hvorefter Skatterådet i op til 10 indkomstår kunne fritage datterselskaber, der drev bank-, realkredit- eller forsikringsvirksomhed. Forarbejderne til lov nr. 313 af 21. maj 2002 opstillede de dokumentationskrav, der siden blev til fast praksis: koncession, offentligt tilsyn svarende til det danske Finanstilsyn, overvejende hjemlandskunder, overvejende uafhængige kunder samt et kapitalgrundlag, der ikke overstiger, hvad driften tilsiger.

Skatterådets dispensationspraksis udgør en betydelig – nu historisk – retskilde:

Afgørelse	Datterselskab/filial	Udfald
SKM2008.482.SR	Datterbank i Y-land	Dispensation; 85 pct. hjemlandskunder, 69 pct. uafhængige
SKM2008.541.SR	To danske finansielle datterselskaber	Dispensation i 10 år, betinget af årlig erklæring
SKM2008.558.SR	Tre udenlandske datterbanker	Dispensation; 79-100 pct. lokale kunder
SKM2008.829.SR	Fondsmægler-, pensions-, investerings- og ejendomsmæglervirksomhed	**Afslag** – uden for lovens afgrænsning
SKM2009.364.SR	Forsikringsdatterselskab	Dispensation
SKM2010.49.SR	Tre danske forsikringsdatterselskaber	Dispensation
SKM2010.352.SR	Datterselskab og filial	Dispensation
SKM2010.548.SR	10 datterselskaber	**Kun ét** fik dispensation; de øvrige fejlede på overkapitalisering, koncernintern indkomst eller manglende koncession
SKM2011.538.SR	Finansielt datterselskab	Dispensation
SKM2012.30.SR	Forsikringsdatterselskab	Dispensation; solvenskvote under konkurrenternes
SKM2014.513.SR	Luxembourgsk investeringsforvaltningsselskab	Dispensation
SKM2018.89.SR	Y-landsk filial efter grænseoverskridende fusion	Dispensation; 95 pct. lokale kunder
SKM2018.620.SR	Indirekte ejet forsikringsselskab	Forlængelse i maksimale 10 år

Det mest principielle bidrag kom fra Landsskatteretten i 15-2831601. Skatterådet havde afvist dispensation for et svensk og et norsk datterselskab, der drev salg på afbetaling og kontantudlån, med den begrundelse, at de ikke havde bankkoncession med indlånsret. Landsskatteretten hjemviste sagen med stemmerne 2-1 og fortolkede dispensationsbestemmelsen udvidende:

> *Retten finder, at de hensyn, der begrunder dispensation... må anses for også at gøre sig gældende for så vidt angår datterselskabet i Norge... der er desuden lagt vægt på, at selskabet driver reel erhvervsvirksomhed og ikke udgør et rent kunstigt arrangement.*

Efter hjemvisningen meddelte Skatterådet dispensation i SKM2020.519.SR og accepterede, at en højere solvensgrad var driftsmæssigt begrundet, fordi usikret udlån til private er mere risikofyldt end traditionel bankvirksomhed. Praksis fortsatte for gamle indkomstår med SKM2022.336.SR, der udtrykkeligt blev truffet efter *dagældende* selskabsskattelovs § 32, stk. 2.

Retstilstanden i dag er en anden. Dispensationsadgangen er ophævet, og § 32, stk. 2 indeholder i stedet en generel undtagelse: er datterselskabet et finansielt selskab som defineret i skatteundgåelsesdirektivets artikel 2, nr. 5, sker der kun CFC-beskatning, hvis mere end en tredjedel af CFC-indkomsten hidrører fra transaktioner med moderselskabet eller dets tilknyttede personer. Skattestyrelsen har præciseret konsekvensen for de gamle tilladelser:

> *Eksisterende fritagelser for finansielle selskaber meddelt af Skatterådet efter den tidligere bestemmelse i SEL § 32, stk. 2, 2. pkt., vil ikke kunne opretholdes, når Lov nr. 1180 af 8. juni 2021, har virkning. Sådanne fritagelser vil derfor ophøre med virkning fra indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2021 eller senere.*

Dispensationspraksis har derfor i dag primært betydning for ældre indkomstår og som fortolkningsbidrag til, hvad der udgør reel finansiel virksomhed.

LOV	Selskabsskatteloven § 32, stk. 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Hjemvisning af sag om CFC-beskatning: Fortolkning af koncessionskrav for finansielle datterselskaber i udlandet	02.07.2019
	Skatterådet · CFC-fritagelse for datterselskaber med udlånsvirksomhed i L1 og L2	11.12.2020
	Skatterådet · Forlængelse af CFC dispensation for udenlandsk forsikringsselskab	10.12.2018
	Skatterådet · Dispensation for CFC-beskatning af Y-landsk filial	26.02.2018
	Skatterådet · Fritagelse for CFC-beskatning af investeringsforvaltningsselskab i Y-land	14.07.2014
	Skatterådet · Fritagelse for CFC-beskatning af udenlandsk forsikringsdatterselskab	16.01.2012
	Skatterådet · Dispensation fra CFC-beskatning af datterselskab i udlandet	24.08.2011
	Skatterådet · CFC-fritagelse for datterselskab med koncession og offentligt tilsyn	07.09.2010
	Skatterådet · Fritagelse for CFC-beskatning af forsikringsselskabs datterselskab og filial	07.06.2010
	Skatterådet · Fritagelse for CFC-beskatning af danske datterselskaber	20.01.2010
	Skatterådet · Fritagelse for CFC-beskatning af udenlandsk datterselskab	28.05.2009
	Skatterådet · Afslag CFC-fritagelse for investerings- og mæglervirksomhed	16.10.2008
	Skatterådet · Dispensation fra CFC-beskatning af udenlandske datterbanker	23.06.2008
	Skatterådet · Fritagelse for CFC beskatning af danske finansielle datterselskaber	18.06.2008
	Skatterådet · Dispensation for CFC-beskatning af dansk bankdatterselskab i Y-land	29.05.2008

§ 9 Kontrollerende fysiske personer: ligningslovens § 16 H og substanskravet

For fysiske personer omfattet af kildeskattelovens § 1 gælder ligningslovens § 16 H, der på flere punkter afviger fra selskabsreglen. Efter § 16 H, stk. 1 er beskatning betinget af enten, at selskabet har indgået aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med hjemlandets skattemyndigheder, at skattereglerne er indrettet efter, hvor den kontrollerende aktionær er hjemmehørende, eller at to kumulative betingelser er opfyldt: selskabets samlede udenlandske indkomstskat er mindre end ¾ af skatten beregnet efter selskabsskattelovens § 17, stk. 1, **og** CFC-indkomsten udgør mere end halvdelen af selskabets skattepligtige indkomst. Kontrol foreligger efter § 16 H, stk. 6 ved mere end 50 pct. af kapitalen eller stemmerne, opgjort i fællesskab med nærtstående og med fonde og truster stiftet af disse.

At lavbeskatningskravet er en reel filtreringsmekanisme, viser Landsskatterettens afgørelse i 11-01635 om en dansk person med en maltesisk selskabsstruktur i iGaming-branchen. Landsskatteretten ændrede Skatterådets

svar og fastslog, at hverken holding- eller driftsselskabet havde indgået aftaler om skattesats med Malta, og at den maltesiske selskabsskat på 35 pct. ikke var lavere end ¾ af den danske:

> *Da hverken Holdingselskabet eller Driftsselskabet således opfylder betingelserne i ligningslovens § 16 H, stk. 1, 2. pkt., finder ligningslovens § 16 H, stk. 1, 1. pkt., ikke anvendelse på klagerens CFC-indkomster...*

Da der ikke var hjemmel til beskatning efter stk. 1, bortfaldt spørgsmålet om substansfritagelse efter stk. 2, og retten afviste at tage stilling til de EU-retlige anbringender.

Omvendt viser 08-02192, hvad der kræves for at slippe fri via § 16 H, stk. 2. Et cypriotisk selskab skulle forvalte overskuddet fra et dansk anpartsselskab ved passiv investering i obligationer. Landsskatteretten tiltrådte, at der ikke blev udøvet reel økonomisk virksomhed på Cypern, og lagde vægt på, at selskabet ikke ville have egne ansatte, lokaler eller faciliteter, at alt blev stillet til rådighed af et administrationsfirma som en "pakkeløsning" mod et minimumsfee, at direktøren var *lejet* og ikke ansat, at hans rolle i investeringsbeslutningerne var begrænset, og at der end ikke ville blive indgået skriftlig aftale. Fritagelsen forudsætter desuden, at dokumentationen kan verificeres via en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller direktivet om administrativt samarbejde.

Den mest omfattende § 16 H-sag er 20-0051852. En dansk person var enebegunstiget til en liechtensteinsk familiefond, der efter et bindende svar var transparent, og som ejede 100 pct. af et selskab på British Virgin Islands med en formue på ca. 147 mio. kr. placeret i schweiziske depoter. Landsskatteretten fastslog for det første, at BVI-selskabet var et selvstændigt skattesubjekt – begrænset hæftelse, overskudsdeling efter indskudt kapital, egne vedtægter og omsættelige aktier – og altså hverken en nullitet eller et åbent depot. For det andet havde selskabet ikke ledelsens sæde i Danmark, da de to professionelle bestyrelsesmedlemmer i Schweiz/Liechtenstein traf alle investeringsbeslutninger. Konsekvensen var CFC-beskatning efter § 16 H af selskabets rent finansielle indkomster, og forhøjelserne udgjorde over 34 mio. kr. i CFC-indkomst for 2012-2017 samt godt 5 mio. kr. i aktieindkomst. Sagen illustrerer også, at manglende selvangivelse af CFC-indkomst kan udgøre mindst grov uagtsomhed efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og at professionel rådgivning ikke i sig selv udelukker dette – de nærmere frist- og uagtsomhedsspørgsmål hører under skatteret-genoptagelse.

CFC-indkomst hos personer beskattes særskilt som CFC-indkomst efter personskattelovens regler og kan ikke reduceres med underskud fra anden indkomst; § 16 H, stk. 13 sikrer til gengæld, at udbytte ikke beskattes, i det omfang det ikke overstiger den danske skat af selskabets indkomst.

LOV	Ligningsloven § 16h, stk. 1, 2, 6 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Skattepligt af CFC-indkomst fra British Virgin Islands selskab – Grov uagtsomhed og fristoverskridelse	30.06.2022
	Landsskatteretten · CFC-beskatning af maltesiske selskaber i iGaming-branchen	19.06.2012
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om CFC-beskatning af cypriotisk selskab og krav om reel økonomisk virksomhed	06.05.2009

§ 10 EU-retten: Cadbury Schweppes-arven, tredjelande og statsstøtte

CFC-reglerne er en restriktion for etableringsfriheden, og EU-Domstolens **Cadbury Schweppes-dom (C-196/04)** – hvorefter CFC-beskatning inden for EU kun må ramme rent kunstige arrangementer – er den bærende ramme. Det var netop reaktionen på dommen, der førte til lov nr. 540 af 6. juni 2007, som udvidede selskabsskattelovens § 32 til at omfatte alle datterselskaber uanset hjemsted og beskatningsniveau.

Landsskatteretten forklarede logikken i 08-02192: fordi danske og udenlandske datterselskaber herefter behandles ens, foreligger der ingen forskelsbehandling, og bestemmelsen er dermed forenelig med traktatens regler om fri etableringsret. Retten fandt ikke grundlag for at forelægge sagen for EU-Domstolen. For fysiske personer blev EU-hensynet i stedet varetaget ved substansfritagelsen i ligningslovens § 16 H, stk. 2, hvis anvendelse Landsskatteretten i samme sag knyttede direkte til Cadbury Schweppes-dommens krav om "rent kunstige arrangementer".

Samme argumentationsmønster går igen i 15-2831601, hvor selskabet gjorde gældende, at det var en ulovlig hindring for etableringsfriheden at CFC-beskatte svenske og norske finansieringsselskaber med samme beskatningsniveau som det danske, alene fordi det danske lagerprincip fremrykkede beskatningen. Landsskatteretten lagde ved hjemvisningen udtrykkeligt vægt på, at selskaberne drev reel erhvervsvirksomhed og ikke udgjorde rent kunstige arrangementer.

Direktivgrundlaget er ATAD artikel 7 og artikel 8. Artikel 7 opstiller kontrolkriteriet på mere end 50 pct. og et lavbeskatningskriterium, giver medlemsstaterne adgang til at undlade CFC-behandling ved en tredjedel eller mindre kategori-indkomst og til at undtage finansielle selskaber, når højst en tredjedel af indkomsten hidrører fra transaktioner med skattesubjektet. Artikel 8 kræver, at indkomsten beregnes efter medlemsstatens egne selskabsskatteregler, at tab ikke medregnes, at udbytte og afståelsesprovenu fradrages for at undgå dobbeltbeskatning, og at der gives credit for enhedens betalte skat. De danske stk. 4, 9, 11, 13 og 14 er den direkte udmøntning heraf. Lovforslagets almindelige bemærkninger fastslår udtrykkeligt, at direktivet ikke er til hinder for et højere beskyttelsesniveau.

To domme fra Luxembourg tegner de aktuelle ydergrænser:

- **C-135/17** (C-135/17) angik de tyske CFC-regler over for tredjelande. Store Afdeling fastslog, at en udvidelse af reglernes anvendelsesområde til porteføljeinvesteringer ikke sætter standstill-klausulen i artikel 64, stk. 1, TEUF ud af kraft for direkte investeringer, og at reglerne udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser efter artikel 63 TEUF, der kan begrundes i bekæmpelse af skattesvig – men hvis proportionalitet afhænger af, om der findes en mellemstatslig ramme for informationsudveksling. Det er præcis den betingelse, der genfindes i den danske substanstests krav om oplysningsudveksling.
- **C-555/22 P** (C-555/22) ophævede Rettens dom og annullerede Kommissionens statsstøtteafgørelse om den britiske koncernfinansieringsfritagelse. Domstolen fastslog, at CFC-reglerne i TIOPA 2010 er en integrerende del af det generelle britiske selskabsskattesystem og følger samme territoriale logik, og at de derfor ikke kunne udskilles som selvstændig referenceramme. Fordi referencerammen var forkert fastlagt, var hele vurderingen af en selektiv fordel efter artikel 107, stk. 1, TEUF mangelfuld. Dommen har betydelig principiel rækkevidde for, hvordan undtagelser *inde i* et CFC-regelsæt skal bedømmes statsstøtteretligt.

LOV	Ligningsloven § 16h, stk. 2 · Selskabsskatteloven § 32, stk. 1	
PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Annullation af Kommissionens afgørelse om britiske CFC-regler: Fejl i fastlæggelsen af den skattemæssige referenceramme	19.09.2024
	EU-Domstolen · Beskatning af passive selskaber i tredjelande og rækkevidden af standstill-klausulen for de frie kapitalbevægelser	26.02.2019
	Landsskatteretten · Hjemvisning af sag om CFC-beskatning: Fortolkning af koncessionskrav for finansielle datterselskaber i udlandet	02.07.2019
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om CFC-beskatning af cypriotisk selskab og krav om reel økonomisk virksomhed	06.05.2009

§ 11 Lempelse, dobbeltbeskatningsværn og samspillet med minimumsbeskatning

CFC-beskatning er en fremrykket beskatning, ikke en merbeskatning, og regelsættet indeholder derfor flere lag af værn mod dobbeltbeskatning.

- **Credit for datterselskabets skatter.** Efter § 32, stk. 11 gives nedslag for datterselskabets danske og udenlandske skatter efter ligningslovens § 33, dog kun for de skatter, selskabet ville betale under et territorialprincip svarende til selskabsskattelovens § 8, stk. 2. Ved beskatning af latente gevinster efter stk. 10 gives tilsvarende nedslag for den skat, datterselskabet kunne være pålignet ved en faktisk afståelse – dog maksimeret til den danske skat af den pågældende indkomst.
- **Ekstraskat.** Ved **lov nr. 1535 af 12. december 2023** blev § 32, stk. 11, udvidet med nedslag for ekstraskat betalt efter en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, fastsat i overensstemmelse med artikel 11 i minimumsbeskatningsdirektivet eller anset for ækvivalent hermed. Opgørelsen sker efter minimumsbeskatningslovens § 29, stk. 3. Bestemmelsen forhindrer, at samme overskud rammes både af global minimumsbeskatning og af dansk CFC-beskatning.
- **Refusion og carryback.** § 32, stk. 13 giver adgang til at modregne betalt dansk CFC-skat i moderselskabets øvrige skatter i senere indkomstår – og til kontant udbetaling, hvis beløbet ikke kan rummes – når summen af datterselskabets betalte skatter og den betalte CFC-skat overstiger den danske skat af indkomsten. De tre indkomstår forud for det første CFC-år kan medregnes.
- **Modregning i udbytte og aktieavance.** Den ved 2021-loven indsatte § 32, stk. 14 tillader modregning af tidligere medregnet CFC-indkomst i senere skattepligtigt udbytte eller aktieavance fra datterselskabet. Forarbejderne forklarer, at bestemmelsen "vil indføre en ny lempelsesadgang, som skal imødegå utilsigtet dobbeltbeskatning af moderselskabet", og at behovet opstod, fordi den udvidede kontrolbetingelse kan omfatte datterselskaber, hvis aktier hverken er skattefrie koncernselskabsaktier efter aktieavancebeskatningslovens § 4 B eller datterselskabsaktier efter § 4 A.
- **Værn ved nedbringelse af ejerandel.** § 32, stk. 10 udløser beskatning som ved afståelse af samtlige CFC-aktiver, hvis moderselskabet nedbringer sin ejerandel. Ved 2021-loven blev afståelsesbeskatningen udvidet fra aktier og fordringer til **samtlige** aktiver omfattet af stk. 5, herunder immaterielle aktiver, idet det efter forarbejderne blev vurderet, at "de gældende regler ikke udgør et effektivt værn", når kun aktieavancebeskatningslovens og kursgevinstlovens aktiver blev medregnet.

Endelig gælder efter § 32, stk. 7, at indkomsten medregnes hos det moderselskab, der besidder den største direkte eller indirekte indflydelse, og ved lige indflydelse hos det øverste moderselskab. Ved lovændringen i 2022 blev der indsat et nyt 4. pkt., der sikrer, at et finansielt moderselskab omfattet af den forhøjede selskabsskat altid skal medregne sin andel, hvis indkomsten ellers ville blive beskattet hos et ikke-finansielt moderselskab – et rent omgåelsesværn.

LOV Ligningsloven § 33 Minimumsbeskatningsloven § 29, stk. 3 Selskabsskatteloven § 32, stk. 7, 10, 11, 13, 14

§ 12 Det bindende valg efter § 32, stk. 15-16: hele indkomsten eller kun CFC-indkomsten

En af de mest praktisk betydningsfulde nyskabelser i lov nr. 1180 af 8. juni 2021 er valgadgangen i § 32, stk. 15. Udgangspunktet efter § 32, stk. 7 er, at moderselskabet medregner den forholdsmæssige del af datterselskabets **samlede** indkomst opgjort efter danske regler. Moderselskabet kan i stedet vælge alene at medregne datterselskabets CFC-indkomst. Vælges denne metode:

- medregnes datterselskabets fremførte og overførte underskud kun forholdsmæssigt svarende til CFC-indkomstens andel af den samlede indkomst, og den resterende del af underskuddet kan hverken medregnes eller fremføres,
- kan den medregnede indkomst ikke overstige moderselskabets andel af datterselskabets samlede skattepligtige indkomst,
- medregnes ved nedbringelse af ejerandelen efter § 32, stk. 10 alene den hertil svarende del af indkomsten, og
- kan modregning i udbytte og aktieavance efter § 32, stk. 14 alene ske i den tilsvarende del.

De processuelle rammer i § 32, stk. 16 er stramme. Valget skal træffes senest i forbindelse med afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 2 for det **første** indkomstår, hvor et datterselskabs indkomst skal medregnes. Valget er bindende i 5 indkomstår, gælder samtlige moderselskabets datterselskaber, og indgår moderselskabet i en sambeskatning, er det ultimative moderselskabs valg bindende for alle danske moderselskaber i sambeskatningen. Angives valget ikke – eller afgives oplysningerne ikke rettidigt – anses moderselskabet for at have valgt medregning af datterselskabets **samlede** indkomst. Ved bindingsperiodens udløb skal der vælges på ny, og ændres metode, kan datterselskabets underskud fra tidligere indkomstår ikke fremføres.

Valget skal ses i sammenhæng med, at anvendelse af den partielle substanstest for anden indkomst fra immaterielle aktiver efter § 32, stk. 5, nr. 3, litra b, ligeledes er betinget af et aktivt valg og af, at der indsendes de foreskrevne oplysninger. Skattestyrelsen har i Den juridiske vejledning fremhævet, at en efterfølgende CFC-ansættelse i givet fald er en konsekvens af moderselskabets eget valg. Compliance-siden af CFC-reglerne er dermed blevet mindst lige så vigtig som den materielle bedømmelse.

LOV `Selskabsskatteloven § 32, stk. 7, 15, 16`

§ 13 Sammenfatning og afgrænsning til beslægtede problemstillinger

Praksis på CFC-området tegner et klart billede, men også et billede i to tempi – før og efter ATAD-omlægningen.

Det bærende mønster i den ældre praksis var, at CFC-beskatning i det store hele blev afgjort på tre punkter: kontrol (over/under 50 pct., jf. SKM2008.787.SR og SKM2008.775.SR), indkomstens karakter målt mod den udtømmende liste (SKM2010.377.SR, SKM2014.830.SR, SKM2009.231.SR) og dispensation for finansielle datterselskaber, hvor Skatterådets afgørelser dannede et tæt kasuistisk mønster om koncession, tilsyn, kundegrundlag og kapitalisering.

Efter 2021 er tyngdepunktet forskudt. Kontrolbegrebet er bredere og fanger nu også kapital- og overskudsbaseret kontrol samt tilknyttede personer. Indkomsttærsklen er sænket til en tredjedel, aktivtesten er væk, og lavbeskatningskravet er aldrig blevet genindført på selskabssiden. De nye stridspunkter er i stedet:

1.

Substansvurderingen for anden indkomst fra immaterielle aktiver, hvor der ikke findes offentliggjort domstolspraksis, men hvor Skattestyrelsens vejledning opstiller en detaljeret, funktions- og proportionalitetsbaseret test, der udtrykkeligt skal fortolkes i overensstemmelse med det EU-retlige misbrugsbegreb.

2. **Værdiansættelse og overgangsregler**, som i SKM2025.45.SR – den første offentliggjorte afgørelse om overgangsreglens afskrivningsmekanik.
3. **Kvalifikation af udenlandske enheder og strukturer**, hvor CFC-spørgsmålet ofte afgøres allerede på transparens- og kontrolniveau, jf. SKM2019.453.SR og 20-0051852.
4. **Danske opgørelsesprincippers forrang** over udenlandske konsolideringsordninger, jf. SKM2021.674.SR og SKM2014.577.SR.

Emnemæssig afgrænsning: denne oversigt behandler ikke beneficial owner- og gennemstrømningsproblematikken eller omgåelsesklausulen i ligningslovens § 3, som hører under retmæssig-ejer. Armslængdekorrektioner efter ligningslovens § 2 – som ofte optræder side om side med CFC-spørgsmål, jf. det afviste spørgsmål 2 i SKM2021.674.SR – behandles under transfer-pricing. De formelle rammer for bindende svar om CFC-strukturer er beskrevet under bindende-svar-skatteraadet, spørgsmål om fuld og begrænset skattepligt under bopael-skattepligt, og de processuelle frist- og uagtsomhedsspørgsmål under skatteret-genoptagelse.

Endelig bemærkes, at der pr. seneste lovbekendtgørelse ikke foreligger vedtagne, men endnu ikke konsoliderede ændringer af selskabsskattelovens § 32.

LOV	Ligningsloven § 16h · Selskabsskatteloven § 32	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Skattepligt af CFC-indkomst fra British Virgin Islands selskab – Grov uagtsomhed og fristoverskridelse	30.06.2022
	Skatterådet · Afskrivningsgrundlag immaterielle aktiver CFC overgangsregler 2024 licens	27.01.2025
	Skatterådet · Tysk Organschaft og rette indkomstmodtager under CFC-regler	14.12.2021
	Skatterådet · Afkast fra hollandsk Stichting via Depositary Receipts og CFC-beskatning	18.09.2019
	Skatterådet · Goodwill anses ikke som CFC-indkomst ved aktivsalg	04.12.2014
	Skatterådet · CFC-beskatning Underskudsbegrænsning i udenlandske datterselskaber	19.08.2014
	Skatterådet · Ejendomsindtægter fra datterselskaber anses ikke for CFC-indkomst	22.06.2010
	Skatterådet · Gebyr og provisionsindtægter som CFC-indkomst i finansielle datterselskaber	27.03.2009
	Skatterådet · CFC-beskatning af udenlandsk selskabs indkomst afhængig af ejerandel	01.10.2008
	Skatterådet · CFC-beskatning og pensionsmidlers investering i udenlandsk selskab	29.09.2008

REFERENCE Lovgrundlag

3 paragraffer

Fondsbeskatningsloven § 12	
Ligningsloven § 16h	stk. 1, 2
Selskabsskatteloven § 32	stk. 1, 2, 5, 6

MATERIALE Citerede afgørelser

33 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 2

19.09.2024	Annullation af Kommissionens afgørelse om britiske CFC-regler: Fejl i fastlæggelsen af den skattemæssige referenceramme	C-555/22
26.02.2019	Beskatning af passive selskaber i tredjelande og rækkevidden af standstill-klausulen for de frie kapitalbevægelser	C-135/17

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 4

30.06.2022	Landsskatteretten: Skattepligt af CFC-indkomst fra British Virgin Islands selskab – Grov uagtsomhed og fristoverskridelse	20-0051852
02.07.2019	Hjemvisning af sag om CFC-beskatning: Fortolkning af koncessionskrav for finansielle datterselskaber i udlandet	15-2831601
19.06.2012	CFC-beskatning af maltesiske selskaber i iGaming-branchen	11-01635
06.05.2009	Landsskatteretten om CFC-beskatning af cypriotisk selskab og krav om reel økonomisk virksomhed	08-02192

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 27

27.01.2025	Afskrivningsgrundlag immaterielle aktiver CFC overgangsregler 2024 licens	24-1236681
14.12.2021	Tysk Organschaft og rette indkomstmodtager under CFC-regler	21-0308616
11.12.2020	CFC-fritagelse for datterselskaber med udlånsvirksomhed i L1 og L2	19-0819689
18.09.2019	Afkast fra hollandsk Stichting via Depositary Receipts og CFC-beskatning	19-0253464
10.12.2018	Forlængelse af CFC dispensation for udenlandsk forsikringsselskab	18-1327249
06.06.2018	Hollandsk STAK fond er skattemæssigt transparent i Danmark	18-0656617
26.02.2018	Dispensation for CFC-beskatning af Y-landsk filial	17-1617810
12.08.2015	Selskaber i udlandet ledelsens sæde CFC og rette indkomstmodtager	12-085709
04.12.2014	Goodwill anses ikke som CFC-indkomst ved aktivsalg	14-3198056
19.08.2014	CFC-beskatning Underskudsbegrænsning i udenlandske datterselskaber	13-5688180
14.07.2014	Fritagelse for CFC-beskatning af investeringsforvaltningsselskab i Y-land	14-1376817
12.09.2013	Skattefrihed for udbytte og CFC-regler for holdingselskab med ledelse i udlandet	12-0239227
16.01.2012	Fritagelse for CFC-beskatning af udenlandsk forsikringsdatterselskab	10-205456
24.08.2011	Dispensation fra CFC-beskatning af datterselskab i udlandet	11-138913
07.09.2010	CFC-fritagelse for datterselskab med koncession og offentligt tilsyn	09-134423
22.06.2010	Ejendomsindtægter fra datterselskaber anses ikke for CFC-indkomst	10-005718
07.06.2010	Fritagelse for CFC-beskatning af forsikringsselskabs datterselskab og filial	09-185305
27.01.2010	CFC underskud kan fremføres opgjort efter danske regler	09-183023
20.01.2010	Fritagelse for CFC-beskatning af danske datterselskaber	09-092546

28.05.2009	Fritagelse for CFC-beskatning af udenlandsk datterselskab	08-097423
27.03.2009	Gebyr og provisionsindtægter som CFC-indkomst i finansielle datterselskaber	08-166370
16.10.2008	Afslag CFC-fritagelse for investerings- og mæglervirksomhed	08-149004 og 08-149185
01.10.2008	CFC-beskatning af udenlandsk selskabs indkomst afhængig af ejerandel	08-140437
29.09.2008	CFC-beskatning og pensionsmidlers investering i udenlandsk selskab	08-140360
23.06.2008	Dispensation fra CFC-beskatning af udenlandske datterbanker	08-091138
18.06.2008	Fritagelse for CFC beskatning af danske finansielle datterselskaber	08-088946
29.05.2008	Dispensation for CFC-beskatning af dansk bankdatterselskab i Y-land	08-078526

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Rapport fra Sambeskatningsudvalget

nr. 1452 · 2004 · Skatteministeriet

09 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

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

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

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

INTRODUKTION

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

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1 Lovens systematik: skattepligt, næringsundtagelsen og avanceopgørelsens byggesten

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

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

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

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

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

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

En række afgørelser illustrerer, hvad der IKKE er nok:

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

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

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

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

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

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Tab ved salg af ejendom - Forbedringsudgifter og dokumentationskrav — 11.05.2022
- **Landsskatteretten** · Godkendelse af forbedringsudgifter ved ejendomsafståelse baseret på årsrapporter og levetidsbetragtninger — 28.08.2014

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PRAKSIS

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

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

§ 6 A, stk. 1 giver adgang til at nedsætte anskaffelsessummen for en erhvervet ejendom med fortjenesten fra en afstået ejendom i stedet for at medregne fortjenesten. Reglen gælder alene den del af fortjenesten, der vedrører den erhvervsmæssigt anvendte del af den afståede ejendom, og alene den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den erhvervede ejendom, som SKAL anvendes erhvervsmæssigt. Boligdelen er udtrykkeligt udelukket.

Den mest principielle begrænsning er identitetskravet. Højesteret afgjorde i **Sag 183/2012** (dom af 12. april 2013) en sag, hvor en landmand som led i et generationsskifte solgte to landbrugsejendomme til sit eget selskab og året efter købte ca. 48 ha af den ene ejendom tilbage. Skattemyndighederne accepterede genanbringelse af avancen fra den ANDEN ejendom, men ikke fra den ejendom, hvoraf en del blev købt tilbage. Højesterets flertal (3 dommere) udtalte:

> *"Bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, om nedsættelse af anskaffelsessummen for en erhvervet ejendom med fortjenesten ved afståelse af fast ejendom må efter naturlig læsemåde forstås således, at den erhvervede ejendom er en anden end den afståede, og denne forståelse støttes af, at bestemmelsen i lovforslagets bemærkninger til den er beskrevet som angående 'genanskaffelse af en ny ejendom'."*

Flertallet begrundede reglen med, at formålet var at fritage ejeren for den likviditetsbelastning, som en UDSKIFTNING af erhvervsejendommen ville udløse. En fjerde dommer nåede samme resultat, men lagde afgørende vægt på, at skatteyderen i kraft af bestemmende indflydelse over køber/tilbagesælger havde kontrol over, om tilbagekøbet skulle finde sted. En enkelt dommer dissentierede med henvisning til ordlyden.

Omvendt er kravet ikke, at ejendommen skal være ny i markedet – det skal blot være en ejerandel, den skattepligtige ikke hidtil har ejet. Skatterådet bekræftede i **SKM2008.809.SR**, at køb af en tidligere samlevers ideelle halvpart af en landbrugsejendom i sameje kvalificerer som erhvervelse af en ny ejendom, men understregede samtidig, at RÆKKEFØLGEN er afgørende: sælges det frasolgte matrikelnummer FØR købet af anparten, er betingelsen opfyldt; købes anparten først, sælges der bagefter fra en ejendom, spørgeren allerede ejer fuldt ud, og genanbringelse er udelukket. Det samme transparensprincip ligger til grund for **SKM2018.153.SR**, hvor tre brødre hver kunne genanbringe deres ideelle 1/3-andel af en avance på 5.422.038 kr. i den ideelle andel af interessentskabets nye investeringer, og for **SKM2007.911.SR**, hvor rumænske General og Limited Partnerships blev anset for skattemæssigt transparente, så der var identitet mellem den, der afstod, og den, der genanbragte.

Et salg til et koncernforbundet selskab er ikke i sig selv en hindring. I **SKM2009.165.SR** bekræftede Skatterådet, at et selskab kunne genanbringe avancen ved salg af sin erhvervsejendom til et koncernforbundet selskab, fordi køberen er en selvstændig juridisk person – under forudsætning af at transaktionen sker på markedsvilkår efter ligningslovens § 2.

En særlig faldgrube ligger i virksomhedsomdannelse. I **SKM2008.898.SR** havde en landmand solgt en landbrugsejendom i 2006 med en avance på 4.302.218 kr., opsparet provenuet i virksomhedsordningen og pr. 1. januar 2007 omdannet virksomheden skattefrit. Skatterådet svarede nej til begge spørgsmål: selskabet overtog et KONTANTBELØB, ikke en genanbringelsesberettiget ejendomsavance, og successionen efter virksomhedsomdannelsesloven § 6 ændrede ikke dette. Personlig genanbringelse var ligeledes udelukket, fordi begæringsbetingelsen ikke var opfyldt.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 1 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 6c · Virksomhedsomdannelsesloven § 6

PRAKSIS

Højesteret · Nægtelse af skatteudskydelse ved tilbagekøb af tidligere afstået landbrugsjord	12.04.2013
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i interessentskabers ideelle andel	11.04.2018
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved koncerninternt salg	03.03.2009
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved virksomhedsomdannelse	06.11.2008
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i erhvervet ideal ejerandel	07.10.2008

§ 6 Genanbringelse: kravet om erhvervsmæssig anvendelse og udlejningsundtagelsen

Efter § 6 A, stk. 1, 4. pkt. anses udlejning af fast ejendom IKKE for erhvervsvirksomhed. Det er den enkeltstående mest afgørende begrænsning i praksis. I **10-00892** blev genanbringelse nægtet allerede fordi udlejning af fast ejendom til beboelse ikke er erhvervsvirksomhed – foruden at klageren slet ikke havde erhvervet en ny ejendom inden for fristen. Skatterådet nåede samme resultat i **SKM2009.447.SR**, hvor en landmand ønskede at genanbringe ca. 5,5 mio. kr. i ombygning til fem ferielejligheder: efter lovændringen med virkning fra 22. april 2009 kvalificerede ren ferieudlejning ikke længere som erhvervsvirksomhed.

Undtagelsen i § 6 A, stk. 5 – udlejning til et selskab, hvori ejeren og dennes ægtefælle direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse (over 50 pct.) – er snæver. Skatterådet bekræftede i **SKM2011.356.SR** dens anvendelse for en direktør, der personligt ville eje en nyopført ejendom og udleje den til sit eget selskab. Men bestemmelsen kan ikke strækkes:

- **12-0191823**: et selskab solgte 17,8 ha jord til sin hovedaktionær og ville genanbringe en avance på 2.300.119 kr. i jord købt af samme hovedaktionær. Både den solgte og den købte jord var bortforpagtet til et SØSTERSELSKAB. Landsskatteretten konstaterede kort: *"Selskabet har ikke bestemmende indflydelse over [virksomhed1] ApS"* – begge selskaber var ejet direkte af hovedaktionæren som fysisk person, og genanbringelse blev nægtet.
- **SKM2026.181.SR** (14. april 2026): Skatterådet afviste, at et A/S kunne bruge § 6 A, stk. 5, ved salg af en ejendom, hvoraf 93 % var udlejet til et søsterselskab. Bestemmelsen er formuleret med henblik på hovedaktionærer (fysiske personer), og Skatteministeriet har i forarbejderne til lov nr. 525 af 2009 og L 84 (2010/11) eksplicit bemærket, at reglerne "ikke ønskes udvidet til at omfatte koncernforbundne selskaber".

TIDSPUNKTET for den erhvervsmæssige anvendelse er derimod fortolket lempeligt. Landsskatteretten fastslog allerede i **08-01598** (café indrettet kort efter overtagelsen) og **08-02600** (ejendom udlejet frem til maj 2008, men med aftalt opsigelse af lejer allerede ved købet), at en ordlydsfortolkning af § 6 A giver rum for, at den erhvervsmæssige anvendelse først sker fremadrettet og inden for rimelig tid efter erhvervelsen. Denne linje kulminerede i **22-0027851** (2. februar 2026), hvor Skattestyrelsen havde nægtet genanbringelse af en avance på 380.175 kr. i en ubebygget erhvervsgrund med to begrundelser: at en ubebygget grund ikke i sig selv opfylder kravet, og at udlejning påbegyndt 2½ måned efter overtagelsen ikke var "straks". Landsskatteretten ændrede afgørelsen og formulerede kriteriet:

> *"Der må stilles krav om, at der på erhvervelsestidspunktet er helt konkrete planer om, at der skal drives erhvervsmæssig virksomhed fra ejendommen, og at den erhvervede ejendom inden for rimelig tid efter erhvervelsen benyttes erhvervsmæssigt i overensstemmelse hermed, således at der er en vis tidsmæssig sammenhæng med den afståede ejendom."*

Afgørende var, at grunden blev erhvervet i 2019, at entreprisekontrakt om nyt domicil blev indgået samme år (17. december 2019), og at der havde været kontinuitet i processen frem til ibrugtagningen i september 2020. Sagen blev hjemvist til Skattestyrelsen for prøvelse af de formelle betingelser i stk. 2.

Bevisbyrden for REEL erhvervsmæssig drift er dog skærpet, når driften ikke er åbenbar:

Afgørelse	Påstået erhvervsmæssig anvendelse	Udfald
SKM2011.225.SR	Landbrugsdrift i eget regi 1.-20. januar 2011	Godkendt – vurderingstidspunkt er det skattemæssige salgstidspunkt
12-0237241	Udlejning af hestebokse (indtægt 6.400 kr. i 2010, én annonce)	Nægtet for hestestald og foderrum
12-0272868	Egen drift af svensk landbrug fra overtagelsen 15. marts 2010	Nægtet – dokumentation manglede; avance på 9.687.388 kr. beskattet
SKM2008.72.SR	Opbevaring og klargøring af både og campingvogne	Kvalificerede som erhvervsmæssig

Genanbringelse mellem ægtefæller følger § 6 A, stk. 3. Skatterådet bekræftede i **SKM2022.243.SR**-, at en avance ved salg af en landbrugsejendom kunne genanbringes i en produktionshal erhvervet af ægtefællen til dennes anlægsgartnervirksomhed, og at udlejning af driftsbygninger til ægtefællen ikke hindrede genanbringelse, når den faktiske erhvervsmæssige brug forelå.

For udenlandske ejendomme gælder § 6 A, stk. 4, der begrænser adgangen til EU/EØS, Færøerne og Grønland med krav om informationsudveksling. Skatterådet bekræftede i **SKM2007.808.SR**, at en skatteyder inden ophør af fuld skattepligt kan begære genanbringelse i en udenlandsk ejendom og endog i FORVENTEDE

nybygningsudgifter, hvis der senest ved fraflytningen er indgået endelig og bindende entrepriseaftale. **SKM2008.974.SR** viser den vurderingsmæssige undtagelse: udlejning af en udenlandsk minkfarm blev accepteret, fordi landbrugslignende ejendomme er undtaget fra udlejningsforbuddet.

LOV	Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 1, 3-5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Genanbringelse af ejendomsavance i ubebygget erhvervsgrund – betingelsen om erhvervsmæssig anvendelse opfyldt ved entreprisekontrakt inden årsudløb	02.02.2026
	Landsskatteretten · Manglende dokumentation for erhvervsmæssig drift ved genanbringelse af ejendomsavance	15.03.2021
	Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance i landbrugsejendom - Udlejning af hestebokse ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed	26.03.2014
	Landsskatteretten · Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance ved udlejning til søsterselskab	01.05.2013
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af udlejningsejendom - Forbedringsudgifter og genanbringelse	03.02.2012
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om genanbringelse af ejendomsavance ved erhvervsmæssig anvendelse af ejendom	01.07.2009
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om genanbringelse af ejendomsavance ved erhvervelse af erhvervsejendom	26.06.2009
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance afskåret for juridiske personer – § 6 A, stk. 5 gælder kun fysiske personer	14.04.2026
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance mellem samlevende ægtefæller	09.05.2022
	Skatterådet · Ejendomsavance genanbringes ved udlejning til hovedaktionærs selskab	24.05.2011
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved kortvarig erhvervsmæssig anvendelse	28.03.2011
	Skatterådet · Genanbringelse af avance i ferielejligheder anses som udlejning	07.07.2009
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved køb af udenlandsk minkfarm	05.12.2008
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i erhvervsejendom til opbevaring	25.01.2008
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i udenlandsk ejendom ved fraflytning	15.11.2007

§ 7 Genanbringelsens formelle betingelser: fristerne i § 6 A, stk. 2, og tre-månedersreglen

§ 6 A, stk. 2, nr. 1 opstiller den tidsmæssige ramme: den skattepligtige skal erhverve fast ejendom i samme indkomstår som afståelsen, i det følgende indkomstår, eller i det seneste indkomstår FORUD for afståelsesåret. § 6 A, stk. 2, nr. 2, 1. pkt., kræver, at reglen begæres anvendt senest for erhvervelsesåret ved rettidig afgivelse af oplysninger efter skattekontrolloven § 2. Indholdet af begæringen er fastlagt i bekendtgørelse om hvilke oplysninger der skal indgives ved genanbringelse § 1 – tilkendegivelse af genanbringelsen, identifikation af begge ejendomme og størrelsen af den genanbragte fortjeneste – mens § 3 udstrækker kravene til § 6 C-tilfælde og § 4 kræver, at grundlaget for avanceopgørelsen kan fremlægges på begæring.

For genanbringelse i om-, til- og nybygning efter § 6 C er det tilstrækkeligt, at byggeriet er PÅBEGYNDT inden fristens udløb. Skatterådet bekræftede i **SKM2006.690.SR**, at et selskab kunne genanbringe i betalte entrepriseudgifter, selvom bygningen hverken var færdig eller taget i brug pr. 31. december 2007 – der er ikke krav om afslutning inden fristens udløb, blot om en endelig aftale og påbegyndelse inden for rimelig tid.

Tre-månedersreglen i 2. pkt. – hvorefter en begæring kan fremsættes senest 3 måneder efter meddelelse om en ansættelsesændring vedrørende afståelse af fast ejendom – har givet anledning til en lang og skiftende praksis. Landsskatteretten har i **23-0100665** (28. april 2026) samlet den i et skema, der er gengivet nedenfor:

Afgørelse	Selvangivet avance	Ny ansættelse	Ændring	Udfald
LSR 2-4-1847-1073 (2003)	850.458 kr.	846.146 kr.	-4.312 kr.	Godkendt
LSR 2-4-1847-1319 (2005)	0 kr.	787.030 kr.	+787.030 kr.	Godkendt
10-01308 (2010)	0 kr.	388.802 kr.	+388.802 kr.	Godkendt
13-0014733 (2013)	363.195 kr.	362.996 kr.	-199 kr.	Nægtet
10-03593 (2011)	0 kr.	140.834 kr.	+140.834 kr.	Godkendt
23-0100665 (2026)	18.886.835 kr.	18.076.210 kr.	-810.625 kr.	Nægtet

Mønsteret er tydeligt: reglen virker, når ansættelsesændringen FREMBRINGER en avance, der ikke tidligere var kendt. I **10-01308** havde klageren ikke selvangivet avance ved salg af landbrugsjord; da SKAT forhøjede fra 0 kr. til 388.802 kr., udløste det en ny frist, og anmodningen 25 dage senere var rettidig. I **10-03593** fastslog Landsskatteretten samtidig, at fristen løber, uanset om ansættelsesændringen er sket på myndighedernes eller skatteyderens eget initiativ:

> *"På baggrund af ordlyden og formålet med bestemmelsen, finder Landsskatteretten, at klageren herefter opfylder 3 måneders betingelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt."*

Omvendt afvises rene bagatelændringer og efterrationaliseringer. I **13-0014733** var ansættelsen ændret med 199 kr. efter en teknisk korrektion, og klageren havde i forvejen (for sent) anmodet om genanbringelse:

> *"Det er på baggrund af formålet med bestemmelsen Landsskatterettens opfattelse, at anvendelsen af reglen i § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. punktum ... i hvert fald må forudsætte, at begæringen om genanbringelse udløses af en ændring af skatteansættelsen."*

Samme kausalitetskrav bar **18-0003397** (13. december 2023), hvor en nedsættelse på 62.088 kr. ikke gav adgang til at genanbringe en avance på 8,4 mio. kr., og **23-0100665**, hvor Landsskatteretten med stemmerne 2-1 nægtede genanbringelse af 18,1 mio. kr. efter en ansættelsesnedsættelse på 810.625 kr.:

> *"Der er ikke efter indkomstårets udløb som følge af ansættelsesændringen på 810.625 kr. fremkommet en ejendomsavance på Skattestyrelsens foranledning, idet selskabet havde oplyst om avancen i forbindelse med indberetning af oplysningsskemaet for indkomståret 2021."*

Flertallet betonede, at 2. pkt. er en snæver undtagelse til udgangspunktet i 1. pkt. og må fortolkes indskrænkende. Mindretallet ville derimod følge ordlyden. Sagen viser samtidig en anden faldgrube: selskabet havde indberettet oplysningsskemaet 14 dage for sent, hvilket i sig selv udelukkede 1. pkt.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 2` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 6c` `Skattekontrolloven § 2`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afslag på genanbringelse af ejendomsavance – ansættelsesnedsættelse udløser ikke tre-månedersregel i EBL § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt. 28.04.2026

	Landsskatteretten · Afslag på genanbringelse af ejendomsavance efter 3-måneders-reglen ved uvæsentlig ansættelsesændring	13.12.2023
	Landsskatteretten · Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance efter uvæsentlig ansættelsesændring	21.11.2013
	Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance efter ansættelsesændring på anmodning fra skatteyder	02.11.2011
	Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance - overholdelse af 3-måneders fristen efter ansættelsesændring	13.12.2010
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i påbegyndt erhvervsbyggeri	13.11.2006

§ 8 Genanbringelsens virkning: udskudt beskatning, ikke udskudt opgørelse

Et af de mest oversete træk ved § 6 A er, at bestemmelsen kun hjemler en udskydelse af BESKATNINGEN – ikke af OPGØRELSEN. Landsskatteretten formulerede princippet i **11-0300846**, hvor en landmand i 2000 havde genanbragt en avance opgjort til 836.219 kr. og ved salget i 2008 ønskede at korrigere til det efter hans opfattelse rigtige beløb på 501.861 kr.:

> *Det er en forudsætning for anvendelsen af § 6 A, at der er opgjort en fortjeneste ved salg af den ejendom, hvorfra fortjenesten ønskes genanbragt. Opgørelsen af fortjenesten kan ikke udskydes til tidspunktet for salget af den ejendom, fortjenesten er blevet genanbragt i.*

Den oprindeligt opgjorte avance blev derfor lagt til grund ved 2008-salget, uanset at parterne var enige om, at den var forkert. Klageren havde to gange anmodet om ekstraordinær genoptagelse af indkomståret 2000, og begge afslag var upåklagede. Praksis betyder, at en fejlagtig genanbringelse skal repareres i det ÅR, hvor avancen blev opgjort – ikke i afståelsesåret for den ejendom, avancen blev genanbragt i – og at forældelse af det oprindelige år låser fejlen fast.

Virkningen af den senere afståelse følger i øvrigt af § 8, stk. 5, § 9, stk. 4 og § 11, stk. 2: genanbragt fortjeneste kommer til beskatning, når den ellers skattefri ejendom afstås. Samme mekanik gælder ved bortfald af den bestemmende indflydelse efter § 6 A, stk. 5, 4. pkt. – ophører den bestemmende indflydelse i selskabet, beskattes den genanbragte fortjeneste på dette tidspunkt, og nedsættelsen af anskaffelsessummen bortfalder.

Skatteforvaltningen prøver desuden, hvor stor en DEL af den erhvervede ejendom der reelt er erhvervsmæssig. **12-0237241** er den mest detaljerede illustration: en klager ønskede 9.874.130 kr. genanbragt, men Landsskatteretten stadfæstede skatteankenævnets godkendelse af 6.325.745 kr., idet hestestald og foderrum ikke blev anset for erhvervsmæssigt anvendt inden for rimelig tid, en værksteds- og beboelsesbygning kun delvist (udlejning til beboelse tæller ikke, jf. § 6 A, stk. 1, 4. pkt.), og opbevaring af halm til opvarmning af beboelsen ikke var erhvervsmæssig.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 1, 5` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 5` `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1`

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Genanbringelse af ejendomsavance i landbrugsejendom - Udlejning af hestebokse ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed	26.03.2014
	Landsskatteretten · Opgørelse af ejendomsavance ved salg af ejendom - Genanbringelse af avance - Bindende anmodning	13.09.2012

§ 9 § 10-genopførelse efter skade, erstatnings- og forsikringssummer

Efter § 2 sidestilles erstatnings- og forsikringssummer med salgssummer, og § 10 giver mulighed for at udskyde beskatningen, når ejendommen genopføres. Ved afskrivningsberettigede bygninger, hvor afskrivningsloven § 24 finder anvendelse, er anvendelsen af § 10 efter praksis obligatorisk. Det fik konsekvenser i **09-02116**, hvor en landmand havde erhvervet en delvist nedbrændt ejendom i 1992 med rådighed over forsikringssummen på 1.174.518 kr. og efterfølgende afholdt 1.006.324 kr. i genopførelsesudgifter. Landsskatteretten fastslog med henvisning til § 10, stk. 4, nr. 3, at der kun kan medregnes det beløb, hvormed genopførelsesudgifterne OVERSTIGER erstatningen — og at det er uden betydning, om skaden er indtruffet i klagerens egen ejertid. Ingen del af byggeudgifterne kunne derfor tillægges anskaffelsessummen, og et selvangivet tab på 996.840 kr. blev til en fortjeneste på 132.758 kr.

Fristerne er derimod fortolket pragmatisk. Skatterådet bekræftede i **SKM2013.795.SR**, at en brandforsikringserstatning, hvor branden indtraf i 2010 og erstatningen først blev endelig i 2013, kunne genanbringes i genopførelse i 2014, og at en bindende entreprisekontrakt var tilstrækkelig, selv om byggeriet ikke var færdigt ved fristens udløb — ved analog anvendelse af § 6 C-praksis. **SKM2025.12.SR** (15. januar 2025) præciserede startpunktet:

> *Tidsfristen i ejendomsavancebeskatningslovens § 10, stk. 1, nr. 2, løber først fra indkomståret efter, at erstatningen er endeligt fastsat i henhold til de valgte genopførelsesprincipper — og den alternative mulighed for en lavere kontanterstatning er irrelevant.*

Udskydelsens rækkevidde ved selskabsretlige omstruktureringer blev afklaret i **SKM2026.225.SR** (8. maj 2026). En ejendomsejer, hvis bygninger var nedbrændt fuldstændigt, ville apportindskyde ejendommen og de ikke-udnyttede forsikringstilsagn i et nystiftet, helejet K/S og derefter sælge 50 % af K/S-andelene inden genopførelsen. Skatterådet svarede:

- Apportindskuddet påvirker IKKE § 10-udskydelsen, fordi K/S'et er skattemæssigt transparent, og spørgeren fortsat anses for 100 %-ejer.
- Salget af 50 % af K/S-andelene udgør derimod skattemæssigt en DELAFSTÅELSE af ejendommen, der bringer udskydelsen til ophør for den afståede andel med beskatning på overdragelsestidspunktet.

Minkerstatningerne udgør det største samlede sagskompleks i nyere praksis. **SKM2024.379.SR** (11. juli 2024) behandlede en minkavlers samlede erstatning på ca. 8,4 mio. kr. efter den skematiske model i nedlukningsbekendtgørelsen og tog stilling til beskatningstidspunkt, opgørelse af genvundne afskrivninger efter afskrivningsloven § 21, ejendomsavance, ekspropriationsspørgsmålet efter § 11, genanbringelse og ophørspension — med det resultat, at erstatningen for driftsbygningerne er skattepligtig, men at der er adgang til både genanbringelse og indbetaling på ophørspension. Beskatningstidspunktet er efterfølgende præciseret: efter **SKM2023.148.SR** beskattes acontoforskud først, når Erstatnings- og taksationskommissionen i 1. instans har truffet afgørelse om den endelige erstatning, og **SKM2025.107.SR** fastholdt dette, selv om avleren forinden havde modtaget en DELAFGØRELSE om anlægsaktivers restværdi — delafgørelsen udløser hverken udbetaling eller retserhvervelse for den samlede erstatning. **SKM2025.726.SR** behandlede den yderligere komplikation, at der er personsammenfald mellem drifts- og følgevirksomhed.

LOV Afskrivningsloven § 21 · Afskrivningsloven § 24 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 2 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 10, stk. 1, 4

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af ejendom - tillæg af byggeudgifter til anskaffelsessum	28.01.2011
	Skatterådet · Apportindskud og delsalg af K/S-andele ved genopførelse af nedbrændt ejendom – EBL § 10-udskydelse	08.05.2026
	Skatterådet · Nedlukningserstatning til minkavler med dobbeltrolle	18.12.2025
	Skatterådet · Beskatningstidspunkt for minkavlers nedlukningserstatning efter delafgørelse	27.02.2025
	Skatterådet · Genopførelse efter brand og tidsfrist for skatteudskydelse	15.01.2025
	Skatterådet · Beskatningstidspunkt og genanbringelse af erstatning ved minknedlukning	11.07.2024
	Skatterådet · Skattefrihed for de minimis erstatning til minkavlere og beskatningstidspunkt for forskud	31.03.2023
	Skatterådet · Genanbringelse af branderstatning i genopførelse inden for fristen	11.11.2013

§ 10 Næringsformodningen: faggrupper, omfang og afkræftelse

Næringsvurderingen efter § 1, stk. 2 sammenholdt med statsskatteloven § 4 og § 5 foretages efter en fast kriteriekatalog, som Landsskatteretten har formuleret i **14-4308857**:

- Antal og omfang af handler
- Systematik, kontinuitet og professionalisme
- Skatteyderens tilknytning til ejendomsmarkedet
- Formålet med erhvervelse, anvendelse og salg
- Ejendommens konkrete anvendelse og placering i skatteyderens økonomi

Det afgørende tidspunkt er ERHVERVELSESTIDSPUNKTET – ikke salgstidspunktet.

For personer med professionel tilknytning til ejendoms- og byggemarkedet gælder en næringsformodning, der smitter af på alle erhvervelser. **10-01075** er skoleeksemplet: en tidligere tømrermester havde i 1994-1996 købt tre nabogrunde, opført sommerhuse på dem og solgt et af dem i 1999 som næring. Ved salget af det tredje i 2006 fandt Landsskatteretten næringsformodningen intakt, bl.a. fordi klageren som selvstændig tømrermester var omfattet af formodningsreglen, tidligere havde deltaget i et interessentskab, der opførte og videresolgte parcelhuse, og fordi ejertiden på ca. 10 år var kortere end de mindst 20 år, praksis normalt kræver, før en næringsejendom kan overgå til anlægsformuen.

17-0624995 (22. august 2022) viser konsekvensernes rækkevidde: en tømrermester, der siden 1986 havde opbygget en ejendomsportefølje, blev anset for næringsdrivende, hvilket ikke blot gjorde avancerne til personlig indkomst, men også betød, at en skattefri virksomhedsomdannelse først kunne gennemføres efter indbetaling af den negative anskaffelsessum, jf. virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 5.

Næringsformodningen kan smitte fra ægtefælle til ægtefælle og videre gennem successionsregler. I **15-2085928** fastslog Landsskatteretten, at en ejendomsadministrator ikke i kraft af sin uddannelse tilhørte en formodningsgruppe, men at hun PÅBEGYNDTE næringsvirksomhed i 1979 ved at erhverve en ejendom sammen med sin næringsdrivende ægtefælle. Herefter gjaldt en formodning om, at alle hendes ejendomme var næringsejendomme, og lang ejertid (20-35 år) og karakteren af udlejningsejendomme var ikke tilstrækkeligt til at føre "det sikre bevis" for overgang til anlægsformuen. For ejendomme overtaget ved uskiftet bo succederede hun tillige i afdødes næringsformodning efter dødsboskattelovens § 59, stk. 1.

Formodningen kan dog afkræftes. I **11-0300914** havde SKAT beskattet en fortjeneste på 13 mio. kr. som næring hos en direktør og aktionær i flere ejendomsselskaber. Landsskatteretten gav fuldt medhold: selskaberne

beskæftigede sig med ADMINISTRATION og UDLEJNING, ikke handel, klageren havde personligt kun foretaget få handler, og lejligheden havde reelt tjent som bolig – dokumenteret ved folkeregistertilmelding, TV-abonnement, bestyrelsespost i ejerforeningen og forbrugsdata for vand og varme. **12-0190697** viser en beslægtet begrænsning: den blotte overdragelse af en ejendom fra et næringsdrivende selskab til hovedanpartshaveren gør ikke i sig selv hovedanpartshaveren næringsdrivende – men fortjenesten blev alligevel skattepligtig, fordi sommerhuset ikke havde tjent til privat formål.

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

PRAKSIS

- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Næring ved køb og salg af fast ejendom - Virksomhedsomdannelse — 22.08.2022
- **Landsskatteretten** · Næringsbeskatning ved køb og salg af fast ejendom - manglende godtgørelse af næringsvirksomhed — 16.04.2018
- **Landsskatteretten** · Beskatning af salg af udlejningsejendomme: Næring eller ejendomsavance? — 22.01.2018
- **Landsskatteretten** · Beskatning af fortjeneste ved afståelse af ejendom erhvervet fra næringsdrivende selskab — 20.12.2012
- **Landsskatteretten** · Skattefrihed ved salg af lejlighed – Næringsformodning afkræftet — 13.12.2012
- **Landsskatteretten** · Beskatning af avance ved salg af sommerhus – Næringsvirksomhed – Forældelse — 01.03.2011

§ 11 Næring i selskaber: omfangskriteriet, afsmitning og enkeltstående projekter

For selskaber er kernespørgsmålet, om ejendomssalgene har karakter af systematisk næringsvirksomhed eller af porteføljepleje af anlægsaktiver. Østre Landsret afgjorde spørgsmålet principielt i **BS-35856/2021-OLR** (21. april 2023), hvor et selskab med op mod 89 ejendomme søgte genoptagelse for at få ophævet en rentefradragsbegrænsning på 72.120.920 kr. (renteloft) og 4.655.256 kr. (EBIT) alene for 2012. Landsretten fandt, at selskabets ejendomssalg havde karakter af porteføljepleje og ikke systematisk næring, at der ikke forelå afsmitning, og at gælden derfor ikke var varegæld efter selskabsskatteloven § 11 B, stk. 4. Dommen viser, at næringsstatus har konsekvenser langt ud over avanceopgørelsen. Landsskatteretten var nået samme resultat i **16-1911150**, hvor selskabets egne årsrapporter angav udlejning som hovedaktivitet, indtægterne overvejende var lejeindtægter, og selskabet konsekvent SELV havde opgjort avancer efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Omfangskriteriet er ikke rent kvantitativt. I **08-01681** havde et selskab købt seks og solgt fire ejendomme over fire år, men Landsskatteretten fandt ikke aktiviteten tilstrækkeligt systematisk og professionel til at udgøre næring – næring forudsætter en varig og systematisk virksomhed, der udgør en hel eller delvis levevej, og enkeltstående dispositioner falder under § 1, stk. 1 selv med videresalg for øje. SKATs afsmitningsargument blev afvist, fordi hovedanpartshaveren i en samtidig afgørelse ikke var fundet næringsdrivende.

Den nyeste bekræftelse er **19-0083816** (16. marts 2026): et ApS stiftet i 2009 med det udtrykkelige formål at opføre og videresælge syv rækkehuse søgte genoptagelse for 2015-2017 for at få tabene behandlet som næringstab. Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afvisning – ét rækkehusprojekt udgør ikke systematisk næringsvirksomhed.

Afsmitning virker derimod, når koncernforbindelsen er reel. I **09-01454** blev et datterselskab anset for næringsdrivende ved afsmitning fra et professionelt ejendomsudviklende moderselskab, og selskabet succederede efter fusionsskatteloven § 8, stk. 2 i den skattemæssige stilling fra en skattefri spaltning.

Skatterådet foretog samme vurdering i **SKM2013.112.SR**, hvor moderselskabet og to datterselskaber i en ejendomskoncern klart var næringsdrivende, mens to yderligere datterselskaber blev næringsdrivende ved AFSMITNING – dog med den vigtige undtagelse, at det ene selskabs DOMICILEJENDOM blev anset for et anlægsaktiv uden for næringen.

Hvor næring FØRST er statueret, sker opgørelsen efter statsskattelovens principper. I **09-01437** blev et selskabs avance ved køb (8.600.000 kr.) og salg (13.390.000 kr.) af samme ejendom inden for seks uger opgjort som næringsavance med fradrag for dokumenterede købs- og salgsomkostninger på 376.113 kr. – men uden det påståede nedslag på 900.000 kr., der hverken fremgik af skødet eller var dokumenteret.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1, 2 · Selskabsskatteloven § 11b, stk. 4 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Landsretten · Afgørelse om næringsvirksomhed ved køb og salg af fast ejendom og rentefradragsbegrænsning efter Selskabsskatteloven	21.04.2023
Landsskatteretten · ApS ikke næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom – ét rækkehusprojekt udgør ikke systematisk næringsvirksomhed	16.03.2026
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse: Næring ved køb og salg af fast ejendom	07.07.2020
Landsskatteretten · Selskabs ejendomssalg var ikke næring men anlægsinvestering	13.03.2012
Landsskatteretten · Salg af ejendom anset for næring på grund af afsmitning fra moderselskab trods tidligere afgørelse	12.10.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Avanceopgørelse ved salg af ejendom - næringsvirksomhed	30.08.2010
Skatterådet · Næringsstatus for ejendomskoncern ved afvikling af aktiver	11.02.2013

§ 12 Indeksering efter § 5 A, bundfradrag efter § 6, stk. 2, og tabsbehandling

§ 5 A giver adgang til at indeksregulere anskaffelsessummen for landbrugs- og skovejendomme. Adgangen er knyttet til ejendommens FAKTISKE og vurderingsmæssige karakter på afståelsestidspunktet, hvilket blev afgjort i **18-0002279** (13. december 2023): en ejendom på 5,15 ha med et ubeboeligt stuehus og bortforpagtet jord blev solgt i 2016, og sælgeren ønskede § 5 A-indeksering. Landsskatteretten fandt, at den landbrugsmæssige benyttelse manglede fornødent omfang, og at den gældende vurdering som BEBOELSESEJENDOM var afgørende – 5,5 ha-formodningsreglen kunne ikke bære et modsat resultat. Avancen på 769.451 kr. blev stadfæstet.

§ 6, stk. 2 hjemler et bundfradrag med et grundbeløb på 268.600 kr. (2010-niveau), reguleret efter personskattelovens § 20, ved afståelse af ejendomme, der på afståelsestidspunktet benyttes til landbrug, skovbrug eller er blandet benyttede. Betingelserne er kumulative: ejertid på mindst 5 år, afståelsen skal omfatte stuehuset med tilhørende grund og have eller ejerboligen, og denne skal have tjent som bolig for ejeren eller husstanden i en del af ejerperioden, hvor ejendommen var omfattet af den relevante kategori i ejendomsvurderingsloven § 3. Der kan kun anvendes ét bundfradrag pr. ejendom, forholdsmæssigt ved sameje, og bundfradraget kan IKKE kombineres med § 5 A-indeksering. Efter lov nr. 615 af 30. juni 2026 omformuleres bestemmelsen med virkning fra 1. januar 2027 til den nye samlede kategori "landbrugs-, skov- og naturejendomme".

Bundfradraget forudsætter, at ejendommen kategorimæssigt kvalificerer. I **11-0298368** blev boligfradrag efter § 6 afvist, fordi ejendommen indeholdt fire lejligheder, mens den dagældende bestemmelse kun omfattede ejendomme med én eller to selvstændige lejligheder.

Tab behandles efter § 6, stk. 3-6. Tab kan alene fradrages i ejendomsavancer – årets tab modregnes i årets fortjenester, og overskydende tab fremføres uden tidsbegrænsning, men kun i det omfang det ikke kan rummes i en nettofortjeneste fra et TIDLIGERE år. Efter § 6, stk. 5 kan overskydende tab overføres til en samlevende ægtefælles ejendomsavancer, og § 6, stk. 6 tillader modregning bagud i en fortjeneste fra et delsalg efter § 3 A inden for de to følgende indkomstår.

Denne kildebegrænsning er netop grunden til, at skatteydere med tab hyppigt påberåber sig næring. **14-4308857** viser regnestykket: SKAT opgjorde et samlet tab på 8.484.031 kr., som klageren ønskede fradraget i almindelig indkomst, men som – da næring ikke blev statueret – kun kunne fremføres efter § 6, stk. 3. Et retsmedlem dissentierede med henvisning til den dokumenterede intensitet i ejendomshandlerne. **11-03178** illustrerer den yderligere komplikation ved interesseforbundne parter: et selskabs tab på 633.542 kr. ved tilbagesalg til hovedanpartshaveren blev nægtet, fordi forbedringsudgifterne blev anset for afholdt i hovedanpartshaverens interesse, og forskellen mellem kostpris og salgspris blev behandlet som maskeret udlodning.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 5a · Ejendomsavancebeskatningsloven § 6, stk. 2-6 · Ejendomsvurderingsloven § 3, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Indeksering af ejendomsavance nægtet for ejendom under 5,5 ha trods ubeboeligt stuehus	13.12.2023
Landsskatteretten · Næringsbeskatning ved køb og salg af fast ejendom - manglende godtgørelse af næringsvirksomhed	16.04.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af ejendomsavance og fradrag for renteudgifter	09.01.2013
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for tab ved salg af fast ejendom til hovedanpartshaver	20.03.2012

§ 13 Proces: skøn, varsling, genoptagelse og rådgiveransvar

Manglende dokumentation fører ikke til, at avancen bortfalder, men til skønsmæssig ansættelse. I **08-01785** blev en klagers indkomst ansat skønsmæssigt efter den dagældende skattekontrollovs § 5, stk. 3, på grundlag af en privatforbrugsberegning, samtidig med at Landsskatteretten selvstændigt nedsatte ejendomsavancen fra 319.500 kr. til 135.000 kr. ved at anvende reglerne om helsalg på afståelse af en ideel andel. **12-0189378** viser samme metode ved forbedringsudgifter: retten ansatte skønsmæssigt de samlede anskaffelses- og forbedringsudgifter til 800.000 kr. på grundlag af de fremlagte bilag og en syns- og skønserklæring og nedsatte avancen tilsvarende.

De formelle regler om varsling er ikke rene formaliteter, men kan heller ikke bruges til at ophæve materielt korrekte ansættelser. I **19-0046816** (21. maj 2025) havde Skattestyrelsen varslet en forhøjelse på 1.974.281 kr., men truffet afgørelse om 1.778.562 kr. Landsskatteretten stadfæstede: alle frister efter skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1 var overholdt, afgørelsen var mere lempelig end varslet, og den byggede på selskabets egne oplysninger.

Genoptagelse spiller en dobbeltrolle på området. På den ene side kan skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 2 bruges til at flytte en avance til det korrekte indkomstår: i **09-01821** havde Landsskatteretten i 2007 fastslået, at en avance hørte til 2002 og ikke 2001, hvorefter SKAT ekstraordinært genoptog 2002. Retten fandt, at

6-månedersfristen i § 27, stk. 2 løb fra kendelsen i 2007, og at ændringen var en "direkte følge", fordi den ordinære frist for 2002 endnu ikke var udløbet, da den oprindelige – forkerte – ansættelse blev foretaget i 2004. På den anden side blokerer forældelsen for reparation af genanbringelsesfejl, jf. **11-0300846** ovenfor.

Endelig kan fejl i avancerådgivningen udløse professionsansvar. I **BS-16211/2024-VLR** (Vestre Landsret 7. marts 2025) stadfæstede landsretten, at et revisionsselskab var erstatningsansvarligt for fejlagtig rådgivning ved en familieoverdragelse, hvor faderen blev pålignet en restskat på 243.867 kr. Afgørende var, at faderen havde sandsynliggjort et realistisk alternativt hændelsesforløb – en delvis gaveoverdragelse – som ville have undgået beskatningen, og at revisionsselskabet ikke havde imødegået dette. Dommen illustrerer, at ansvarsvurderingen i skatterådgivningssager i praksis bliver en kontrafaktisk prøvelse af, hvad en korrekt rådgivet klient ville have gjort.

Den administrative fortolkningsramme er samlet i Den juridiske vejledning, hvor afsnit C.H.2.1.11 om genanbringelse beskriver de materielle og formelle betingelser, C.H.2.1.11.2 om udlejning til eget selskab redegør for § 6 A, stk. 5, C.H.2.1.11.3 behandler § 6 C-genanbringelse i om-, til- og nybygning, og afsnittet om ejendomme i udlandet dækker § 6 A, stk. 4.

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

PRAKSIS

Landsretten · Revisionsselskab idømt erstatningsansvar for mangelfuld skatterådgivning ved familieoverdragelse af ejendom	07.03.2025
Landsskatteretten · Skattestyrelsens afgørelse om ejendomsavance var gyldig trods ændret beløb i forhold til varsel	21.05.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten nedsætter ejendomsavance grundet manglende dokumentation for forbedringsudgifter	31.05.2013
Landsskatteretten · Opgørelse af ejendomsavance ved salg af ejendom - Genanbringelse af avance - Bindende anmodning	13.09.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten godkender ekstraordinær genoptagelse ved forkert periodisering af ejendomsavance	11.08.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse og avance ved salg af fast ejendom	27.05.2009

§ 14 Sammenfatning og afgrænsning

Praksis om ejendomsavance kan sammenfattes i fire bevægelser.

For det første er anskaffelsessummens indhold snævert afgrænset. Højesteret har i **Sag 170/2012** og **Sag 42/2012** fastslået, at kun udgifter til berigtigelsen og gennemførelsen af selve ejendomskøbet må medregnes, at begrebet fortolkes ens i afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven, og at bevisbyrden for opdeling af blandet bistand ligger hos skatteyderen. Landsskatteretten har videreført linjen i K/S-sagerne **12-0217484** og **12-0217440**. Forbedringsudgifter kan derimod tillægges – men praksis fra **11-0298711**, **10-01106** og **13-4945476** viser, at kravet er reel bilagsdokumentation, og at kun manglende bilag i lovlig kassationssituation udløser lempelse.

For det andet er genanbringelse en formaliseret undtagelse, der administreres stramt på tre punkter og lempeligt på ét. Der skal erhverves en ANDEN ejendom (**Sag 183/2012**), ejendommen skal reelt anvendes erhvervsmæssigt i EGEN virksomhed og ikke ved udlejning (**12-0191823**, **SKM2026.181.SR**, **12-0237241-**

), og begæringen skal ske rettidigt – hvor tre-månedersreglen kun aktiveres, når ansættelsesændringen FREMBRINGER en avance og UDLØSER begæringen (**23-0100665**, **18-0003397**, **13-0014733**). Lempeligt fortolkes derimod tidspunktet for den erhvervsmæssige ibrugtagning, hvor **22-0027851** nu kræver konkrete planer ved erhvervelsen og ibrugtagning inden for rimelig tid, men ikke øjeblikkelig brug.

For det tredje er § 10-udskydelsen ved genopførelse fristmæssigt gunstig – fristen løber først fra året efter endelig erstatningsfastsættelse (**SKM2025.12.SR**) – men beløbsmæssigt begrænset til den del af genopførelsesudgifterne, der overstiger erstatningen (**09-02116**), og den bringes til ophør ved delafståelse, herunder salg af halvdelen af andelene i et transparent K/S (**SKM2026.225.SR**).

For det fjerde hviler næringsvurderingen på erhvervelsestidspunktet og en samlet bedømmelse af systematik, kontinuitet, professionalisme og tilknytning til ejendomsmarkedet. Faggruppeformodningen er kraftig og kræver et "meget sikkert bevis" for anlægsformål (**10-01075**, **17-0624995**, **15-2085928**), men kan afkræftes ved troværdige anlægsforklaringer og få handler (**11-0300914**, **08-01681**). Ét enkeltstående projekt er ikke næring (**19-0083816**), og porteføljepleje af udlejningsejendomme heller ikke – med konsekvenser for rentefradragsbegrænsningen (**BS-35856/2021-OLR**).

Afgrænsning. Denne oversigt behandler ikke fritagelsesreglerne for parcelhuse, sommerhuse, stuehuse og ekspropriation i §§ 8, 9 og 11 – dem finder du under ejendomsavance. Succession, pengetankreglen og generationsskifte er dækket under generationsskifte, 15 %-reglen og værdiansættelsescirkulæret ved familieoverdragelse under skatteret-vaerdiansaettelse, den løbende beskatning af lejeindtægter under udlejning-skat, genoptagelsesfrister som selvstændig problemstilling under skatteret-genoptagelse, og skattefri virksomhedsomdannelse og fusionsskatteloven under skattefri-omstrukturering. Generelle spørgsmål om bindende svar behandles under bindende-svar-skatteraadet.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 2` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 4, stk. 1` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 1, 2` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 10, stk. 1`

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om skattemæssig anskaffelsessum og fradrag for struktureringsudgifter i ejendomsprojekter	29.04.2014
Højesteret · Eksklusion af projektudbyderhonorar fra anskaffelsessum ved ejendomsavancebeskatning	03.03.2014
Højesteret · Nægtelse af skatteudskydelse ved tilbagekøb af tidligere afstået landbrugsjord	12.04.2013
Landsretten · Afgørelse om næringsvirksomhed ved køb og salg af fast ejendom og rentefradragsbegrænsning efter Selskabsskatteloven	21.04.2023
Landsskatteretten · Afslag på genanbringelse af ejendomsavance – ansættelsesnedsættelse udløser ikke tre-månedersregel i EBL § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt.	28.04.2026
Landsskatteretten · ApS ikke næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom – ét rækkehusprojekt udgør ikke systematisk næringsvirksomhed	16.03.2026
Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance i ubebygget erhvervsgrund – betingelsen om erhvervsmæssig anvendelse opfyldt ved entreprisekontrakt inden årsudløb	02.02.2026
Landsskatteretten · Afslag på genanbringelse af ejendomsavance efter 3-måneders-reglen ved uvæsentlig ansættelsesændring	13.12.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Næring ved køb og salg af fast ejendom - Virksomhedsomdannelse	22.08.2022
Landsskatteretten · Beskatning af salg af udlejningsejendomme: Næring eller ejendomsavance?	22.01.2018
Landsskatteretten · Godkendelse af forbedringsudgifter ved ejendomsafståelse baseret på årsrapporter og levetidsbetragtninger	28.08.2014
Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance i landbrugsejendom - Udlejning af hestebokse ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed	26.03.2014

Landsskatteretten · Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance efter uvæsentlig ansættelsesændring	21.11.2013
Landsskatteretten · Nægtelse af tillæg af videresalgsavance til anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	18.10.2013
Landsskatteretten · Videresalgsavance til [virksomhed1] A/S ikke tillagt skattemæssig anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	18.10.2013
Landsskatteretten · Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance ved udlejning til søsterselskab	01.05.2013
Landsskatteretten · Skattefrihed ved salg af lejlighed – Næringsformodning afkræftet	13.12.2012
Landsskatteretten · Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved ejendomsavanceopgørelse	17.10.2012
Landsskatteretten · Selskabs ejendomssalg var ikke næring men anlægsinvestering	13.03.2012
Landsskatteretten · Beskatning af avance ved salg af sommerhus – Næringsvirksomhed – Forældelse	01.03.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af ejendom - tillæg af byggeudgifter til anskaffelsessum	28.01.2011
Landsskatteretten · Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved salg af ejerlejlighed	24.09.2010
Skatterådet · Apportindskud og delsalg af K/S-andele ved genopførelse af nedbrændt ejendom – EBL § 10-udskydelse	08.05.2026
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance afskåret for juridiske personer – § 6 A, stk. 5 gælder kun fysiske personer	14.04.2026
Skatterådet · Genopførelse efter brand og tidsfrist for skatteudskydelse	15.01.2025

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Ejendomsavancebeskatningsloven § 1	stk. 1, 2
Ejendomsavancebeskatningsloven § 4	stk. 1-7
Ejendomsavancebeskatningsloven § 5	stk. 1, 2
Ejendomsavancebeskatningsloven § 6	stk. 2, 3
Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a	stk. 1, 2
Ejendomsavancebeskatningsloven § 10	stk. 1
Statsskatteloven § 5	

MATERIALE Citerede afgørelser

79 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 4

26.06.2014	Afskrivningsgrundlag for fast ejendom i investeringsprojekter: Sondring mellem købesum og struktureringsvederlag	309-2012
29.04.2014	Højesterets dom om skattemæssig anskaffelsessum og fradrag for struktureringsudgifter i ejendomsprojekter	42-2012
03.03.2014	Eksklusion af projektudbyderhonorar fra anskaffelsessum ved ejendomsavancebeskatning	170-2012
12.04.2013	Nægtelse af skatteudskydelse ved tilbagekøb af tidligere afstået landbrugsjord	183-2012

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 3

07.03.2025	Revisionsselskab idømt erstatningsansvar for mangelfuld skatterådgivning ved familieoverdragelse af ejendom	9910-11594

21.04.2023	Afgørelse om næringsvirksomhed ved køb og salg af fast ejendom og rentefradragsbegrænsning efter Selskabsskatteloven	5537-6628
22.08.2012	Hjemvisning af sag vedrørende skatteansættelse til SKAT for indkomståret 2007	449-522

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 46

28.04.2026	Afslag på genanbringelse af ejendomsavance – ansættelsesnedsættelse udløser ikke tre-månedersregel i EBL § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt.	23-0100665
16.03.2026	ApS ikke næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom – ét rækkehusprojekt udgør ikke systematisk næringsvirksomhed	19-0083816
02.02.2026	Genanbringelse af ejendomsavance i ubebygget erhvervsgrund – betingelsen om erhvervsmæssig anvendelse opfyldt ved entreprisekontrakt inden årsudløb	22-0027851
30.10.2025	Nedsættelse af forhøjelse ved salg af ejendom til hovedaktionær: Korrektion af ejendomsavanceopgørelse og markedspris	24-0081751
21.05.2025	Skattestyrelsens afgørelse om ejendomsavance var gyldig trods ændret beløb i forhold til varsel	19-0046816
13.12.2023	Indeksering af ejendomsavance nægtet for ejendom under 5,5 ha trods ubeboeligt stuehus	18-0002279
13.12.2023	Afslag på genanbringelse af ejendomsavance efter 3-måneders-reglen ved uvæsentlig ansættelsesændring	18-0003397
22.08.2022	Landsskatteretten: Næring ved køb og salg af fast ejendom - Virksomhedsomdannelse	17-0624995
11.05.2022	Landsskatteretten: Tab ved salg af ejendom - Forbedringsudgifter og dokumentationskrav	17-0758387
15.03.2021	Manglende dokumentation for erhvervsmæssig drift ved genanbringelse af ejendomsavance	12-0272868
07.07.2020	Afslag på genoptagelse: Næring ved køb og salg af fast ejendom	16-1911150
16.04.2018	Næringsbeskatning ved køb og salg af fast ejendom - manglende godtgørelse af næringsvirksomhed	14-4308857
22.01.2018	Beskatning af salg af udlejningsejendomme: Næring eller ejendomsavance?	15-2085928
09.02.2015	Landsskatteretten fastsætter anskaffelsessum ved ejendomskøb mellem selskab og hovedanpartshaver	14-0606434
28.08.2014	Godkendelse af forbedringsudgifter ved ejendomsafståelse baseret på årsrapporter og levetidsbetragtninger	13-4945476
04.04.2014	Ændring af fordeling af overdragelsessum ved salg af landbrugsejendom	13-0243777
26.03.2014	Genanbringelse af ejendomsavance i landbrugsejendom - Udlejning af hestebokse ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed	12-0237241
21.11.2013	Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance efter uvæsentlig ansættelsesændring	13-0014733

18.10.2013	Videresalgsavance til [virksomhed1] A/S ikke tillagt skattemæssig anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	12-0217440
18.10.2013	Nægtelse af tillæg af videresalgsavance til anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	12-0217484
31.05.2013	Landsskatteretten nedsætter ejendomsavance grundet manglende dokumentation for forbedringsudgifter	12-0189378
01.05.2013	Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance ved udlejning til søsterselskab	12-0191823
09.01.2013	Landsskatteretten: Opgørelse af ejendomsavance og fradrag for renteudgifter	11-0298368
20.12.2012	Beskatning af fortjeneste ved afståelse af ejendom erhvervet fra næringsdrivende selskab	12-0190697
13.12.2012	Skattefrihed ved salg af lejlighed – Næringsformodning afkræftet	11-0300914
17.10.2012	Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved ejendomsavanceopgørelse	11-0298711
13.09.2012	Opgørelse af ejendomsavance ved salg af ejendom - Genanbringelse af avance - Bindende anmodning	11-0300846
23.03.2012	Beskatning af fortjeneste ved salg af grund – fastsættelse af anskaffelsessum	11-04094
20.03.2012	Nægtet fradrag for tab ved salg af fast ejendom til hovedanpartshaver	11-03178
13.03.2012	Selskabs ejendomssalg var ikke næring men anlægsinvestering	08-01681
03.02.2012	Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af udlejningsejendom - Forbedringsudgifter og genanbringelse	10-00892
02.11.2011	Genanbringelse af ejendomsavance efter ansættelsesændring på anmodning fra skatteyder	10-03593
01.03.2011	Beskatning af avance ved salg af sommerhus – Næringsvirksomhed – Forældelse	10-01075
28.01.2011	Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af ejendom - tillæg af byggeudgifter til anskaffelsessum	09-02116
13.12.2010	Genanbringelse af ejendomsavance - overholdelse af 3-måneders fristen efter ansættelsesændring	10-01308
08.12.2010	Landsskatteretten: Fordeling af overdragelsessum ved salg af landbrugsejendom	10-01944
12.10.2010	Salg af ejendom anset for næring på grund af afsmitning fra moderselskab trods tidligere afgørelse	09-01454
24.09.2010	Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved salg af ejerlejlighed	10-01106
30.08.2010	Landsskatteretten: Avanceopgørelse ved salg af ejendom - næringsvirksomhed	09-01437
11.08.2010	Landsskatteretten godkender ekstraordinær genoptagelse ved forkert periodisering af ejendomsavance	09-01821
16.02.2010	Fordeling af overdragelsessum ved salg af ejendom - vurdering af bygningers værdi	09-02061
16.02.2010	Landsskatterettens afgørelse om fordeling af overdragelsessum ved ejendomssalg	09-02062

08.02.2010	Kursfastsættelse af sælgerpantebrev ved ejendomskøb	10-00081
01.07.2009	Landsskatteretten om genanbringelse af ejendomsavance ved erhvervsmæssig anvendelse af ejendom	08-02600
26.06.2009	Landsskatteretten om genanbringelse af ejendomsavance ved erhvervelse af erhvervsejendom	08-01598
27.05.2009	Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse og avance ved salg af fast ejendom	08-01785

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 26

08.05.2026	Apportindskud og delsalg af K/S-andele ved genopførelse af nedbrændt ejendom – EBL § 10-udskydelse	25-5328303
05.05.2026	Momsreguleringsforpligtelse ved salg af landbrugsejendomme til Naturstyrelsen kan tillægges anskaffelsessummen som forbedringsudgifter i salgsåret	26-0297868
14.04.2026	Genanbringelse af ejendomsavance afskåret for juridiske personer – § 6 A, stk. 5 gælder kun fysiske personer	25-5618948
18.12.2025	Nedlukningserstatning til minkavler med dobbeltrolle	25-4868319
27.02.2025	Beskatningstidspunkt for minkavlers nedlukningserstatning efter delafgørelse	24-1660442
15.01.2025	Genopførelse efter brand og tidsfrist for skatteudskydelse	24-1504447
11.07.2024	Beskatningstidspunkt og genanbringelse af erstatning ved minknedlukning	23-1613889
13.09.2023	Anskaffelsessum for fransk gaveejendom med brugsret	21-1260423
31.03.2023	Skattefrihed for de minimis erstatning til minkavlere og beskatningstidspunkt for forskud	22-1046040
09.05.2022	Genanbringelse af ejendomsavance mellem samlevende ægtefæller	21-1364403
11.04.2018	Genanbringelse af ejendomsavance i interessentskabers ideelle andel	17-1127040
12.10.2017	Ejendomssalg mellem interesseforbundne med hjemfaldspligt godkendes	16-0851509
11.11.2013	Genanbringelse af branderstatning i genopførelse inden for fristen	13-0181892
11.02.2013	Næringsstatus for ejendomskoncern ved afvikling af aktiver	11-042013
24.05.2011	Ejendomsavance genanbringes ved udlejning til hovedaktionærs selskab	11-028428
28.03.2011	Genanbringelse af ejendomsavance ved kortvarig erhvervsmæssig anvendelse	10-191801
24.02.2010	Regulering af ejendomsavance ved prisfaldsgaranti	09-134266
07.07.2009	Genanbringelse af avance i ferielejligheder anses som udlejning	08-144469
03.03.2009	Genanbringelse af ejendomsavance ved koncerninternt salg	08-169902
05.12.2008	Genanbringelse af ejendomsavance ved køb af udenlandsk minkfarm	08-129266
06.11.2008	Genanbringelse af ejendomsavance ved virksomhedsomdannelse	08-160725

07.10.2008	Genanbringelse af ejendomsavance i erhvervet ideal ejerandel	08-144875
03.06.2008	Genanbringelse af ejendomsavance ved straksfradrag	08-079294
25.01.2008	Genanbringelse af ejendomsavance i erhvervsejendom til opbevaring	08-005062
15.11.2007	Genanbringelse af ejendomsavance i udenlandsk ejendom ved fraflytning	07-171242
13.11.2006	Genanbringelse af ejendomsavance i påbegyndt erhvervsbyggeri	06-136822

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Betænkning om generationsskiftet i erhvervslivet

nr. 1374 · 1999 · Skatteministeriet

10 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over ejendomsavancebeskatning

Parcelhus-, sommerhus-, stuehus- og ekspropriationsfritagelserne i EBL §§ 8, 9 og 11

Version 2 Opdateret 15. jul. 2026 42 afgørelser · 2007–2026 Læs online

INTRODUKTION

Fortjeneste ved salg af fast ejendom er som udgangspunkt skattepligtig efter ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1. De praktisk vigtigste undtagelser – parcelhusreglen, sommerhusreglen, stuehusreglen og ekspropriationsfritagelsen – fortolkes indskrænkende, og bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt, påhviler skatteyderen. Denne oversigt samler praksis fra Højesteret, Landsskatteretten og Skatterådet om, hvornår en bolig har »tjent til bolig« som reel, permanent beboelse, hvornår store grunde og sommerhuse er skattefri, hvornår flere stuehuse kan sælges skattefrit, og hvornår et frivilligt salg sidestilles med ekspropriation.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Hovedreglen i ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1 er skattepligt af enhver fortjeneste ved afståelse af fast ejendom; fritagelserne i §§ 8, 9 og 11 fortolkes indskrænkende, og bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt, påhviler skatteyderen.

02 Parcelhusreglen i § 8, stk. 1 kræver, at boligen faktisk har tjent til reel, permanent beboelse for ejeren eller husstanden – ikke blot midlertidigt ophold eller at boligen har stået til rådighed.

03 Der gælder intet krav om en bestemt minimums-beboelsesperiode, men opholdet skal have karakter af reel beboelse med henblik på varigt ophold, vurderet konkret ud fra folkeregister, forbrug, flytteomkostninger, forsikring og møblering.

04 Tilbageflytning til en tidligere bolig efter et kortvarigt ophold skaber en formodning mod reel beboelse, navnlig når den hidtidige bolig aldrig blev sat til salg eller forblev til rådighed og møbleret.

05 Salgsbestræbelser, der indledes umiddelbart før eller efter indflytningen, taler afgørende imod en hensigt om varigt ophold.

06 For grunde over 1.400 m² er skattefrihed betinget af, at der ikke aktuelt ifølge offentlige bestemmelser kan udstykkes en grund til selvstændig bebyggelse; en blot hypotetisk eller fremtidig udstykningsmulighed er ikke tilstrækkelig.

07 Siden 1. juli 2018 udløser en udstykning kun skattefrihed efter § 8, stk. 1, nr. 3, hvis den ifølge erklæring fra Vurderingsstyrelsen vil medføre en værdiforringelse på mere end 20 pct.

08 Sommerhusreglen i § 8, stk. 2 forudsætter dokumenteret privat fritidsbenyttelse af kvalificeret karakter; bevisbyrden skærpes ved betydelig udlejning eller ejerskab af flere ferieboliger.

09 Stuehusreglen i § 9 omfatter kun ejendommens stuehus, men kan omfatte flere bygninger, hvis hver bygning i en del af ejerperioden både har haft status som stuehus og reelt har tjent som bolig for ejeren.

10 Ekspropriationsfritagelsen i § 11, 2. pkt. forudsætter både ekspropriationshjemmel og ekspropriationsrealitet – det skal på aftaletidspunktet kunne påregnes, at erhvervelsen ellers ville være blevet gennemtvunget ved ekspropriation, hvilket normalt kræver en konkret beslutning truffet af kommunalbestyrelsen selv.

11 Skattefriheden ved frivilligt salg gælder kun over for den ekspropriationsberettigede myndighed – den kan ikke overføres til et salg til tredjemand.

12 Tab på ejendomme omfattet af § 8 kan ikke fradrages (§ 6, stk. 4); sondringen mellem privat (fritids)bolig og ren udlejningsejendom er derfor afgørende både for skattefriheden og for tabsmuligheden.

§ 1 Hovedreglen: skattepligt af ejendomsavance med snævre, indskrænkende undtagelser

Efter ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1 medregnes fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst – som kapitalindkomst efter personskattelovens § 4. Kun fortjeneste erhvervet som led i næring falder uden for loven, jf. § 1, stk. 2, og beskattes i stedet efter statsskatteloven. Skattefriheden findes i undtagelserne: parcelhus- og sommerhusreglen i § 8, stuehusreglen i § 9 og ekspropriationsfritagelsen i § 11.

Fælles for al praksis er, at disse undtagelser fortolkes indskrænkende, og at **bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt, påhviler skatteyderen**. Landsskatteretten formulerer det gennemgående sådan, at det ikke er tilstrækkeligt, at ejendommen har stået til rådighed eller blot tjent til ophold – der skal foreligge reel beboelse i lovens forstand, jf. j.nr. 09-01837.

> *Skatteyderen har som ejer bevisbyrden for, at ejendommen har tjent som bolig i en del af dennes ejertid. Det beror på en konkret vurdering, om det er godtgjort, at beboelse har fundet sted i ejendomsavancebeskatningslovens forstand. Det er således ikke tilstrækkeligt, at ejendommen har tjent til ophold eller i øvrigt stået til rådighed.*

Lovens udvikling. Parcelhusreglen går tilbage til den oprindelige ejendomsavancebeskatningslov fra 1982, der videreførte § 2 A i lov om særlig indkomstskat. Efter de oprindelige forarbejder krævedes beboelse i mindst 2 år; i dag er det tilstrækkeligt, at boligen har tjent til bolig »i en del af« ejerperioden, forudsat at ejendommen samtidig opfyldte betingelserne for skattefrit salg. To senere ændringer præger praksis: ved en ændring i **1999** blev det præciseret, at boligkravet skal være opfyldt, mens ejendommen opfyldte betingelserne for skattefrit salg (f.eks. mens en stor grund faktisk kunne udstykkes), og ved en ændring med virkning fra **1. juli 2018** blev kriteriet »væsentlig værdiforringelse« i § 8, stk. 1, nr. 3, normeret til »værdiforringelse på mere end 20 pct.« for at skabe større forudsigelighed.

Kommende ændringer. Som led i det nye ejendomsvurderingssystem er der vedtaget ændringer af § 6 og § 9, der fra 1. januar 2026 og 1. januar 2027 knytter stuehus- og bundfradragsreglerne til ejendommens

kategorisering som »landbrugs-, skov- og naturejendom« efter ejendomsvurderingsloven i stedet for de hidtidige benyttelseskoder. En overgangsordning sikrer, at ingen stilles ringere som følge af den ændrede afgrænsning.

Afgrænsning. Værdiansættelse ved arv/gave og 15 %-reglen behandles i praksisoversigten om skatteretlig værdiansættelse; succession og pengetankreglen i generationsskifte; og bindende svar om fast ejendom generelt i bindende svar fra Skatterådet.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1, 2 | Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1 | Ejendomsavancebeskatningsloven § 9, stk. 1 | Ejendomsavancebeskatningsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skattefrihed ved salg af enfamilieshus (parcelhusreglen) 22.10.2009

§ 2 Parcelhusreglen: kravet om reel, permanent beboelse (§ 8, stk. 1)

Efter § 8, stk. 1 er fortjeneste ved salg af en- og tofamilieshuse og ejerlejligheder skattefri, hvis boligen »har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand« i en del af ejertiden. Domstolene og Landsskatteretten kræver, at opholdet har haft karakter af **reel beboelse med henblik på varigt ophold** – ikke blot midlertidigt ophold. Der stilles ikke krav om en bestemt varighed, men om reel beboelse; Højesteret har i **SKM2007.74.HR** og **U.2006.178.H** fastslået, at beboelse uden for den faktiske ejerperiode er uden betydning, og at bevisbyrden er skatteyderens.

Vurderingen er konkret og sammensat. Praksis lægger vægt på folkeregistertilmelding (der ikke i sig selv er afgørende), el- og vandforbrug, flytte- og etableringsomkostninger, forsikrings- og abonnementsforhold, møblering samt om andre samtidig var tilmeldt adressen:

- I j.nr. 09-01837 blev en udlejet ejendom anset for skattepligtig, fordi salgsbestræbelserne var påbegyndt allerede omkring ægtefællens tilmelding, og forbruget var lavt.
- I j.nr. 08-03245 var en lejlighed købt til fremtidig helårsbeboelse ved hjemkomst fra udlandet, men de faktiske ophold var kun kortere og midlertidige – hverken § 8, stk. 1, eller sommerhusreglen fandt anvendelse.
- I j.nr. 10-02234 var en advokat med et usædvanligt hyppigt flyttemønster tilmeldt to lejligheder i henholdsvis ca. 5½ og 11 måneder; da lejlighederne indgik i virksomhedsordningen og blev solgt hurtigt, var brugen ikke godtgjort som varig bolig.
- I j.nr. 20-0034195 og j.nr. 21-0006829 (forældrekøb) blev avancen anset for skattepligtig, og der var tillige grundlag for ekstraordinær genoptagelse på grund af grov uagtsomhed ved manglende selvangivelse.

Modsat kan selv en kortere periode være tilstrækkelig, når beboelsen reelt kan dokumenteres. I j.nr. 10-03580 blev en snedkers ophold i en lejlighed under renovering anset for reel beboelse, uanset lejlighedens stand ved indflytningen:

> *Efter en samlet vurdering af sagens omstændigheder … anses det for tilstrækkeligt godtgjort, at ejendommen … har tjent til bolig for klageren i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1's forstand … Det er således godtgjort, at opholdet i ejendommen har haft en karakter af reel beboelse med henblik på varigt ophold.*

Byretspraksis følger samme linje – se f.eks. **SKM2006.380.ØLR**, **SKM2012.126.BR** (blomsterforretning/erhverv) og **SKM2013.400.BR** (husbåd, hvor reel beboelse også af tekniske grunde var udelukket).

Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Skattepligt af ejendomsavance ved salg af forældrekøbslejlighed - manglende opfyldelse af parcelhusreglen og ekstraordinær genoptagelse — 21.05.2024
- **Landsskatteretten** · Skattepligt af ejendomsavance – reel beboelse og parcelhusreglen — 22.09.2023
- **Landsskatteretten** · Beskatning af avance ved salg af to ejerlejligheder, da klageren ikke godtgjorde brug som varig bolig (parcelhusreglen) — 01.11.2011
- **Landsskatteretten** · Skattefritagelse ved salg af ejerlejlighed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8 — 17.08.2011
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skattefrihed ved salg af enfamilieshus (parcelhusreglen) — 22.10.2009
- **Landsskatteretten** · Skattepligt af fortjeneste ved salg af ejerlejlighed uden reel beboelse — 11.09.2009

§ 3 Tilbageflytning, korte ophold og salgsbestræbelser: formodning mod reel beboelse

Et gennemgående mønster i praksis er, at **tilbageflytning til den oprindelige bolig efter et kortvarigt ophold** skaber en formodning mod reel beboelse – særligt når den hidtidige bolig aldrig blev sat til salg, men forblev til rådighed og møbleret. Den juridiske vejledning (afsnit C.H.2.1.15.3) opsummerer administrativ praksis med eksempler som »Efter 5 måneders ophold tilbageflytning til oprindelig bopæl« og »Ikke reel beboelse med henblik på varigt ophold«.

Tilsvarende taler **salgsbestræbelser, der indledes umiddelbart før eller efter indflytningen**, afgørende imod en hensigt om varigt ophold:

- I j.nr. 09-03263 flyttede klageren efter ca. 9½ måned tilbage til sin tidligere adresse; sammenholdt med et meget lavt elforbrug og fravær af flytteudgifter var beboelsen ikke godtgjort.
- I j.nr. 14-0232884 købte klageren en lejlighed af sin mor og underskrev formidlingsaftale om videresalg allerede tre dage senere; ejerperioden kunne ikke rummes i et reelt boligforløb.
- I j.nr. 20-0051687 (2025) kontaktede klageren en ejendomsmægler før tinglysningen og satte lejligheden til salg under en måned efter købet fra moderen. Under henvisning til **SKM2007.74.HR**, **U.2006.178.H** og byrettens dom **SKM2025.100.BR** konkluderede Landsskatteretten:

> *Landsskatteretten finder således ud fra de konkrete omstændigheder, at klageren erhvervede lejligheden med henblik på videresalg.*

Formodningen kan dog afkræftes. I j.nr. 20-0097487 (offentliggjort som **SKM2024.185.LSR**) nåede Landsskatteretten frem til skattefrihed på trods af tidlige salgsbestræbelser, fordi beboelsen efter en samlet vurdering havde været reel. Afgørelserne viser, at det ikke er intentionen om at sælge i sig selv, men den manglende realitet i beboelsen, der udelukker skattefrihed – jf. også byretsdommen **SKM2021.244.BR** om betydningen af registreret ophold efter en skilsmisseaftale.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Skattepligt ved salg af ejerlejlighed grundet manglende bevis for reel beboelse i ejerperioden — 22.09.2025
- **Landsskatteretten** · Skattefri ejendomsavance ved salg af lejlighed trods tidlige salgsbestræbelser — 22.11.2023
- **Landsskatteretten** · Skattepligt ved afståelse af ejerlejlighed og gyldighed af skatteansættelse — 04.11.2015

Landsskatteretten · Beskatning af avance ved salg af to ejerlejligheder, da klageren ikke godtgjorde brug som varig bolig (parcelhusreglen) 01.11.2011

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skattepligtig avance ved salg af ejerlejlighed - manglende bevis for reel beboelse 14.01.2011

§ 4 Store grunde over 1.400 m²: aktuel – ikke hypotetisk – udstykningsmulighed

For en- og tofamilieshuse er skattefriheden efter § 8, stk. 1 yderligere betinget af ét af tre arealkrav: at grundarealet er under 1.400 m², at der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse, eller at udstykning vil medføre værdiforringelse på mere end 20 pct. af restarealet eller den bestående bebyggelse.

Aktualitetskravet. Afgørende for nr. 2 er, at der på afståelsestidspunktet **aktuelt** ikke kan udstykkes – en blot hypotetisk eller fremtidig mulighed er ikke tilstrækkelig, og en teoretisk mulighed er ikke i sig selv til hinder for skattefrihed. I j.nr. 19-0052170 fandt Landsskatteretten, at der for en ejendom over 1.400 m² ikke forelå en aktuel udstykningsmulighed, uanset en hypotetisk mulighed for opførelse af et dobbelthus – og avancen var derfor skattefri.

Værdiforringelseskravet. Nr. 3 beror på et skøn, der udøves af Vurderingsstyrelsen og i sidste ende domstolene. Forarbejderne til 2018-ændringen (med virkning fra 1. juli 2018) knytter væsentlighedsbegrebet til vurderingsnormens spænd på ±20 pct.:

> *Det foreslås, at ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 3, ændres, så det af ordlyden fremgår, at det er en forudsætning for fritagelse, at udstykning ifølge erklæring fra SKAT vil medføre værdiforringelse på mere end 20 pct. af restarealet eller den bestående bebyggelse.*

Forarbejderne henviser til den hidtidige domstolspraksis, herunder Højesterets dom **SKM2006.640.HR** og **SKM2005.101.VLR**, hvorefter der lægges vægt på differencen mellem ejendommens værdi før og efter en eventuel udstykning. Hvor betingelserne ikke er opfyldt, bliver hele avancen skattepligtig:

- I j.nr. 09-01384 og den parallelle j.nr. 09-01388 (grundareal 5.666 m²) fandt Landsskatteretten, at en udstykning ikke ville medføre en væsentlig værdiforringelse, hvorfor salget var skattepligtigt.
- I j.nr. 12-0271866 blev en sommerhusejendom nægtet skattefrihed på grund af både grundstørrelsen og en udstykningsmulighed.

Dommene **SKM2005.317.VLR** og **SKM2005.201.ØLR** samt Landsskatterettens **SKM2008.588.LSR** (grundareal 3.130 m²) og **SKM2023.99.LSR** (bevaringsværdig ejendom) illustrerer samme linje. Ved en ændring i 2009 blev der desuden indsat en særregel i § 8, stk. 8, så en ejer, der flytter på plejehjem eller i beskyttet bolig, inden en udstykningssag er afsluttet, ligestilles med en ejer, der bliver boende.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1, 8`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Skattefrihed efter Parcelhusreglen: Landsskatteretten fandt ikke aktuel udstykningsmulighed for ejendom over 1.400 m² trods hypotetisk mulighed for dobbelthus. 21.12.2022

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på skattefrihed ved salg af sommerhusejendom grundet udstykningsmulighed og grundstørrelse 03.12.2014

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skattepligt ved afståelse af enfamiliehus - Væsentlig værdiforringelse ved udstykning 04.12.2009

Landsskatteretten · Skattepligt ved afståelse af enfamilieshus - Væsentlig værdiforringelse ved udstykning 04.12.2009

§ 5 Sommerhusreglen (§ 8, stk. 2): dokumenteret privat fritidsbenyttelse

Efter § 8, stk. 2 gælder skattefriheden også for sommerhusejendomme og lignende, som ejeren eller husstanden har »benyttet til privat formål« i en del af ejertiden. Praksis kræver dokumenteret **privat fritidsbenyttelse af kvalificeret karakter**, og bevisbyrden skærpes, når ejendommen har været udlejet i betydeligt omfang eller ejeren har flere ferieboliger.

I j.nr. 09-00708 fastslog Landsskatteretten netop, at det er den reelle private benyttelse – ikke blot rådigheden – der er afgørende. Byretspraksis viser, at hvor sommerhuset i praksis har fungeret som udlejningsobjekt, kan ejeren ikke løfte bevisbyrden for reel privat benyttelse:

- **SKM2010.60.BR** og **SKM2009.617.BR**: sommerhuse anvendt til udlejning; ikke godtgjort, at ejendommen reelt var benyttet privat, jf. § 8, stk. 2.
- **SKM2011.672.BR** og **SKM2021.323.BR**: en helårsbolig kan efter administrativ praksis (»sommerhusreglen«) sælges skattefrit efter § 8, stk. 2, hvis den er **købt og faktisk anvendt som fritidsbolig** – men det forudsætter dokumentation for den private fritidsbrug.

Skatterådet har i **SKM2007.39.SR** bekræftet skattefrihed for en ejerlejlighed uden bopælspligt, der reelt blev benyttet som feriebolig, mens grænsen til erhvervsmæssig virksomhed illustreres af **SKM2014.360.SR**-, hvor ferieboliger, der indgik i hoteldrift, ikke var omfattet af § 8, stk. 2. Hvor grundstørrelse eller udstykningsmulighed samtidig er til hinder for skattefrihed, gælder arealkravene tilsvarende – se j.nr. 12-0271866.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 2`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afslag på skattefrihed ved salg af sommerhusejendom grundet udstykningsmulighed og grundstørrelse 03.12.2014

Landsskatteretten · Landsskatteretten om skattefri avance ved salg af sommerhus og krav til privat benyttelse 05.11.2009

§ 6 Stuehusreglen (§ 9, stk. 1): stuehuset – og undertiden flere bygninger

Ved afståelse af en ejendom, der på afståelsestidspunktet anses for landbrugs- eller skovejendom, er den del af fortjenesten, der vedrører **stuehuset med tilhørende grund og have**, skattefri efter § 9, stk. 1, forudsat at stuehuset har tjent til bolig for ejeren i en del af ejertiden, og at arealkravet i § 8, stk. 1, 2. pkt., er opfyldt. Kun ejendommens egentlige stuehus er omfattet – medarbejder-, aftægts- og funktionærboliger falder uden for.

Flere stuehuse. Skatterådet har i **SKM2022.302.SR** bekræftet, at *begge* stuehuse på en landbrugsejendom kunne sælges skattefrit, hvor ejeren først havde beboet det gamle stuehus (1984–2012) og derefter et nyopført stuehus (fra 2012), fordi hver bygning i en del af ejerperioden både havde haft status som ejendommens stuehus og reelt havde tjent som bolig for ejeren. Skatterådet henviste bl.a. til **SKM2011.185.SR** og

SKM2011.187.SR, hvor fortjeneste vedrørende hvert af flere stuehuse for de perioder, hvor de var beboet, var skattefri.

Kravet om reel beboelse af det aktuelle stuehus. Det er ikke tilstrækkeligt at have beboet et tidligere eller andet hus på ejendommen. I **SKM2016.261.VLR** blev et nyopført stuehus anset for skattepligtigt, fordi ejeren ikke havde godtgjort, at det nye stuehus reelt havde tjent til bolig:

> *... det efter formålet med og sammenhængen mellem ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og § 9 og efter forarbejderne til § 9 om, at »stuehuset (...) skal have tjent som bolig«, er et krav for skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 9, at det nye stuehus reelt har tjent til bolig, og at det således ikke er tilstrækkeligt for skattefrihed, at grundejeren har beboet et tidligere stuehus eller en anden bolig på ejendommen.*

Modsat kunne et **tidligere** stuehus under særlige omstændigheder sælges skattefrit i **SKM2013.570.ØLR**, hvor en matrikulær sammenlægning kun havde ændret ejendommen begrænset, mens **SKM2008.341.LSR** viser, at en ekstra beboelsesbygning ved siden af stuehuset ikke er omfattet, når den ikke indgår i stuehusvurderingen. Endelig er ejendommens **status på afståelsestidspunktet** afgørende for, om § 8 eller § 9 finder anvendelse – se j.nr. 13-6636260, hvor en ejendom med fredskovspligt og landbrugsvurdering ikke kunne sælges efter parcelhusreglen. Successionsspørgsmål ved overdragelse af stuehus behandles nærmere i generationsskifte.

LOV	Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 9, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Beskatning af avance ved udløb af køberet – Parcelhusreglen vs. Landbrugsejendom	28.01.2015
	Skatterådet · Skattefrihed ved salg af landbrugsejendom med to stuehuse	13.06.2022
	Skatterådet · Skattefri fortjeneste ved salg af landbrugsstuehus i sameje	22.03.2011
	Skatterådet · Skattefri fortjeneste ved salg af landbrugsejendom med to stuehuse	22.03.2011

§ 7 Ekspropriationsfritagelsen (§ 11): både hjemmel og realitet

Efter § 11, stk. 1 er fortjeneste ved modtagelse af en erstatningssum i anledning af **ekspropriation** skattefri (1. pkt.), og det samme gælder fortjeneste ved **salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere** ejendommen (2. pkt.). For frivillige salg opstiller praksis (Den juridiske vejledning afsnit C.H.2.1.18) to kumulative betingelser:

1. **Ekspropriationshjemmel** i lovgivningen til det pågældende formål – typisk planlovens § 47, stk. 1, der forudsætter en vedtaget og offentligt bekendtgjort lokalplan (jf. vejledning om reglerne for ekspropriation efter planloven), men også f.eks. vandløbs-, vandforsynings- eller miljøbeskyttelsesloven.
2. **Ekspropriationsrealitet** – det skal på aftaletidspunktet kunne påregnes, at erhvervelsen ellers ville være blevet gennemtvunget ved ekspropriation. Højesteret har i **TfS 1995.575 H** og **SKM2008.165.HR** fastlagt dette påregnelighedskrav.

Hvornår er realiteten opfyldt? Der kræves som udgangspunkt en konkret beslutning truffet af kommunalbestyrelsen (byrådet) selv om at ville ekspropriere, hvis en frivillig aftale ikke indgås. I SKM2007.857.SR var betingelsen opfyldt, fordi byrådet forud havde truffet beslutning om ekspropriation:

> *At de af lokalplanforslaget nr. 6 berørte ejendomme/arealer eksproprieres, såfremt der ikke kan indgås frivillige aftaler med ejerne af de berørte ejendomme/arealer.*

Samme resultat i SKM2007.266.SR (serieekspropriation) og SKM2009.238.SR, hvor en tidligere pålægsbeslutning på en anden ejendom i samme indsatsområde dokumenterede byrådets ekspropriationsvilje. Skattefrihed er også anerkendt ved afståelse af rettigheder på ekspropriationslignende vilkår – SKM2007.269.SR (dambrugs vandindvindingsret) og SKM2014.722.SR (nedlæggelse af jernbaneoverkørsel) – samt ved forlods overtagelse forud for vej- og jernbaneanlæg, jf. **SKM2016.421.SR** og **SKM2017.308.SR**.

Hvornår mangler realiteten? Kravet er ikke opfyldt, hvis der på aftaletidspunktet blot foreligger et idéoplæg eller en generel interesse. I SKM2009.153.SR manglede der en **aktuel** hjemmel, da kommunen kun havde udarbejdet et idéoplæg. I j.nr. 08-00934 var hverken en intern skatteinspektørudtalelse eller en generel klausul i skødet tilstrækkelig – der forelå ingen vedtaget kommunalbestyrelsesbeslutning. Tilsvarende afslag i **SKM2007.26.SR** og **SKM2008.1024.SR** (manglende ekspropriationsrealitet). Det følger endvidere af SKM2007.857.SR, at skattefriheden **kun** gælder over for den ekspropriationsberettigede myndighed – et salg til en anden investor er ikke omfattet, selv om denne måtte opfylde lokalplanens formål. Den nyeste praksis (bl.a. **SKM2020.92.SR**, **SKM2013.434.SR** og **SKM2026.209.SR**) og Skattestyrelsens styresignal **SKM2026.313.SR** fastholder kravet om, at kommunalbestyrelsen samtidig med lokalplanens vedtagelse træffer en principiel beslutning om ekspropriationsvilje. Den bagvedliggende ekspropriationskompetence og proportionalitetsvurdering illustreres af Vejdirektoratets afgørelse i j.nr. 19-13555 om ekspropriation til en rundkørsel.

Efter en ændring i 2010 blev der i § 11, stk. 2 indsat en regel om, at genanbragt fortjeneste fra en erhvervsejendom beskattes, når den ejendom, fortjenesten er genanbragt i, eksproprieres.

LOV	`Ejendomsavancebeskatningsloven § 11, stk. 1, 2` `Planloven § 47, stk. 1`	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skattefrihed ved ejendomssalg til kommune og krav om ekspropriationsrealitet	18.06.2009
	Skatterådet · Skattefrit salg af jordareal til Energiøen Bornholm – frivillig aftale og ekspropriation efter EBL § 11	29.04.2026
	Skatterådet · Skattefri afståelse af areal på ekspropriationslignende vilkår	04.03.2020
	Skatterådet · Salg af ejendom på forlods ekspropriationslignende vilkår er skattefrit	26.04.2017
	Skatterådet · Fremrykket ekspropriation efter Jernbaneloven skattefrit salg	22.09.2016
	Skatterådet · Ekspropriationsrealitet ved frivillig nedlæggelse af jernbaneoverkørsel	21.10.2014
	Skatterådet · Frivilligt salg af ejendom i ekspropriationslignende situation	19.09.2013
	Skatterådet · Skattefrihed ved salg af ejendom på grund af højspændingsledning	21.06.2013
	Skatterådet · Skattefrit salg af jord til privat køber ved ekspropriationsrealitet	15.06.2012
	Skatterådet · Skattefri erstatning for dyrkningsdeklaration ved ekspropriationsrealitet	30.03.2009
	Skatterådet · Skattefrihed ved salg til kommune før ekspropriation	26.02.2009
	Skatterådet · Salg til kommune kræver ekspropriationsbeslutning fra byrådet	18.12.2008
	Skatterådet · Skattefri afståelse ved ekspropriationsrealitet til Kommune	04.12.2007
	Skatterådet · Skattefrihed ved frivilligt salg til kommune i ekspropriationslignende situation	12.09.2007
	Skatterådet · Frivillig ejendomsoverdragelse skattefri ved ekspropriationsrealitet	24.04.2007
	Skatterådet · Skattefrihed ved afståelse af dambrugs vandindvindingsret	24.04.2007
	Skatterådet · Skattefrihed ved salg af jord efter ekspropriationsrealitet og -hjemmel	10.01.2007
	Vejdirektoratet · Ekspropriation af Ejendom til Rundkørsel: Vejdirektoratet Opretholder Kommunens Afgørelse	07.01.2020

§ 8 Tabsfradrag (§ 6, stk. 4) og hvorfor sondringen privat/erhverv skærer begge veje

Skattefrihed har en bagside: efter § 6, stk. 4 kan **tab** ved afståelse af ejendomme omfattet af § 8 ikke fradrages, og tab ved afståelse af en § 9-ejendom kan ikke fradrages for den del, der vedrører stuehuset eller ejerboligen. En ejendom, der er skattefri ved gevinst, giver altså heller ikke fradrag ved tab.

Derfor er sondringen mellem en **privat (fritids)bolig** og en **ren udlejningsejendom** afgørende begge veje. Er sommerhuset reelt en privat feriebolig omfattet af § 8, stk. 2, er en gevinst skattefri – men et tab er samtidig afskåret. Er ejendommen derimod en ren udlejnings-/erhvervsejendom uden kvalificeret privat benyttelse, er gevinsten skattepligtig efter § 1, stk. 1, men til gengæld er et tab som udgangspunkt fradragsberettiget efter § 6, stk. 3. Den samme konkrete vurdering af, om der foreligger reel privat benyttelse, som afgør skattefriheden efter § 8, stk. 2 (jf. j.nr. 09-00708 og **SKM2010.60.BR**), er dermed også bestemmende for tabsmuligheden. Ved kombineret bolig- og erhvervsbrug eller kunstig opdeling foretages en konkret vurdering af, hvilken del af avancen der er skattefri.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 6, stk. 3, 4 Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skattefri avance ved salg af sommerhus og krav til privat benyttelse 05.11.2009

§ 9 Sammenfatning: fælles mønstre på tværs af fritagelserne

På tværs af parcelhus-, sommerhus-, stuehus- og ekspropriationsfritagelserne tegner praksis nogle gennemgående linjer:

- **Skattepligt er hovedreglen, og fritagelserne fortolkes indskrænkende.** Enhver af undtagelserne skal dokumenteres af skatteyderen; tvivl kommer skattemyndighederne til gode.
- **Realitet frem for form.** Det er den faktiske, reelle benyttelse (bolig eller fritid) henholdsvis den reelle ekspropriationstrussel, der er afgørende – ikke folkeregistertilmelding, ejendomsværdiskat, en skøde-klausul eller en hypotetisk mulighed.
- **Beboelseskravet.** For § 8 og § 9 kræves reel, permanent beboelse med henblik på varigt ophold; kort ejertid, tilbageflytning til en bevaret bolig og tidlige salgsbestræbelser skaber en formodning mod skattefrihed, jf. bl.a. j.nr. 20-0051687 og j.nr. 10-02234.
- **Aktualitet.** Både udstykningsmuligheden efter § 8, stk. 1, nr. 2 (jf. j.nr. 19-0052170) og ekspropriationsrealiteten efter § 11 (jf. SKM2007.266.SR) bedømmes ud fra forholdene på afståelses-/aftaletidspunktet, og hypotetiske eller fremtidige forhold er ikke tilstrækkelige.
- **Symmetri i tab.** Fordi tab på § 8-ejendomme ikke kan fradrages, er kvalifikationen som privat bolig eller erhvervsejendom afgørende både for gevinst og tab.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 6, stk. 4 Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1 Ejendomsavancebeskatningsloven § 9, stk. 1 Ejendomsavancebeskatningsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Skattepligt ved salg af ejerlejlighed grundet manglende bevis for reel beboelse i ejerperioden 22.09.2025

Landsskatteretten · Skattefrihed efter Parcelhusreglen: Landsskatteretten fandt ikke aktuel udstykningsmulighed for ejendom over 1.400 m² trods hypotetisk mulighed for dobbelthus. 21.12.2022

Landsskatteretten · Beskatning af avance ved salg af to ejerlejligheder, da klageren ikke godtgjorde brug som varig bolig (parcelhusreglen) 01.11.2011

Skatterådet · Frivillig ejendomsoverdragelse skattefri ved ekspropriationsrealitet 24.04.2007

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Ejendomsavancebeskatningsloven § 1	stk. 1	Ejendomsavancebeskatningsloven § 6	stk. 4
Ejendomsavancebeskatningsloven § 8	stk. 1, 2	Ejendomsavancebeskatningsloven § 9	stk. 1
Ejendomsavancebeskatningsloven § 11	stk. 1	Planloven § 47	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

42 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 21

22.09.2025	Skattepligt ved salg af ejerlejlighed grundet manglende bevis for reel beboelse i ejerperioden	20-0051687
21.05.2024	Skattepligt af ejendomsavance ved salg af forældrekøbslejlighed - manglende opfyldelse af parcelhusreglen og ekstraordinær genoptagelse	21-0006829
22.11.2023	Skattefri ejendomsavance ved salg af lejlighed trods tidlige salgsbestræbelser	20-0097487
22.09.2023	Skattepligt af ejendomsavance – reel beboelse og parcelhusreglen	20-0034195
21.12.2022	Skattefrihed efter Parcelhusreglen: Landsskatteretten fandt ikke aktuel udstykningsmulighed for ejendom over 1.400 m² trods hypotetisk mulighed for dobbelthus.	19-0052170
04.11.2015	Skattepligt ved afståelse af ejerlejlighed og gyldighed af skatteansættelse	14-0232884
28.01.2015	Beskatning af avance ved udløb af køberet – Parcelhusreglen vs. Landbrugsejendom	13-6636260
03.12.2014	Landsskatteretten: Afslag på skattefrihed ved salg af sommerhusejendom grundet udstykningsmulighed og grundstørrelse	12-0271866
23.03.2012	Beskatning af fortjeneste ved salg af grund – fastsættelse af anskaffelsessum	11-04094
01.11.2011	Beskatning af avance ved salg af to ejerlejligheder, da klageren ikke godtgjorde brug som varig bolig (parcelhusreglen)	10-02234
17.08.2011	Skattefritagelse ved salg af ejerlejlighed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8	10-03580
14.01.2011	Stadfæstelse af skattepligtig avance ved salg af ejerlejlighed - manglende bevis for reel beboelse	09-03263
25.05.2010	Skattefrihed ved salg af ejerlejlighed – reel beboelse og arbejdsmæssige årsager	09-00151
04.02.2010	Bindende svar om skattefrihed ved salg af privatbolig - Næringsformodning afkræftet	09-01700

04.12.2009	Stadfæstelse af skattepligt ved afståelse af enfamiliehus - Væsentlig værdiforringelse ved udstykning	09-01384
04.12.2009	Skattepligt ved afståelse af enfamilieshus - Væsentlig værdiforringelse ved udstykning	09-01388
05.11.2009	Landsskatteretten om skattefri avance ved salg af sommerhus og krav til privat benyttelse	09-00708
22.10.2009	Landsskatteretten om skattefrihed ved salg af enfamilieshus (parcelhusreglen)	09-01837
11.09.2009	Skattepligt af fortjeneste ved salg af ejerlejlighed uden reel beboelse	08-03245
18.06.2009	Landsskatteretten om skattefrihed ved ejendomssalg til kommune og krav om ekspropriationsrealitet	08-00934
18.06.2009	Landsskatteretten om avance ved salg af blandet benyttet ejendom og parcelhusreglen	08-02911

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 20

29.04.2026	Skattefrit salg af jordareal til Energiøen Bornholm – frivillig aftale og ekspropriation efter EBL § 11	26-0508616
13.06.2022	Skattefrihed ved salg af landbrugsejendom med to stuehuse	22-0174432
04.03.2020	Skattefri afståelse af areal på ekspropriationslignende vilkår	19-0756847
26.04.2017	Salg af ejendom på forlods ekspropriationslignende vilkår er skattefrit	16-1666624
22.09.2016	Fremrykket ekspropriation efter Jernbaneloven skattefrit salg	16-0693125
21.10.2014	Fremrykket ekspropriation og skattefri fortjeneste ved togbroprojekt	14-3666151
21.10.2014	Ekspropriationsrealitet ved frivillig nedlæggelse af jernbaneoverkørsel	14-0387639
19.09.2013	Frivilligt salg af ejendom i ekspropriationslignende situation	13-0185764
21.06.2013	Skattefrihed ved salg af ejendom på grund af højspændingsledning	12-085958
15.06.2012	Skattefrit salg af jord til privat køber ved ekspropriationsrealitet	12-047670
22.03.2011	Skattefri fortjeneste ved salg af landbrugsstuehus i sameje	10-174644
22.03.2011	Skattefri fortjeneste ved salg af landbrugsejendom med to stuehuse	10-174645
30.03.2009	Skattefri erstatning for dyrkningsdeklaration ved ekspropriationsrealitet	08-150057
26.02.2009	Skattefrihed ved salg til kommune før ekspropriation	08-146875
18.12.2008	Salg til kommune kræver ekspropriationsbeslutning fra byrådet	08-079236
04.12.2007	Skattefri afståelse ved ekspropriationsrealitet til Kommune	07-181438
12.09.2007	Skattefrihed ved frivilligt salg til kommune i ekspropriationslignende situation	07-142267
24.04.2007	Frivillig ejendomsoverdragelse skattefri ved ekspropriationsrealitet	07-063413
24.04.2007	Skattefrihed ved afståelse af dambrugs vandindvindingsret	07-063411
10.01.2007	Skattefrihed ved salg af jord efter ekspropriationsrealitet og -hjemmel	07-003415

VEJDIREKTORATET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

07.01.2020	Ekspropriation af Ejendom til Rundkørsel: Vejdirektoratet Opretholder Kommunens Afgørelse	19_13555

11 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over etableringskonto og iværksætterkonto

Fradrag, etableringsbegreb og efterbeskatning efter etableringskontoloven

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 17 afgørelser · 2010–2025 Læs online

INTRODUKTION

Etableringskontoloven giver lønmodtagere og nyetablerede erhvervsdrivende adgang til at fradrage opsparing til en fremtidig virksomhed – enten på en etableringskonto (fradrag i den skattepligtige indkomst) eller på en iværksætterkonto (fradrag i den personlige indkomst). Praksis på området skabes næsten udelukkende af Landsskatteretten og Skatterådet og kredser om fire spørgsmål: hvem er inden for personkredsen og indskudsfristerne, hvornår er der "etableret" virksomhed, hvad kan midlerne bruges til, og hvornår udløses efterbeskatning. Særligt omstridt har adgangen til "fradrag uden indskud" efter § 4, stk. 2 været, hvor Landsskatteretten både har skærpet den processuelle adgang (omvalg, ikke genoptagelse) og – senest i 2025 – den materielle betingelse om forudgående indskud.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Fradrag for indskud efter etablering kan kun opnås for etableringsåret og de nærmest efterfølgende 4 indkomstår, jf. etableringskontolovens § 1, stk. 3 – og dette gælder også fradrag uden indskud.

02 En anmodning om fradrag uden indskud efter § 4, stk. 2, fremsat efter oplysnings-/selvangivelsesfristen skal behandles som selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, ikke som ordinær genoptagelse efter § 26.

03 Omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 forudsætter, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelsesændring, der har betydning for valget – en ren "glemt fradrag"-situation opfylder ikke betingelsen.

04 Fradrag uden indskud efter § 4, stk. 2, tilkommer kun skattepligtige, der allerede har foretaget indskud på en etableringskonto forud for etableringen; en person, der aldrig har indskudt, falder uden for personkredsen (LSR 2025).

05 En fejl i Den juridiske vejledning, der klart strider mod lovtekst og lovbemærkninger, kan ikke give en retsbeskyttet forventning – princippet fra SKM2023.146.HR anvendes direkte på etableringskontoområdet.

06 Anvendelsesområdet for § 4, stk. 2, er efter 2002-reformen ikke længere begrænset til etableringer i perioden 1. januar–15. maj i året efter fradragsåret; det er nok, at § 5-betingelserne er opfyldt inden indskudsårets udløb.

07 En allerede etableret erhvervsdrivende kan ikke opnå nyt fradrag på grundlag af den bestående virksomheds overskud efter udløbet af 5-årsperioden, heller ikke ved tilkøb eller udvidelse af virksomheden.

08 Der kan derimod opnås fradrag med henblik på etablering af en helt ny virksomhed efter 5-årsperiodens udløb, forudsat at tidligere indskud på etablerings- eller iværksætterkonto er hævet fuldt ud (LSR 2022).

09 Etablering forudsætter både, at anskaffelsessummen overstiger grundbeløbet på 80.000 kr. (2010-niveau), og at kontohaveren eller ægtefællen deltager med personlig arbejdsindsats i ikke uvæsentligt omfang, jf. § 5, stk. 2.

10 Arbejdstidskravet bedømmes konkret med mindst 50 timer månedligt som vejledende norm; for sæsonbetonede virksomheder gælder kravet kun i sæsonen, men en virksomhed anses ikke for sæsonbetonet blot fordi ejeren foretrækker at arbejde i sommerhalvåret.

11 Etableringskontomidler kan kun hæves til de aktiver og udgifter, der er udtømmende opregnet i § 7, stk. 1 – ikke til fx jord, og ikke til bygninger, der står ubenyttede hen og derfor ikke er afskrivningsberettigede.

12 Anvendelse af midlerne til køb af aktier eller anparter kræver, at alle tre betingelser i § 7, stk. 2, er opfyldt: ejerkrav (25 pct. af kapitalen eller mere end 50 pct. af stemmerne), at selskabet ikke i overvejende grad driver passiv kapitalanbringelse, og at aktierne ikke er erhvervet ved skattefri omstrukturering, arv eller gave.

13 Ejerkravet i § 7, stk. 2, nr. 1, er absolut og kan ikke fraviges, heller ikke for skattemæssigt transparente investeringsselskaber.

14 Ved anvendelse til aktier eller anparter sker den skattemæssige udligning ikke ved forlods afskrivning, men ved genbeskatning: 50 pct. af det hævede etableringskontoindskud (og 100 pct. af iværksætterkontoindskud) medregnes i den personlige indkomst med lige store andele over 10 år.

15 Er der hævet midler, som ikke kan anvendes til de angivne formål, efterbeskattes indskuddet i hæveåret med tillæg efter § 11 A, stk. 1 – ikke i et senere år.

16 Etableringskontoloven indeholder ingen dispensationsadgang fra efterbeskatning, når hævede midler ikke anvendes rettidigt til de foreskrevne formål.

17 Ved ophør af fuld skattepligt efterbeskattes ikke hævede indskud efter § 11, stk. 2, men kontohaveren kan siden 15. marts 2011 opnå henstand, og skattekravet bortfalder, hvis kontohaveren igen bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

18 Fraflytningsbeskatning efter de regler, der gjaldt frem til 15. marts 2011 – altså uden henstandsmulighed – er af Landsskatteretten ikke anset for stridende mod arbejdskraftens frie bevægelighed eller etableringsfriheden.

§ 1 Ordningens formål og opbygning – fra lønmodtageropsparing til iværksætterkonto

Etableringskontoordningen blev indført ved lov om indskud på etableringskonto i 1965 med det formål at give lønmodtagere adgang til at spare op med fradragsret til en senere etablering af selvstændig virksomhed. Cirkulære nr. 167 af 30. oktober 1984 beskriver konstruktionen præcist:

> *Etableringskontoloven giver lønmodtagere, der er fuldt skattepligtige her til landet, adgang til at indskyde en del af lønindtægten i et pengeinstitut med henblik på senere etablering af selvstændig virksomhed her i landet. … Når der senere i forbindelse med etableringen anskaffes et aktiv, hvorpå der kan afskrives efter afskrivningsloven, kan henlæggelsen eller indskuddet benyttes til en såkaldt forlods afskrivning.*

Se cirkulære om indskud på etableringskonto. Grundmekanikken er uændret: fradrag ved indskuddet, og udligning af fradraget ved forlods afskrivning på de aktiver, midlerne bruges til, jf. § 7, stk. 5, eller ved genbeskatning, når midlerne bruges til aktier og anparter.

Ordningen er siden udvidet ad flere omgange:

År	Ændringslov	Hovedindhold
2002	lov nr. 390 af 6. juni 2002	Fradrag også i etableringsåret og de 4 følgende år; efterbeskatningstillægget nedsat fra 5 til 3 pct.
2004	lov nr. 151 af 15. marts 2004	Etablering i selskabsform; udvidelse til visse driftsudgifter; nedsat etableringsgrænse
2008	lov nr. 1343 af 19. december 2008	Iværksætterkontoen indføres som overbygning med fuld fradragsværdi i den personlige indkomst
2011	lov nr. 174 af 4. marts 2011	Etableringsgrænsen sænket til 80.000 kr.; henstand ved fraflytning; afgift på iværksætterkonto sænket til 52,50 pct.

Af de almindelige bemærkninger til 2002-loven fremgår formålet:

> *Formålet med lovforslaget er dels at modernisere og udvide etableringskontoordningen, dels at sikre, at skattesystemet ikke virker som en barriere, men derimod fremmer mulighederne for opsparing til selvstændig erhvervsvirksomhed, så flere kan realisere drømmen om at blive selvstændige.*

2004-loven flyttede ordningen ind i selskabsverdenen. Formålet var ifølge bemærkningerne at »sikre, at etableringskontoordningen ikke gør forskel mellem køb af et selskab og køb af en virksomhed, som ejes personligt«, så iværksætteren ikke først skulle etablere sig personligt for derefter at foretage en virksomhedsomdannelse.

2008-loven byggede iværksætterkontoen ovenpå: »Iværksætterkontoordningen etableres som en overbygning på den eksisterende etableringskontoordning. Hvor andet ikke er anført i dette forslag, udstrækkes de gældende principper for indskud på etableringskonto til indskud på iværksætterkonto.« Forskellen ligger i fradragsværdien – og dermed i, hvor meget der skal udlignes: hævede iværksætterkontoindskud forlods afskrives fuldt ud, mens etableringskontoindskud fradraget i indkomståret 2010 eller senere kun udløser forlods afskrivning med 50 pct., jf. § 7, stk. 5.

LOV Etableringskontoloven § 1, stk. 1 Etableringskontoloven § 7, stk. 5

§ 2 Personkreds, indskudsår og 5-årsreglen i § 1, stk. 3

Efter etableringskontolovens § 1, stk. 1 kan den, der foretager indskud »med henblik på etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed eller erhvervelse af virksomhed i selskabsform ved anskaffelse af aktier eller anparter«, fradrage indskuddet.

Indskudsåret løber ikke med kalenderåret. Efter § 1, stk. 2 indrømmes fradrag for et givet indkomstår for indskud foretaget **fra den 16. maj i indkomståret til og med den nærmest efterfølgende 15. maj**. Fristen har historisk fulgt selvangivelsesfristen: den oprindelige periode var 1. februar–31. januar, blev i 1974-75 rykket til 16. februar–15. februar da selvangivelsesfristen blev forlænget, og blev endelig ændret til maj-datoerne i 1988 i forbindelse med indførelsen af den fortrykte selvangivelse.

Den centrale begrænsning ligger i § 1, stk. 3:

> *Efter etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed eller erhvervelse af virksomhed i selskabsform ved anskaffelse af aktier eller anparter i et selskab har fundet sted, kan fradrag for indskud kun opnås for det indkomstår, hvor etablering eller erhvervelse finder sted, jf. § 5, og de nærmest efterfølgende 4 indkomstår. Fradrag kan ikke opnås for efterfølgende indkomstår, hvori indskudte beløb endnu ikke er hævet fuldt ud.*

Bestemmelsen har rødder helt tilbage i 1965-loven, hvor lovgiver bevidst valgte en mildere regel end det udvalgsforslag, der lå til grund for loven. Af de oprindelige bemærkninger til § 1, stk. 3, fremgår:

> *Udvalgsskitsen foreslår, at henlæggelser ikke skal kunne foretages for etableringsåret eller senere år. Denne formulering vil udelukke, at en lønmodtager efter at have foretaget henlæggelser og etableret en virksomhed, som han har måttet opgive, kan påbegynde nye henlæggelser til en ny etablering. En sådan regel må forekomme unødig hård … Man har derfor i forslaget begrænset reglen således, at den blot sikrer, at indskuddene til den første etablering er frigivet fuldt ud, førend nye indskud kan foretages.*

Denne passage er blevet afgørende for den nyere praksis om nyetablering, jf. nedenfor. 5-årsvinduet i 1. pkt. blev indsat ved lov nr. 390 af 6. juni 2002 – som en **udvidelse**, idet der før 2002 slet ikke kunne fradrages i etableringsåret.

LOV Etableringskontoloven § 1, stk. 1-3

§ 3 Beløbsgrænser i § 3 og kontokravet i § 4, stk. 1

Etableringskontolovens § 3, stk. 1 fastlægger rammerne for indskuddets størrelse. Reglen er todelt:

- **Før etablering:** indskud skal mindst udgøre 5.000 kr. og kan højst udgøre 60 pct. af nettolønindtægten i indkomståret – dog kan der altid indskydes 250.000 kr. af nettolønindtægten.
- **I etableringsåret og de 4 følgende år:** samme mindstegrænse på 5.000 kr., men beregningsgrundlaget er nu enten nettolønindtægten **eller** overskuddet fra den selvstændige virksomhed, med samme 60 pct.-loft og samme minimum på 250.000 kr.

Indskud på etableringskonto og iværksætterkonto lægges sammen ved opgørelsen af, om grænserne er overholdt.

Selve kontoen er reguleret i § 4, stk. 1: indskuddet skal foretages kontant på en særlig forrentet indlånskonto eller anbringes i et særskilt depot af børsnoterede obligationer omfattet af kursgevinstloven (dog ikke strukturerede obligationer efter kursgevinstlovens § 29). Etableringskonto og iværksætterkonto skal føres på **særskilte** konti – et krav der blev indsat ved lov nr. 1343 af 19. december 2008 med den begrundelse, at »indskuddene vil have forskellig skattemæssig værdi, ligesom hævninger fra de respektive konti skattemæssigt skal behandles forskelligt«. Kontoen skal føres i et pengeinstitut med tilladelse til at drive virksomhed her i landet eller i et EU-kreditinstitut med filial her.

Obligationsadgangen har en broget historie: den blev ophævet pr. 27. januar 2010 som led i harmoniseringen af fordringsbeskatningen og genindført kort efter ved lov nr. 174 af 4. marts 2011, hvor det samtidig blev præciseret, at kontantkonto og obligationsdepot skal være oprettet i samme pengeinstitut, og at midler frit kan overføres mellem dem.

De administrative rammer findes i bekendtgørelse om indskud på etableringskonto og iværksætterkonto-: pengeinstituttet skal indberette indskud senest 1. juni efter indskudsårets udløb (§ 2) og hævninger i indskudsåret (§ 4), ligesom instituttet efter § 3 skal påse, at samtlige rubrikker på hæveskemaet er udfyldt, og opbevare skemaet i 5 år. Netop dette skema fik afgørende bevismæssig betydning i **25-0002589**, hvor en fremlagt anmeldelsesblanket 02.007 fra 2015 sammen med kontoudtog godtgjorde, at der faktisk var sket en hævning – med den konsekvens at efterbeskatningen skulle flyttes til hæveåret.

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

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten nedsætter efterbeskatning af etableringskontomidler efter anerkendelse af tidligere hævning 29.04.2025

§ 4 "Fradrag uden indskud" efter § 4, stk. 2 – den tidsmæssige udvidelse i 2010-11

§ 4, stk. 2 tillader, at indskud på en konto helt eller delvis undlades:

> *Efter og ved etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed eller erhvervelse af virksomhed i selskabsform ved anskaffelse af aktier eller anparter i et selskab kan indskud på en konto dog helt eller delvis undlades, når den skattepligtige inden udløbet af indskudsåret opfylder betingelserne i § 5 for at hæve indskud af samme størrelse.*

Den praktiske betydning er, at en skatteyder, der allerede har anskaffet de relevante aktiver, kan tage fradraget direkte uden at føre pengene gennem en spærret bankkonto.

SKAT fortolkede længe bestemmelsen snævert med støtte i det oprindelige cirkulæres punkt 20, hvorefter fradrag uden indskud forudsatte etablering i perioden 1. januar til 15. maj i året efter fradragsåret. Denne fortolkning blev underkendt i to landsskatteretsafgørelser:

- I **09-02670** havde en læge etableret sig i interessentskab pr. 1. juli 2007 og anvendt 254.970 kr. til forlods afskrivning på goodwill. Landsskatteretten godkendte fradraget og fastslog, at den snævre periode alene var begrundet i, at der før 2002 ikke var hjemmel til fradrag i etableringsåret. Med indsættelsen af § 1, stk. 3 ved lov nr. 390 af 6. juni 2002 og den samtidige indføjelse af ordene »Efter og ved etablering« i § 4, stk. 2, bortfaldt begrundelsen.
- I **10-00520** nåede Landsskatteretten samme resultat for en virksomhedsovertagelse pr. 1. juni 2007 og godkendte fradrag uden indskud med 67.000 kr.

> *Retten fandt, at anvendelsesområdet for Etableringskontoloven § 4, stk. 2, ikke længere er begrænset til etablering i perioden 1. januar til 15. maj i året efter fradragsåret.*

Den gældende betingelse er derfor alene, at den skattepligtige **inden udløbet af indskudsåret** (dvs. senest 15. maj i året efter indkomståret) opfylder § 5-betingelserne for at hæve et tilsvarende beløb.

LOV Etableringskontoloven § 1, stk. 3 · Etableringskontoloven § 4, stk. 2 · Etableringskontoloven § 5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Fradrag for indskud på etableringskonto uden indskud godkendt 21.02.2011
Landsskatteretten · Fradrag for etableringskonto uden indskud godkendt 12.07.2010

§ 5 Skærpelsen i 2025: fradrag uden indskud kræver forudgående indskud

Den mest markante nyskabelse i praksis er **23-0051237** (Landsskatterettens afgørelse af 30. oktober 2025). En skatteyder havde registreret personlig virksomhed den 26. marts 2017 og ansøgte for indkomståret 2021 om fradrag uden indskud med 250.000 kr. beregnet over forlods afskrivninger. Han havde **aldrig** foretaget indskud på en etableringskonto – hverken før eller efter etableringen. Skattestyrelsen godkendte delvist 235.238 kr.; Landsskatteretten gik den anden vej og nedsatte fradraget til 0 kr.

Instans	Fradragsbeløb (kr.)	Afgørelse
Klagerens påstand	250.000	Fuldt fradrag
Skattestyrelsen	235.238	Delvis godkendelse
Landsskatteretten	0	Fuldstændig nægtelse

Retten analyserede lovens historik og formål: ved indførelsen i 1965 var ordningen målrettet lønmodtagere, der skulle spare op **før** etablering. 2002-loven udvidede adgangen til op til fem år **efter** etablering, men forarbejderne præciserede, at forlængelsen kun tilkommer skattepligtige, der inden etableringsåret allerede havde foretaget indskud. Da klageren aldrig havde indskudt, faldt han uden for lovens personkreds.

Klageren påberåbte sig, at Den juridiske vejledning (afsnit C.C.2.6.2) frem til 2025-1 konsekvent havde oplyst, at forudgående indskud ikke var en betingelse. Landsskatteretten afviste dette med henvisning til principperne i **SKM2023.146.HR**:

> *Da ordlyden af bestemmelsen i etableringskontolovens § 4, stk. 2, ikke i sig selv giver støtte for en sådan forståelse, og lovbemærkningerne til bestemmelsen i § 4, stk. 2, klart angiver, at fradrag uden indskud i denne situation kun tilkommer skattepligtige, der allerede har foretaget indskud, har udsagnet i Den juridiske vejledning... klart ikke været i overensstemmelse med selve lovbestemmelsen og lovbemærkningerne hertil.*

Afgørelsen ligger i forlængelse af den generelle forvaltningsretlige linje om, at et retsbeskyttet forventningskrav ikke kan støttes på en åbenbart lovstridig myndighedsudtalelse – jf. tilsvarende **12-0191996**, hvor en mangelfuld vejledning på SKATs hjemmeside om 50.000 kr.-loftet for rejsefradrag ikke blev anset for en »direkte og entydig tilkendegivelse«.

For rådgivere betyder afgørelsen, at et fradrag uden indskud i praksis forudsætter, at der findes – eller har fandtes – en reel etablerings- eller iværksætterkonto med indskud foretaget forud for etableringen.

LOV Etableringskontoloven § 1, stk. 1 | Etableringskontoloven § 4, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Nægtelse af fradrag uden indskud på etableringskonto grundet manglende indskud forud for etablering 30.10.2025

§ 6 Anmodning efter oplysningsfristen: omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, ikke genoptagelse

Et selvstændigt og velbelyst spor i praksis er den processuelle kvalifikation af en anmodning om fradrag uden indskud, der først fremsættes efter selvangivelses-/oplysningsfristen. Skatteydere har konsekvent argumenteret for, at der er tale om et »glemt fradrag«, der kan rettes ved ordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Landsskatteretten har lige så konsekvent afvist dette.

Linjen blev fastlagt i **SKM2017.556.LSR** og bekræftet i tre afgørelser i foråret 2018:

Sag	Indkomstår	Påstået fradrag	Resultat
16-1364613	2012-2014	223.000 + 332.000 + 108.000 + 149.800 + 343.500 kr.	Afslag stadfæstet
16-1394897	2012	250.000 kr.	Afslag stadfæstet
16-1902188	2012-2014	3 × 250.000 kr.	Afslag stadfæstet

Begrundelsen er ensartet. Muligheden for fradrag uden indskud er en **valgbestemmelse**, som skal udøves på selvangivelsestidspunktet. En ændring af valget er derfor omfattet af skatteforvaltningslovens § 30, og omvalg forudsætter efter § 30, stk. 1, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse, der har betydning for valget, og at valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Som Landsskatteretten formulerede det i **16-1902188**:

> *Anmodningen skal behandles efter skatteforvaltningslovens § 30 om selvangivelsesomvalg, og ikke efter fristreglerne i lovens § 26. Der henvises til Landsskatterettens afgørelse af 13. september 2017, offentliggjort i SKM2017.556.LSR.*

I alle tre sager var der ikke foretaget nogen ansættelsesændring fra myndighedernes side, og betingelserne for omvalg var derfor ikke opfyldt. Retten henviste til Højesterets dom i **SKM2013.248.HR** om kravet til sammenhæng mellem ansættelsesændringen og valget.

To yderligere anbringender blev afvist i både **16-1364613** og **16-1394897**:

- **Berettiget forventning på ældre versioner af Den juridiske vejledning:** den påberåbte tekst fra 2014-2 fremgik ikke af den version (2015-2), der var gældende på anmodningstidspunktet, og klageren havde ikke godtgjort, at den ældre tekst havde haft indflydelse på hans dispositioner.
- **Berigtigelse af en klar fejl (SKM2016.165.HR):** Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at der var begået en klar fejl, eller at det utvivlsomt havde været klagerens hensigt at foretage fradraget ved indgivelsen af selvangivelsen.

Afgrænsningen af ordinær og ekstraordinær genoptagelse i almindelighed behandles i skatteret-genoptagelse; her er pointen alene den etableringskontoretlige kvalifikation som valgbestemmelse.

LOV Etableringskontoloven § 4, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afslag på fradrag uden indskud efter etableringskontolovens § 4, stk. 2 – selvangivelsesomvalg eller genoptagelse? 01.06.2018
- **Landsskatteretten** · Afslag på fradrag uden indskud på etableringskonto for indkomstårene 2012-2014 ansat som omvalg frem for genoptagelse 31.05.2018
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende fradrag uden indskud efter etableringskontoloven – Spørgsmål om selvangivelsesomvalg 04.05.2018

§ 7 Nyetablering efter tidligere etablering – udvidelse over for ny virksomhed

Spørgsmålet om, hvorvidt en person, der én gang har etableret sig, kan starte forfra med fradragsberettigede indskud, har udløst en nuanceret praksis, hvor sondringen mellem **udvidelse af den bestående virksomhed** og **etablering af en helt ny virksomhed** er afgørende.

Udvidelse: nej. I **14-4349610** (offentliggjort som **SKM2019.144.LSR**) havde en klager etableret virksomhed i 2005 og i 2014 tilkøbt en yderligere praksis. Han søgte fradrag uden indskud på 647.200 kr. for indkomståret 2013. Landsskatteretten stadfæstede afslaget:

> *Retten fandt, at der ikke var hjemmel til det af klageren foretagne fradrag for indskud på etableringskonto vedrørende overskud fra den selvstændige erhvervsvirksomhed, der lå efter det oprindelige etableringsår og de nærmest følgende fire indkomstår.*

I **16-1711470** blev samme resultat nået, hvor en klager, der havde etableret virksomhed i 1990 og anvendt etableringskontoreglerne dengang, søgte fradrag uden indskud på 50.000 kr. i 2014 i forbindelse med **ægtefællens** etablering. At § 5, stk. 7 tillader hævning ved ægtefællens etablering ændrede intet: 5-årsbegrænsningen i § 1, stk. 3 gælder også for fradrag uden indskud.

Ny virksomhed: ja – hvis tidligere indskud er hævet fuldt ud. I **19-0109628** havde en landmand, der havde drevet landbrug siden 2005, i 2017 indskudt 500.000 kr. på en iværksætterkonto med henblik på etablering i en anden branche. Han havde aldrig tidligere anvendt etableringskontoreglerne. Skattestyrelsen nægtede fradrag under henvisning til 5-årsfristen; Landsskatteretten gav klageren medhold ved en formålsfortolkning bygget på de oprindelige 1965-bemærkninger, cirkulære nr. 167/1984 punkt 33 og Skatteministeriets eget høringssvar

til 2002-lovforslaget, hvorefter 2. pkt. »er med mindre sproglige tilretninger en videreførsel af den gældende § 1, stk. 3«. Retten udtalte:

> *Retten finder, at lovens gældende § 1, stk. 3, må fortolkes på den måde, at der i overensstemmelse med tidligere praksis kan opnås fradrag for indskud på en etableringskonto eller iværksætterkonto med henblik på etablering af en ny virksomhed, hvis indskudte beløb på en allerede oprettet etableringskonto eller iværksætterkonto er hævet fuldt ud.*

Retten støttede sig samtidig på Østre Landsrets dom i **TfS 1993, 520 Ø** og afgrænsede udtrykkeligt **SKM2019.144.LSR**, der angik fradrag baseret på den eksisterende virksomheds overskud, ikke lønindtægt målrettet en ny virksomhed. Endelig blev det slået fast, at det ikke er valgfrit, om man vil anses for etableret: klageren **var** etableret i 2005 efter § 5, stk. 2.

Sondringen har også materiel betydning ved efterbeskatning. I **25-0002589** fandt Landsskatteretten, at klagerens erhvervelse af en landbrugsejendom i 2015 alene var en **udvidelse** af den bestående virksomhed og ikke en nyetablering – hvilket gjorde hævningen i 2015 uberettiget.

LOV `Etableringskontoloven § 1, stk. 3` `Etableringskontoloven § 5, stk. 2, 7`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten nedsætter efterbeskatning af etableringskontomidler efter anerkendelse af tidligere hævning	29.04.2025
Landsskatteretten · Fradrag for indskud på iværksætterkonto til ny virksomhed trods tidligere etablering	10.05.2022
Landsskatteretten · Afslag på etableringskontofradrag efter tidligere virksomhedsetablering	15.12.2020
Landsskatteretten · Afslag på fradrag for indskud på etableringskonto ved udvidelse af eksisterende virksomhed	11.01.2019

§ 8 Etableringsbegrebet i § 5 – grundbeløbet og kravet om personlig arbejdsindsats

Etableringsbegrebet er defineret i § 5, stk. 2 ved to kumulative betingelser:

1. Den samlede anskaffelsessum for de anskaffede formuegoder – eller de afholdte udgifter – skal overstige et grundbeløb på **80.000 kr. (2010-niveau)**, reguleret efter personskattelovens § 20.
2. Kontohaveren eller dennes ægtefælle skal deltage med **personlig arbejdsindsats i ikke uvæsentligt omfang**.

For etablering i selskabsform gælder tilsvarende krav i § 5, stk. 4, hvor anskaffelsessummen for aktierne inklusive stiftelsesomkostninger skal overstige samme grundbeløb, og arbejdsindsatsen skal ydes i selskabet eller et koncernforbundet selskab.

Grundbeløbet har været under fald: fra 30.000 kr. i 1965 over 100.000 kr. (1983) og 127.400 kr. (1988) til 113.900 kr. i 2010-niveau, indtil lov nr. 174 af 4. marts 2011 sænkede det til 80.000 kr. med bemærkningen, at beløbsgrænsen dermed »svarer til selskabskapitalkravet for anpartsselskaber«. Allerede 2004-loven havde sat grænsen ned med den begrundelse, at man ville imødekomme »frie agenter, konsulent- og rådgivningsvirksomheder og servicevirksomheder, der ikke har store etableringsomkostninger«.

Arbejdstidskravet er den mest tvistskabende del. § 5, stk. 3 fastslår, at kravet gælder både i det år, midlerne anvendes til forlods afskrivning, og i det følgende indkomstår, og at det bortfalder ved uarbejdsdygtighed som

følge af alvorlig sygdom eller varigt nedsat funktionsevne samt ved død, konkurs og virksomhedsophør. Den vejledende norm stammer fra cirkulære nr. 167 af 30. oktober 1984 og gengives i **SKM2019.164.SR**:

> *Afgørelsen af, om den skattepligtiges deltagelse i virksomhedens drift har været af ikke uvæsentligt omfang, må bero på en konkret bedømmelse af samtlige omstændigheder i det enkelte tilfælde. Ved denne afgørelse kan man som en vejledende norm lægge vægt på, om arbejdsindsatsen udgør mindst 50 timer månedlig.*

I **SKM2019.164.SR** ønskede en dronefotograf med bibeskæftigelse ved siden af et vikarjob at få bekræftet, at virksomheden var sæsonpræget i perioden 1. maj–30. september, så arbejdstidskravet kun skulle opfyldes i sæsonen (150 timer i stedet for ca. 600 timer årligt). Skatterådet svarede **nej**. Det afgørende er, om sæsonbegrænsningen er et **vilkår for den pågældende type virksomhed** – ikke individuelle præferencer eller en opstartsfase. Rådet lagde vægt på, at en flerhed af ydelserne (bygningsinspektion, markarealer, undervisning, indendørs optagelser, opsøgende arbejde) kunne leveres året rundt, at DMI-data for 2006-2015 viste middeltemperaturer over 0 °C i alle måneder og kun marginalt flere nedbørsdage i vinterhalvåret (17,2 mod 15,6 dage/måned), og at professionelle droner kan flyve ved -20 °C og i vind op til 10 m/s.

I **SKM2012.630.SR** blev arbejdstidskravet ligeledes afgørende. En planteavler ville anvende etablerings- og iværksætterkontomidler til et solcelleanlæg på max 6 kW monteret på en driftsbygning. Fordi han valgte **nettoafregningsordningen**, som efter forarbejderne til L 162 (2010) alene kan anvendes på anlæg, der forsyner boliger eller anden ikke-erhvervsmæssig bebyggelse, kunne anlægget ikke anses for anskaffet i den eksisterende virksomhed:

> *Det påtænkte VE-anlæg, hvor der skal anvendes nettoafregning, kan derfor ikke anses for anskaffet i den eksisterende erhvervsvirksomhed, men må anses for at være en ny selvstændig virksomhed i forhold til etableringskontoloven.*

Dermed skulle arbejdstidskravet opfyldes selvstændigt for anlægget – hvilket driften af et 6 kW-anlæg ikke kan bære.

Modsat gik det i **10-02180**, hvor en ejendomsudvikler fik anerkendt, at han deltog med personlig arbejdsindsats af ikke uvæsentligt omfang i sin projektudviklingsvirksomhed, og at det erhvervede selskab ikke overvejende drev udlejning af fast ejendom. Fradraget faldt alligevel, fordi bygningerne på de erhvervede ejendomme havde stået ubenyttede hen og derfor ikke var afskrivningsberettigede efter afskrivningslovens § 14 – se næste afsnit.

Endelig indeholder § 5, stk. 6 tidsmæssige spærringer: formuegoder anskaffet tidligere end 3 år før etableringsårets begyndelse (1 år for udgifter) kan ikke medregnes i anskaffelsessummen, og samme 3-årsfrist gælder for aktier ved opgørelsen efter stk. 4.

LOV	Etableringskontoloven § 5, stk. 2-4, 6 · Ligningsloven § 8p, stk. 5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Manglende fradrag for indskud på etableringskonto og bygningsafskrivninger ved ejendomsudvikling	23.04.2012
	Skatterådet · Dronevirksomhed er ikke sæsonpræget ifølge etableringskontoloven	19.03.2019
	Skatterådet · Anvendelse af etableringskontomidler til solcelleanlæg med nettoafregning	07.11.2012

§ 9 Hvad midlerne må bruges til – den udtømmende liste i § 7, stk. 1

§ 7, stk. 1 opregner udtømmende, hvad der kan hæves til efter etableringen af selvstændig erhvervsvirksomhed:

1.

Maskiner, inventar og lignende driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt (dog ikke personbiler, udlejningsbiler uden fører og visse last- og varemotorkøretøjer)
2. Skibe til erhvervsmæssig brug
3. Bygninger, hvorpå der kan afskrives efter afskrivningslovens § 14, samt installationer
4. Goodwill og andre immaterielle aktiver (knowhow, patent-, forfatter- og kunstnerret, mønster og varemærke)
5. Retten ifølge en forpagtnings- eller lejekontrakt
6. Dræningsanlæg på jordbrugsbedrifter
7. Driftsomkostninger fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a
8. Udgifter omfattet af ligningslovens § 8 B, stk. 1, som den skattepligtige har valgt ikke at afskrive

Litra g og h blev tilføjet ved lov nr. 151 af 15. marts 2004 med det formål at gøre ordningen brugbar for videnbaserede iværksættere. Af de almindelige bemærkninger fremgår, at der er tale om udgifter til »løn m.v., leje af erhvervslokaler, udgifter til advokat og revisor i forbindelse med etableringen, markedsundersøgelser, udgifter til forsøg og forskning, og udgifter til deltagelse i kurser og uddannelsesaktiviteter« – og udtrykkeligt, at forslaget »ikke indebærer en udvidelse af driftsomkostningsbegrebet«.

Jord er ikke på listen. Det fik konkret betydning i **25-0002589**, hvor Skattestyrelsen med rettens tilslutning fastslog, at midlerne ikke kunne anvendes til jord, og at det hævede beløb i øvrigt oversteg anskaffelsessummen for driftsbygningerne.

Bygninger skal faktisk være afskrivningsberettigede. I **10-02180** kunne der ikke forlods afskrives på bygninger, der havde stået ubenyttede hen i den relevante periode og derfor ikke var anvendt til afskrivningsberettigede formål efter afskrivningslovens § 14, stk. 1.

Udligningsmekanismen fremgår af § 7, stk. 5 og afhænger af, hvornår indskuddet blev fradraget:

Fradragsår for det hævede etableringskontoindskud	Forlods afskrivning
1998 eller tidligere	100 pct.
1999-2001	68 pct.
2002-2009	58 pct.
2010 eller senere	50 pct.
Iværksætterkonto (alle år)	100 pct.

Den faldende sats afspejler fradragsværdien af indskuddet. Iværksætterkontoen er sat til fuld forlods afskrivning, netop fordi indskuddet fradrages i den personlige indkomst og dermed gives fuld fradragsværdi. Ved anvendelse på udgifter efter litra g og h følger det af § 7, stk. 9, at det hævede beløb anses at dække 55 pct. af udgiften, så der kan fradrages 45 pct. ved opgørelsen af den personlige indkomst.

Endelig gælder en FIFO-regel: efter § 7, stk. 7 kan indskud vedrørende et givet indskudsår først hæves, når tidligere indskud er hævet fuldt ud.

LOV `Afskrivningsloven § 14, stk. 1` `Etableringskontoloven § 7, stk. 1, 5, 7, 9`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten nedsætter efterbeskatning af etableringskontomidler efter anerkendelse af tidligere hævning 29.04.2025

Landsskatteretten · Manglende fradrag for indskud på etableringskonto og bygningsafskrivninger ved ejendomsudvikling 23.04.2012

§ 10 Etablering i selskabsform: ejerkrav, pengetankstest og genbeskatning

Ved lov nr. 151 af 15. marts 2004 blev det muligt at anvende kontomidler til køb eller stiftelse af selskaber. Betingelserne står i § 7, stk. 2 og skal **alle** være opfyldt:

- **Nr. 1 – ejerkravet:** kontohaveren, ægtefællen eller begge tilsammen skal eje aktier eller anparter svarende til mindst 25 pct. af kapitalen eller mere end 50 pct. af stemmeværdien.
- **Nr. 2 – aktivitetskravet:** selskabets virksomhed må ikke i overvejende grad bestå i passiv kapitalanbringelse. Testen er kvantitativ: mindst 50 pct. af indtægterne eller mindst 50 pct. af handelsværdien af aktiverne. Undtaget er bortforpagtning af fast ejendom som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, og selskaber, der udøver næring ved køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed.
- **Nr. 3 – finansieringsbehovet:** aktierne må ikke være erhvervet ved skattefri virksomhedsomdannelse, skattefri aktieombytning, skattefri fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, eller ved arv, arveforskud eller gave.

Af 2004-forarbejderne fremgår logikken bag nr. 3: »Herefter vil der ikke kunne hæves på etableringskontoen i forbindelse med anskaffelse af aktier eller anparter ved en skattefri virksomhedsomdannelse … eller ved arv eller gave, da der ikke her er et finansieringsbehov.«

SKM2010.40.SR afklarede rækkevidden af nr. 1 og nr. 2. En professionel valutahandler ville stifte et nyt investeringsselskab og hæve etableringskontomidler. Skatterådet fandt, at han var **næringsdrivende** med køb og salg af værdipapirer – med vægt på en omsætning i 2008 på ca. 86 mia. kr. fordelt på 4.406 handler, hans uddannelse og erfaring samt aktivitetens systematiske karakter – hvorfor undtagelsen i nr. 2 fandt anvendelse. Derimod kunne ejerkravet i nr. 1 ikke fraviges:

> *SKAT afviste dette under henvisning til, at ordlyden i Etableringskontoloven § 7, stk. 2, nr. 1, ikke indeholder en sådan undtagelse, og at hverken lovtekst eller forarbejder giver holdepunkter for at fravige kravet.*

Med en ejerandel under både 25 pct. af kapitalen og 50 pct. af stemmerne var hævning derfor udelukket – uanset selskabets skattemæssige transparens.

SKM2011.363.SR viser den modsatte side: her kunne en person anvende etableringskontomidler til at finansiere den ikke-gavefinansierede del af købesummen for anparter i to landbrugsselskaber, og en efterfølgende skattefri anpartsombytning kunne gennemføres uden at bryde ordningen. Alle seks stillede spørgsmål blev besvaret bekræftende. Sagen illustrerer, at forbuddet i nr. 3 rammer selve **erhvervelsen** af aktierne – ikke en senere omstrukturering af det allerede erhvervede ejerskab.

Udligningen sker ikke ved forlods afskrivning, men ved **genbeskatning**, jf. § 7, stk. 10. Det hævede beløb medregnes i kontohaverens personlige indkomst i anvendelsesåret og de 9 følgende indkomstår med lige store beløb. Tillæggets størrelse afhænger af fradragsåret: 80 pct. fordelt med 8 pct. årligt (1998 og tidligere), 55 pct. med 5,5 pct. årligt (1999-2001), 50 pct. med 5 pct. årligt (2002 og senere) – og for iværksætterkonto det fulde beløb med 10 pct. årligt. I **SKM2010.40.SR** blev det bekræftet, at spørgeren skulle medregne 5 pct. af det hævede beløb i den personlige indkomst i hvert af de 10 år (dagældende § 7, stk. 11).

Genbeskatningen accelereres, hvis skattepligten ophører, kontohaveren går konkurs eller dør, eller hvis ejerkravet eller aktivitetskravet i § 7, stk. 2, nr. 1 eller 2, ikke længere er opfyldt inden for de 2 første år efter anskaffelsen; resterende procenttillæg medregnes da straks. Ved fraflytning til et land omfattet af den nordiske bistandsoverenskomst eller Rådets direktiv 2010/24/EU gælder en særlig ratebetalingsordning i stedet.

Bemærk kommende ændring: ved lov af 30. juni 2026 udgår henvisningen til ejendomsvurderingslovens § 3, stk. 1, nr. 3, i § 7, stk. 2, nr. 2, som konsekvens af at nr. 3 ophæves. Ændringen træder i kraft 1. januar 2027 og er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsen.

Pengetank- og successionsproblemstillinger ved familieoverdragelse behandles selvstændigt i generationsskifte.

LOV	Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 7 · Etableringskontoloven § 7, stk. 2, 10	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Brug af etableringskonto til køb af anparter ved selskabsomstrukturering	26.05.2011
	Skatterådet · Hævning af etableringskontomidler til investering i næringsselskab	18.01.2010

§ 11 Efterbeskatning ved manglende etablering, ophør og fraflytning

Efterbeskatningssystemet består af fire selvstændige spor.

1) Manglende etablering inden fristen – § 9. Efter § 8, stk. 1 skal etablering være sket senest ved udgangen af det indkomstår, hvori kontohaveren når folkepensionsalderen; told- og skatteforvaltningen kan efter § 8, stk. 2 forlænge fristen, hvis kontohaveren dokumenterer, at det skyldes ham utilregnelige årsager. Sker etablering ikke, medregnes indskudsbeløbet efter § 9, stk. 1 med tillæg af **3 pct. for hvert år** fra udløbet af fradragsåret (5 pct. til og med indkomståret 2001), og for iværksætterkonto svares en afgift på 52,50 pct. (60 pct. til og med 2009). Efter § 9, stk. 2 kan samtlige indskud hæves frivilligt inden fristen mod samme efterbeskatning i hæveåret.

2) Ikke-anvendte indskud efter etablering – § 10. Er etablering sket, men indskuddene ikke hævet efter § 7 inden **9 år** efter etableringsåret – eller inden udgangen af det andet indkomstår efter det år, hvor kontohaveren når folkepensionsalderen – medregnes de efter § 10, stk. 1 med tillæg. Denne regel var afgørende i **25-0002589**, hvor en landmand med indskud fra 2002-2019 på i alt 2.052.000 kr. nåede folkepensionsalderen i 2019 uden at have etableret en ny virksomhed, og hvor Skattestyrelsen efterbeskattede den samlede saldo på 3.501.434 kr. i indkomståret 2021.

3) Ophør eller afhændelse af virksomheden – § 11, stk. 9. Ophører eller afhændes virksomheden, medregnes ikke hævede indskud – og indskud hævet i ophørsåret – ved indkomstopgørelsen for ophørsåret. Samme gælder, hvis ejer- eller aktivitetskravet i § 7, stk. 2, nr. 1 eller 2, ikke længere kan anses for opfyldt. Der findes dog en frelsende bestemmelse: indskuddene kan opretholdes på de oprindelige vilkår, hvis kontohaveren **inden 1 år** efter afhændelsen eller ophøret på ny etablerer selvstændig virksomhed eller virksomhed i selskabsform. Denne 1-årsregel blev objektiveret i 1989 med bemærkningen: »Efter hidtidig praksis meddeltes der altid dispensation.«

4) Fraflytning – § 11, stk. 2-8. Ophører kontohaverens fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, medregnes ikke hævede indskud på etableringskonto med tillæg efter § 11, stk. 2, og der svares afgift af iværksætterkontoindskud. Det samme gælder, hvis kontohaveren efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende uden for Danmark. Efterbeskatning undlades dog, så længe kontohaveren efter etablering forbliver begrænset skattepligtig af virksomhedsindkomsten efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4.

Henstandsordningen i § 11, stk. 4-8 blev indført ved lov nr. 174 af 4. marts 2011. Af de almindelige bemærkninger:

> *Det foreslås, at etablerings- og iværksætterkontolovens fraflytningsbeskatningsregler justeres således, at der ved ophør af dansk beskatningsret sker efterbeskatning af ikke anvendte indskudsmidler, men med mulighed for, at der kan gives henstand med betalingen af skatten.*

Henstand betinges af, at der afgives oplysninger efter skattekontrollovens § 2 ved fraflytningen. Henstandsbeløbet forfalder, når etableringsfristen udløber, når indskud hæves efter § 9, stk. 2, eller ved død eller konkurs. Omvendt bortfalder pligten til at betale skatten helt, hvis kontohaveren igen bliver skattemæssigt hjemmehørende her i landet, jf. § 11, stk. 6.

Overgangsproblemet og EU-retten. 14-0446113 illustrerer, hvor hårdt tidspunktet slog. Klageren havde indskudt 644.000 kr. i perioden 1995-2005 og fraflyttede Danmark den 1. marts 2011 – **to dage før** Folketinget vedtog henstandsreglerne, som trådte i kraft 15. marts 2011. SKAT efterbeskattede 868.900 kr.:

Post	Beløb (kr.)
Indskud til og med 2001 med tillæg (5 pct.)	567.900
Indskud fra og med 2002 med tillæg (3 pct.)	301.000
I alt	**868.900**

Klageren gjorde gældende, at den manglende henstandsadgang stred mod arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsfriheden, med henvisning til EU-Domstolens exit-skattepraksis (sag C-261/11) og til, at kildeskattelovens § 73 E allerede i 2004 havde indført henstand ved fraflytterbeskatning af aktieavancer. Landsskatteretten afviste:

> *Landsskatteretten fandt, at de regler, der var gældende frem til 15. marts 2011, ikke var i strid med EU-reglerne om fri bevægelighed eller arbejdskraftens frie bevægelighed.*

Afgørelsen står isoleret for perioden før 15. marts 2011 og har efter reformen alene historisk interesse – men den viser, at Landsskatteretten ikke af egen drift læser EU-Domstolens exit-skattepraksis (jf. tilsvarende linje i **C-581/17**, Wächtler) ind i etableringskontoloven. Selve skattepligtsprøvelsen ved fra- og tilflytning behandles i bopael-skattepligt.

Ingen dispensationsadgang. 13-5789989 slår fast, at loven ikke rummer nogen ventil. En skatteyder havde i 2009 hævet 145.000 kr. opsparet i 1991-1995 med henblik på at blive agent for en tøjvirksomhed. Da aftalen blev annulleret i 2011, forsøgte han at investere i en anden virksomhed, som gik konkurs i april 2012. Landsskatteretten stadfæstede efterbeskatningen på 247.500 kr. inkl. tillæg:

> *Etableringskontoloven eller dennes forarbejder giver ikke mulighed for at dispensere fra kravet om, at der sker efterbeskatning af hævede etableringskontomidler, såfremt midlerne ikke anvendt på de i etableringskontoloven angivne måder og formål.*

SKATs brev fra 2011 om ekstraordinært at acceptere anvendelse i løbet af 2011 kunne heller ikke skabe en retsbeskyttet forventning om yderligere forlængelse.

LOV Etableringskontoloven § 8, stk. 1, 2 · Etableringskontoloven § 9, stk. 1, 2 · Etableringskontoloven § 10, stk. 1 · Etableringskontoloven § 11, stk. 2, 9 · Kildeskatteloven § 1, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten nedsætter efterbeskatning af etableringskontomidler efter anerkendelse af tidligere hævning — 29.04.2025
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af efterbeskatning af etableringskontomidler ved fraflytning — 18.11.2015
- **Landsskatteretten** · Ingen dispensation til yderligere udsættelse af efterbeskatning vedrørende hævede etableringskontomidler — 13.08.2015

§ 12 Uberettiget hævning efter § 11 A – beskatning i hæveåret, ikke i restsaldoåret

§ 11 A, stk. 1 regulerer den situation, hvor midler faktisk er hævet, men ikke kan anvendes til de formål, der er angivet på skemaet til pengeinstituttet:

> *Er der hævet indskud af den etableringskonto eller iværksætterkonto, der er nævnt i § 4, uden at indskudsbeløbet som angivet i skemaet til pengeinstituttet forlods kan afskrives på aktiver eller anvendes til anskaffelse af aktier eller anparter eller til dækning af afholdte udgifter, medregnes indskudsbeløbet i den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori indskuddene er hævet.*

Tillægget udgør 3 pct. pr. år fra udløbet af fradragsåret indtil udløbet af hæveåret (5 pct. til og med indkomståret 2001), og for iværksætterkonto svares en afgift på 52,50 pct. (60 pct. til og med 2009).

§ 11 A, stk. 2 giver en redningsmulighed: den skattepligtige kan vælge i stedet at overføre beløbet til forlods afskrivning på andre kvalificerende aktiver eller til dækning af andre kvalificerende udgifter. Men efter § 11 A, stk. 3 skal dette være sket senest i det indkomstår, der følger efter hæveåret – ellers falder efterbeskatningen efter stk. 1.

Denne frist var netop knækpunktet i **13-5789989**, hvor midlerne hævet i 2009 skulle have været anvendt i 2010, og hvor SKATs ekstraordinære accept af 2011 ikke kunne strækkes yderligere.

Det vigtigste principielle udsagn kommer fra **25-0002589**. Landsskatteretten havde oprindeligt (13. december 2024) efterbeskattet hele restsaldoen på 3.501.434 kr. i indkomståret 2021. Ved genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 35 g fremlagde klageren kontoudtog og anmeldelsesblanket, der dokumenterede en hævning på 919.008 kr. den 21. september 2015. Retten lagde hævningen til grund, men fastholdt, at den var **uberettiget**, fordi der ikke var sket nyetablering, og fordi midlerne ikke kunne bruges til jord. Konsekvensen var afgørende:

> *Derfor skulle beløbet på 919.008 kr. have været efterbeskattet allerede i hæveåret 2015, og ikke i 2021.*

Efterbeskatningen for 2021 blev nedsat fra 3.501.434 kr. til 2.169.340 kr. Beregningen viser, hvordan tillægget aftrappes med indskudsårets nærhed til beskatningsåret:

Indskudsår	Rest til beskatning i 2021 (kr.)	Tillæg	I alt (kr.)
2002-2012	0 (anvendt i 2015)	–	0
2013	200.000	24 pct.	248.000
2014	250.000	21 pct.	302.500
2015	285.000	18 pct.	336.300
2016	300.000	15 pct.	345.000
2017	300.000	12 pct.	336.000
2018	300.000	9 pct.	327.000
2019	259.000	6 pct.	274.540
I alt	**1.894.000**		**2.169.340**

Et retsmedlem dissentierede og mente, at der slet ikke kunne ske efterbeskatning i 2021, men at de uberettigede fradrag skulle have været korrigeret ved skatteansættelsen for de enkelte indskudsår.

Afgørelsen har praktisk betydning på to måder. Dels flytter den beskatningstidspunktet – og dermed potentielt bag om ansættelsesfristerne. Dels understreger den, at FIFO-reglen i § 7, stk. 7 betyder, at en hævning altid afskriver de **ældste** indskud først, hvilket i sagen betød, at samtlige indskud fra 2002-2012 blev anset for forbrugt i 2015.

Samme mekanisme lå bag **10-02180**, hvor der skulle ske forhøjelse med de i 2003 hævede midler, der var fratrukket i 2002, jf. § 11 A, fordi de anskaffede bygninger ikke var afskrivningsberettigede.

LOV Etableringskontoloven § 7, stk. 7 · Etableringskontoloven § 11a, stk. 1-3 · Skatteforvaltningsloven § 35g

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten nedsætter efterbeskatning af etableringskontomidler efter anerkendelse af tidligere hævning — 29.04.2025
- **Landsskatteretten** · Ingen dispensation til yderligere udsættelse af efterbeskatning vedrørende hævede etableringskontomidler — 13.08.2015
- **Landsskatteretten** · Manglende fradrag for indskud på etableringskonto og bygningsafskrivninger ved ejendomsudvikling — 23.04.2012

§ 13 Sammenfatning: en formålsbestemt, men tekstnær praksis

Praksis på etableringskontoområdet tegner et konsistent billede af en klagemyndighed, der lægger afgørende vægt på lovtekst og forarbejder – også når resultatet går imod myndighedens egen vejledning eller imod skatteyderen.

Hvor praksis er lempelig, sker det gennem formålsfortolkning bygget direkte på lovmotiverne. Det gælder ophævelsen af den snævre 1. januar–15. maj-periode for fradrag uden indskud i **09-02670** og **10-00520**, og det gælder **19-0109628**, hvor de oprindelige 1965-bemærkninger om, at det ville være »unødig hård« at

afskære en person fra ny opsparing efter en opgivet virksomhed, blev afgørende for at tillade fradrag til en helt ny virksomhed uden for 5-årsvinduet.

Hvor praksis er streng, er det fordi lovteksten og bemærkningerne ikke giver plads. Det gælder afvisningen af ordinær genoptagelse i **16-1364613**, **16-1394897** og **16-1902188**, hvor valgbestemmelseskarakteren fastlåser skatteyderen på selvangivelsestidspunktet. Det gælder afvisningen af fradrag ved udvidelse af den bestående virksomhed i **14-4349610** og **16-1711470**. Det gælder det absolutte ejerkrav i **SKM2010.40.SR**. Og det gælder fraværet af enhver dispensationsadgang i **13-5789989**.

Den vigtigste nye udvikling er **23-0051237**, der indfører en materiel adgangsbetingelse, som mange rådgivere ikke har regnet med: fradrag uden indskud kræver, at der forud for etableringen faktisk er foretaget indskud på en etableringskonto. Afgørelsen sætter samtidig en klar grænse for, hvad Den juridiske vejledning kan bære – en fejl, der klart strider mod lov og bemærkninger, giver ingen retsbeskyttet forventning.

For den praktiske rådgivning kan hovedreglerne opsummeres således:

- Opret kontoen og indskyd **før** etableringen – det er både den sikre vej til fradrag og nu en forudsætning for at kunne bruge § 4, stk. 2.
- Træf valget om fradrag uden indskud **på oplysningstidspunktet**; efterfølgende korrektion kræver en ansættelsesændring, der har betydning for valget.
- Dokumentér arbejdsindsatsen – 50 timer månedligt er den vejledende norm, og sæsonargumenter kræver, at sæsonbegrænsningen er et vilkår for virksomhedstypen, ikke et valg.
- Kontrollér ved selskabsetablering **alle tre** betingelser i § 7, stk. 2, og husk 10-årsgenbeskatningen efter § 7, stk. 10.
- Vær opmærksom på, at en uberettiget hævning efterbeskattes i **hæveåret** – ikke når fejlen opdages.

Rene materielle fortolkningssvar fra Skatterådet om andre emner behandles i bindende-svar-skatteraadet.

LOV Etableringskontoloven § 1, stk. 3 · Etableringskontoloven § 4, stk. 2 · Etableringskontoloven § 7, stk. 2 · Etableringskontoloven § 11a, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag uden indskud på etableringskonto grundet manglende indskud forud for etablering	30.10.2025
Landsskatteretten · Fradrag for indskud på iværksætterkonto til ny virksomhed trods tidligere etablering	10.05.2022
Landsskatteretten · Afslag på etableringskontofradrag efter tidligere virksomhedsetablering	15.12.2020
Landsskatteretten · Afslag på fradrag for indskud på etableringskonto ved udvidelse af eksisterende virksomhed	11.01.2019
Landsskatteretten · Afslag på fradrag uden indskud efter etableringskontolovens § 4, stk. 2 – selvangivelsesomvalg eller genoptagelse?	01.06.2018
Landsskatteretten · Afslag på fradrag uden indskud på etableringskonto for indkomstårene 2012-2014 ansat som omvalg frem for genoptagelse	31.05.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende fradrag uden indskud efter etableringskontoloven – Spørgsmål om selvangivelsesomvalg	04.05.2018
Landsskatteretten · Ingen dispensation til yderligere udsættelse af efterbeskatning vedrørende hævede etableringskontomidler	13.08.2015
Landsskatteretten · Fradrag for indskud på etableringskonto uden indskud godkendt	21.02.2011
Landsskatteretten · Fradrag for etableringskonto uden indskud godkendt	12.07.2010
Skatterådet · Hævning af etableringskontomidler til investering i næringsselskab	18.01.2010

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Etableringskontoloven § 1	stk. 3	Etableringskontoloven § 3	stk. 1
Etableringskontoloven § 4	stk. 2	Etableringskontoloven § 5	stk. 2
Etableringskontoloven § 7	stk. 2	Etableringskontoloven § 11	stk. 2
Etableringskontoloven § 11a	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 30	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

17 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 13

30.10.2025	Nægtelse af fradrag uden indskud på etableringskonto grundet manglende indskud forud for etablering	23-0051237
29.04.2025	Landsskatteretten nedsætter efterbeskatning af etableringskontomidler efter anerkendelse af tidligere hævning	25-0002589
10.05.2022	Fradrag for indskud på iværksætterkonto til ny virksomhed trods tidligere etablering	19-0109628
15.12.2020	Afslag på etableringskontofradrag efter tidligere virksomhedsetablering	16-1711470
11.01.2019	Afslag på fradrag for indskud på etableringskonto ved udvidelse af eksisterende virksomhed	14-4349610
01.06.2018	Afslag på fradrag uden indskud efter etableringskontolovens § 4, stk. 2 – selvangivelsesomvalg eller genoptagelse?	16-1394897
31.05.2018	Afslag på fradrag uden indskud på etableringskonto for indkomstårene 2012-2014 ansat som omvalg frem for genoptagelse	16-1902188
04.05.2018	Landsskatteretten: Afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende fradrag uden indskud efter etableringskontoloven – Spørgsmål om selvangivelsesomvalg	16-1364613
18.11.2015	Stadfæstelse af efterbeskatning af etableringskontomidler ved fraflytning	14-0446113
13.08.2015	Ingen dispensation til yderligere udsættelse af efterbeskatning vedrørende hævede etableringskontomidler	13-5789989
23.04.2012	Manglende fradrag for indskud på etableringskonto og bygningsafskrivninger ved ejendomsudvikling	10-02180
21.02.2011	Fradrag for indskud på etableringskonto uden indskud godkendt	10-00520
12.07.2010	Fradrag for etableringskonto uden indskud godkendt	09-02670

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

19.03.2019	Dronevirksomhed er ikke sæsonpræget ifølge etableringskontoloven	18-1511562

07.11.2012	Anvendelse af etableringskontomidler til solcelleanlæg med nettoafregning	12-057357
26.05.2011	Brug af etableringskonto til køb af anparter ved selskabsomstrukturering	10-034657
18.01.2010	Hævning af etableringskontomidler til investering i næringsselskab	09-123105

12 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over fondsbeskatning – fradrag for uddelinger og hensættelser

Fradrag for uddelinger, hensættelser og efterbeskatning efter fondsbeskatningslovens §§ 4-6

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 45 afgørelser · 2007-2026 Læs online

INTRODUKTION

Fondsbeskatningsloven bygger på et grundprincip om, at fonde og foreninger ikke beskattes af den del af indkomsten, der faktisk kanaliseres ud til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Fradragsretten i fondsbeskatningslovens § 4 – for uddelinger efter stk. 1 og for hensættelser efter stk. 3 – er derfor lovens kerne, og den er omgærdet af tre kontrolmekanismer: kravet om almennyttighed, kravet om vedtægtsmæssighed og 5-årsfristen med efterbeskatning og 5 %-tillæg. Praksis er ganske overvejende administrativ: Skatterådets bindende svar tegner afgrænsningen af "almennyttigt" og sondringen mellem uddeling og driftsomkostning, mens Landsskatteretten leverer den strenge linje på hensættelser, dokumentation og efterbeskatning. Med lov nr. 1692 af 30. december 2024 er efterbeskatningsreglen og prioriteringsreglen omlagt med virkning for hensættelser i indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2025 eller senere.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Fradrag efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, forudsætter både, at uddelingen ligger inden for fondens vedtægtsmæssige formål, og at den efter en konkret vurdering i sig selv er almenvelgørende eller på anden måde almennyttig – begge betingelser skal være opfyldt.

02 Et formål er kun almennyttigt, når modtagerkredsen er afgrænset efter objektive kriterier og kommer en vis videre kreds til gode, og når formålet efter en almindelig fremherskende opfattelse er nyttigt; organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, falder uden for.

03 Der gives ikke generelt forhåndstilsagn om fradragsret: selv når en fonds formål anerkendes som almennyttigt, skal hver enkelt uddeling bedømmes konkret.

04 Direkte støtte til erhvervsmæssig virksomhed er ikke almennyttig, heller ikke når aktiviteten indirekte gavner en bredere kreds – det gælder både vandrerhjemsdrift og støtte til unge landmænds erhvervelse af landbrugsejendomme.

05 At fonden selv driver erhvervsmæssig virksomhed diskvalificerer ikke almennyttigheden; det afgørende er, at overskuddet anvendes til det almennyttige formål.

06 Interne uddelinger — fondens egne udgifter til at realisere formålet, fx erhvervelse og opførelse af bygninger, inventar og undervisningsløn — er fradragsberettigede, mens udgifter, der blot sætter fonden i stand til at virke (indsamling, salg, markedsføring, støttefunktioner, vedligeholdelse og udlejning), er driftsomkostninger efter § 3.

07 Afdrag på lån, der er optaget til finansiering af en anskaffelse, som selv udgør en intern uddeling, kan fradrages som intern uddeling, forudsat udgiften ikke allerede er fradraget eller afskrevet.

08 Uddelinger fradrages på retserhvervelsestidspunktet, dvs. når fonden er retligt forpligtet; ved uddelinger over flere år kan fonden i stedet vælge rateforfald, men det én gang valgte fradragstidspunkt kan ikke ændres for den konkrete uddeling.

09 Et bindende og uigenkaldeligt tilsagn om at uddele årets nettoindkomst kan opfylde kravet om objektive kriterier og dermed give fradrag i tilsagnsåret, hvis bestyrelsen samtidig afskærer sig fra at disponere yderligere.

10 Hensættelser efter § 4, stk. 3, skal anvendes i deres helhed inden 5 år efter hensættelsesårets udløb; sker det ikke, medregnes det ikke anvendte beløb med et tillæg på 5 % pr. år i hensættelsesårets indkomst.

11 Efterbeskatningsreglen i § 4, stk. 5, er en lex specialis, der går forud for de almindelige ansættelsesfrister i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

12 Efterbeskatning indtræder også, når hensættelsen faktisk anvendes til et andet formål end det almennyttige — ikke kun ved fristoverskridelse — og også når fradraget oprindeligt var uberettiget, fordi fonden fejlagtigt anså sig for almennyttig.

13 Bevisbyrden for, at en hensættelse er anvendt rettidigt og til formålet, påhviler fonden; fyldestgørende dokumentation for bevillingsbeslutninger, tilsagnsbreve og betalinger kan bringe efterbeskatningen ned til nul.

14 Fondens egen angivelse på oplysnings-/selvangivelsesskemaet lægges til grund, når fonden ikke fremlægger dokumentation for, at angivelsen beroede på en fejl.

15 Efter den hidtidige praksis fra SKM2001.621.LSR blev skattefri indtægter og bundfradrag anset for medgået forholdsmæssigt til uddelinger, konsolideringsfradrag og hensættelser, hvilket kunne reducere efterbeskatningsgrundlaget markant.

16 Med lov nr. 1692 af 30. december 2024 er prioriteringsreglen i § 6, stk. 1, ændret, så skattefri indtægter og bundfradrag først anses for medgået til uddelinger og konsolideringshensættelser og derefter til almennyttige hensættelser — og efterbeskatningen kan nu ikke overstige det fradrag for hensættelser, der er foretaget i hensættelsesåret.

17 Konsolideringsfradraget efter § 5, stk. 1, kan ikke overstige 4 % af årets uddelinger til almenvelgørende eller almennyttige formål.

18 Gaver til en fonds grundkapital er kun skattepligtige, hvis gaven skal anvendes til uddeling, eller hvis vedtægten bestemmer, at kapitalen skal uddeles inden for et nærmere fastsat tidsrum; arv sidestilles ikke uden videre med gave.

19 Retten til at bruge erklæringsordningen i § 15, stk. 3, er alene en administrativ lettelse og fritager ikke fonden for skattepligt af indkomst over bundfradraget.

§ 1 Den subjektive skattepligt i § 1 — hvem er overhovedet omfattet af fondsbeskatningsloven

Skattepligten efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1 omfatter fire hovedgrupper: fonde omfattet af fondsloven eller lov om erhvervsdrivende fonde (nr. 1), foreninger omfattet af fondsloven (nr. 2), de særlige arbejdsmarkedssammenslutninger m.v. (nr. 3) og udenlandske fonde, truster og selvejende institutioner med ledelsens sæde her i landet (nr. 4). Afgrænsningen er ikke akademisk: den afgør, om § 4's fradrags- og efterbeskatningsregler overhovedet finder anvendelse.

En fond, der er *undtaget* fra fondslovene, falder uden for § 1, stk. 1, nr. 1 og beskattes i stedet efter opsamlingsbestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Det er netop den sondring, der var omdrejningspunktet i 21-0114694, hvor en fond — der i 2008 var blevet undtaget fra erhvervsfondsloven og efter Civilstyrelsens opfattelse dermed også faldt uden for fondsloven — gjorde gældende, at den slet ikke var omfattet af fondsbeskatningsloven og derfor ikke kunne rammes af 5-årsfristen. Landsskatteretten stadfæstede alligevel efterbeskatningen og lagde afgørende vægt på fondens egen adfærd:

> *Klageren har for indkomstårene 2008 og 2018 afgivet erklæringsskemaer, for indkomstårene 2009, 2010, 2016 og 2017 fratrukket bundfradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og indgivet selvangivelser for alle indkomstår for fonde omfattet af fondsbeskatningsloven.*

> *Klageren har hverken ved modtagelsen af brevet fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i 2008 eller i 2012 på baggrund af notat fra [virksomhed1] søgt afklaret ved SKAT, nu Skattestyrelsen, om registreringen var korrekt, hvilket klageren må anses nærmest til.*

Afgørelsen viser, at bevisbyrden for en fejlagtig registrering påhviler fonden, og at en efterfølgende afgørelse fra Erhvervsstyrelsen med virkning fra et senere regnskabsår ikke kan rulle den historiske kvalifikation tilbage — hertil kommer, at overgang mellem regelsæt efter § 2, stk. 2 først får virkning fra udløbet af det pågældende indkomstår.

Også grænsen mellem § 1, stk. 1, nr. 2 og selskabsskatteloven prøves. I 16-0169051 fandt Landsskatteretten, at en lokal tværfaglig fagbevægelsesenhed ikke varetog medlemmernes *økonomiske* interesser og derfor ikke var omfattet af fondslovens § 2 — hvormed skattepligt efter fondsbeskatningsloven bortfaldt. Modsat ligger selvejende institutioner med reel erhvervsdrift: i 17-0992009 og 16-0556779 blev henholdsvis en idrætshalsinstitution og en selvejende børneinstitution anset for skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, netop fordi udlejning, cafédrift og børnepasning er erhvervsmæssig virksomhed efter aktivitetens art — uanset overskudshensigt. I SKM2026.125.SR blev en fond under X-ministeriets økonomiske tilsyn tilsvarende anset for undtaget fra fondslovene og dermed beskattet efter selskabsskatteloven.

For udenlandske enheder efter § 1, stk. 1, nr. 4 forudsætter skattesubjektivitet, at enheden opfylder de almindelige fondsretlige krav. Højesteret fastslog i Sag 166/2017, at en nederlandsk stichting ikke opfyldte kravene til et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret, hvorfor stifteren måtte anses for rette indkomstmodtager. Bestemmelsen blev senere præciseret ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 om mere robuste skatteregler for truster, jf. LOV nr 1723 af 27/12/2018, der bl.a. udvidede § 4's ordlyd fra "fonde og foreninger" til "fonde m.v. og foreninger", så fradrags- og hensættelsesreglerne udtrykkeligt også gælder truster.

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

PRAKSIS

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: Afgørelse om skattepligt for [organisation1] efter fondsbeskatningsloven	17.04.2020
Landsskatteretten · Skattepligt for selvejende børneinstitutioner efter Selskabsskatteloven	23.03.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på bindende svar om skatte- og selvangivelsesfritagelse for selvejende institution	21.03.2019
Skatterådet · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital	05.03.2026

§ 2 Indkomstopgørelsen efter § 3 — bundfradrag, realisationsprincip og rækkefølgen af fradrag

Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1 opgøres den skattepligtige indkomst for fonde m.v. og foreninger efter selskabsskattereglerne med de undtagelser, der følger af stk. 2-6 og §§ 4-6. Erhvervsmæssig indkomst medregnes fuldt ud, mens den øvrige samlede indkomst efter § 3, stk. 2 alene beskattes, i det omfang den overstiger 25.000 kr. — for foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2 dog 200.000 kr. Bestemmelsen fastlægger udtrykkeligt rækkefølgen: bundfradraget foretages **inden** fradrag efter §§ 4-6.

Allerede lovforarbejderne til den oprindelige fondsbeskatningslov (LSF 108 fremsat 5. december 1985) beskrev denne systematik og advarede mod at forveksle de to fradragslag:

> *Det er således i visse tilfælde nødvendigt at sondre mellem driftsomkostninger, der er fradragsberettigede efter § 3, og uddelinger og hensættelser til senere uddelinger, der kan fradrages efter § 4. Driftsomkostninger vil normalt bestå af udgifter, der er nødvendige for foreningen at afholde for at opnå den skattepligtige indkomst, medens uddelinger normalt vil være de omkostninger, der afholdes til vedtægtsbestemte formål.*

Forarbejderne understreger samtidig, at et underskud, der opstår ved uddelinger eller hensættelser ud over årets indkomst, som udgangspunkt ikke kan fremføres — kun den del, der svarer til fradragsberettiget nettotab efter kursgevinstloven og aktieavancebeskatningsloven, kan efter § 3, stk. 2 føres videre.

§ 3, stk. 3 giver fonde adgang til at anvende realisationsprincippet på porteføljeaktier, men for børsnoterede porteføljeaktier er adgangen betinget af et **uddelingskrav**: der skal uddeles for et beløb svarende til summen af den skattepligtige indkomst før fradrag efter §§ 4 og 5 og de skattefri indtægter. Hensættelser efter § 4, stk. 3, 7 og 8, samt konsolideringshensættelser, der ikke overstiger 25 pct. af årets almennyttige uddelinger, sidestilles med uddelinger, mens uddelinger, hvor hensættelser benyttes, ikke medregnes. Udløses efterbeskatning efter

§ 4, stk. 5 eller 7, af ubenyttede hensættelser fra indkomståret 2010 eller senere, skiftes der tvungent til lagerprincippet — en sanktion, der kobler hensættelsesdisciplinen direkte sammen med aktiebeskatningen.

Denne kobling mellem uddelingsforpligtelse og realisationsprincip blev justeret ved samme lovændring som efterbeskatningsreglerne, jf. LOV nr 1692 af 30/12/2024.

For foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 3 gælder en helt særskilt opgørelse i § 8 med et bundfradrag på 200.000 kr. og en fradragsadgang i § 9, der henviser tilbage til § 4, stk. 1 og 3, samt § 5, stk. 2. At også disse sammenslutninger er reelle brugere af reglerne ses af SKM2023.3.SR, hvor Skatterådet tillod en arbejdsmarkedssammenslutning at opgøre unoterede minoritetsaktier til regnskabsmæssig indre værdi ved beregningen af konsolideringsfradraget efter § 5, stk. 2-3 — dog med fradrag af bogført goodwill og immaterielle aktiver.

LOV Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 1-3 Fondsbeskatningsloven § 8, stk. 3 Fondsbeskatningsloven § 9, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Arbejdsmarkedssammenslutning kan bruge regnskabsmæssig indre værdi 05.01.2023

§ 3 Afgrænsningen "almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt" — objektiv kreds og fremherskende nytteopfattelse

Kernebetingelsen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 er, at uddelingen sker til et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Begrebet er ikke defineret i loven, men lovgiver knyttede det udtrykkeligt til det tilsvarende begreb i selskabsskatteloven. Af de oprindelige forarbejder fremgår:

> *For at anse et formål for almennyttigt eller almenvelgørende forudsættes — som efter de gældende regler i selskabsskatteloven — det, at formålet skal tilgodese en ubestemt kreds. Der vil typisk være tale om sociale, kunstneriske og andre kulturelle, miljømæssige, videnskabelige — herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende undervisningsmæssige, kirkelige eller nationale øjemed. Derimod anses organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke for almennyttige eller almenvelgørende.*

Den samme afgrænsning er gengivet administrativt i cirkulære om international beskatning, hvor det præciseres, at kredsen skal være "afgrænset efter retningslinier af et objektivt præg", at formålet må komme "en videre kreds til gode", og at *almenvelgørende* forudsætter støtte til personer i økonomisk trang. Landsskatteretten henviser gennemgående til Skattedepartementets cirkulære nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 55, som den bærende fortolkningskilde.

Hvad der anerkendes. Praksis er bred, når formålet ligger inden for de klassiske kategorier:

Afgørelse	Uddeling	Udfald
SKM2016.305.SR	Årlig arkitekturpris til danske og internationale arkitekter	Almennyttig — arkitektur er et kulturelt formål, og prisen kommer en videre kreds til gode
SKM2024.645.SR	Tre forskningshæderspriser	Almennyttige uddelinger efter § 4, stk. 1, og tillige velgørende efter minimumsbeskatningsloven
SKM2024.512.SR	Uddeling til statsanerkendt museum	Almennyttig — kulturelt formål til en bred, ubestemt kreds

SKM2025.264.SR	Nødhjælpsudstyr, beboelsesejendomme og daginstitution i Ukraine	Fradragsberettiget – humanitær hjælp til nødlidende civilbefolkning i ekstraordinær krigssituation
SKM2024.64.SR	Stiftelse af og støtte til datterfond med social impact-model	Almennyttig – sundhed og uddannelse; den erhvervsdrivende karakter fratog ikke status
SKM2020.416.SR	Universitetsundervisning og kollegier på non-profitbasis	Almennyttig – tværkulturelle og uddannelsesmæssige formål
SKM2023.434.SR	Ejendomsfond, der udelukkende udlejer til hospice- og palliativt arbejde	Almennyttig i sin helhed

Skatterådet formulerede i SKM2020.416.SR det bærende hensyn: erhvervsmæssig aktivitet diskvalificerer ikke, når overskuddet går til formålet, og rådet henviste til, at en fond, der opførte og udlejede bygninger til en højskole, blev anset for almennyttig, "eftersom der var tale om en institution, der tilgodeså kulturelle- og undervisningsformål, som var åben for en videre kreds".

Hvad der falder uden for. Grænsen går, hvor fondens midler direkte styrker en erhvervsvirksomhed eller en snæver interesse:

- I 13-5354968 kunne en erhvervsdrivende fond, hvis vedtægtsformål var "på almennyttig vis" at drive vandrerhjem, ikke hensætte efter § 4, stk. 3. Fondens midler gik til vedligeholdelse af kommunale bygninger, hvorfra en forpagter drev vandrerhjemmet – altså direkte støtte til erhvervsmæssig virksomhed. At driften indirekte gavnede en bredere kreds var ikke tilstrækkeligt.
- I 18-0006460 fandt Landsskatteretten, at støtte til dygtige unge landmænds erhvervelse af landbrugsejendomme "primært støtter erhvervsmæssige forhold" og dermed ikke er almennyttigt, jf. cirkulære nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 55.
- I 14-2739940 var en forening til fremme af social innovation ikke almennyttig, fordi den varetog sociale og miljømæssige hensyn "i en erhvervsmæssig sammenhæng" med fokus på opstart og udvikling af sociale virksomheder.
- I 09-02952 blev en fonds køb af to malerier til egen samling nægtet fradrag: opbevaring i et bibliotek uden officiel offentlig adgang – selv med mulighed for fremvisning efter aftale og udlån til museer – tilgodeså ikke et almennyttigt formål.

Endelig gælder, at almennyttigheden af *fonden* ikke automatisk smitter af på den enkelte uddeling. I SKM2011.350.SR bekræftede Skatterådet fondens almennyttige status, men afviste at give et generelt forhåndstilsagn om fradrag, fordi fradragsretten forudsætter en konkret vurdering af hver enkelt uddeling. Samme forbehold tages i SKM2023.269.SR, hvor en godkendelse efter ligningslovens § 8 A blev anset for at opfylde formålskravet, men uden at fritage for den konkrete prøvelse.

LOV Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1 · Ligningsloven § 8a · Minimumsbeskatningsloven § 4

PRAKSIS

- **Landsskatteretten** · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål — 02.07.2020
- **Landsskatteretten** · Manglende godkendelse af fradrag for almennyttige uddelinger og hensættelser - Forening ikke anset for almennyttig — 14.12.2016
- **Landsskatteretten** · Afgørelse om nægtelse af hensættelser til almennyttigt formål - drift af vandrerhjem — 23.10.2014
- **Landsskatteretten** · Manglende fradrag for maleriindkøb som almennyttig uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4 — 05.03.2010
- **Skatterådet** · Fradrag for uddelinger til nødhjælp og genopbygning i Ukraine — 14.05.2025

Skatterådet · Fradrag for hæderspriser som almennyttige uddelinger og velgørende aktiviteter	17.12.2024
Skatterådet · Fond uddeling til museum er almennyttig og velgørende	14.10.2024
Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer	05.02.2024
Skatterådet · Ejendomsfonds almennyttighed ved udlejning til hospice og fradrag for afdrag	06.09.2023
Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger	20.10.2020
Skatterådet · Fradrag for fondes uddeling af arkitekturpris og skattefri hæderspris	30.06.2016
Skatterådet · Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger	23.05.2011

§ 4 Interne uddelinger over for driftsomkostninger — sondringen mellem § 4 og § 3

En uddeling er en ydelse, fonden afholder for **faktisk at realisere** sit vedtægtsmæssige formål; en driftsomkostning er en udgift, der **sætter fonden i stand til** at virke. Sondringen er central, fordi kun uddelinger giver fradrag efter § 4, stk. 1, mens driftsomkostninger fradrages efter § 3 og dermed ikke tæller med i hensættelses- og konsolideringsgrundlaget.

SKM2023.269.SR er den mest gennemarbejdede afgørelse på området. En indsamlingsfond ønskede at fradrage samtlige omkostninger som interne uddelinger. Skatterådet skar igennem:

> *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).*

Resultatet blev en firdeling: indsamlings- og salgsudgifter er driftsomkostninger (nej til fradrag som uddeling); løn til medarbejdere, der udfører aktiviteter direkte knyttet til formålet, kan fradrages som interne uddelinger, mens løn til støttefunktioner (økonomi, HR, facility management) ikke kan; nationale informationsaktiviteter er uddelinger; og udgifter til internationale katastrofehjælps- og udviklingsprojekter udført af hovedorganisationen er eksterne uddelinger. At vedtægterne selv nævnte indsamling og salg som en del af formålet ændrede ikke den skattemæssige kvalifikation.

Samme grænsedragning ses i SKM2020.416.SR, hvor Skatterådet godkendte fradrag som interne uddelinger for køb, forbedring, vedligehold og drift af ejendomme til undervisnings- og kollegieformål, for inventar og driftsmidler samt for løn til undervisere og studieaktiviteter — men afviste markedsføringsudgifter og rejse- og indkøbskort til studerende, der i stedet kunne fradrages som driftsomkostninger efter § 3, stk. 1. Stipendier efter et trangskriterium og rabatter, der reelt nedsætter mindrebemidlede studerendes undervisningsafgift, blev anerkendt som *eksterne* almenvelgørende uddelinger — og det var uden betydning, om modtageren var skattepligtig i Danmark.

Ejendomsanskaffelser er det klassiske tilfælde af intern uddeling. I 11-0301601 godkendte Landsskatteretten en fonds ejendomskøb som intern uddeling, fordi ejendommen var en domicilejendom egnet til at opfylde fondens formål om familiebehandling af stofmisbrugere, kredsen af potentielle modtagere var stor og ubestemt, og fonden var undergivet offentligt tilsyn. En kortvarig udlejning af en del af ejendommen til en anden fond med beslægtet formål diskvalificerede ikke fradraget.

SKM2023.434.SR trækker linjen skarpt inden for samme ejendom:

> *Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at den påtænkte Ejendomsfond A kan foretage fradrag for omkostninger til at erhverve, anlægge og opføre bygningen, og at der således også kan anvendes tidligere henlagte beløb til disse omkostninger.*

> *Disse omkostninger [vedligeholdelse og udlejning mv.] kan ikke fradrages som en almenvelgørende intern uddeling.*

Kapitalomkostningerne til erhvervelse og opførelse er altså uddelinger, mens den løbende vedligeholdelse og udlejning er driftsomkostninger. Konsekvent hermed anerkendte Skatterådet også, at **afdrag** på det lån, der finansierede anskaffelsen, kan fradrages som intern almennyttig uddeling, forudsat udgiften ikke allerede er fradraget eller afskrevet på anden måde.

Uddelingsbegrebet rækker videre end kontante ydelser. Allerede de oprindelige forarbejder fastslog, at "[d]et er ingen betingelse, at der er tale om uddeling af et nærmere fastsat pengebeløb. Uddelingen kan også bestå i fysiske aktiver eller lignende", men at "[e]n uddeling kan derimod ikke bestå i et udlån, kaution eller anden sikkerhedsstillelse m.v." Netop denne afgrænsning blev nuanceret i SKM2022.475.SR: en erhvervsdrivende fond, der som led i sit vedtægtsmæssige formål ydede udlån for at styrke et områdes tiltrækningskraft, kunne fradrage **tabet** på udlånene som en almennyttig uddeling — selve udlånet er ikke en uddeling, men konstateringen af tabet er. Endelig kan uddelinger ske i form af naturalier og brugsrettigheder; i SKM2025.412.SR fastslog Skatterådet, at en vederlagsfri sommerboligbenyttelse, der udspringer af fundatsen og ikke af et ansættelsesforhold, skal værdiansættes til markedsværdi og ikke efter ligningslovens skematiske sommerboligregel.

LOV Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 1 · Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1 · Ligningsloven § 16, stk. 3

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fradrag for intern uddeling: Køb af ejendom til almennyttigt formål	10.10.2012
Skatterådet · Værdiansættelse af fondsuddeling i form af fri sommerbolig	08.07.2025
Skatterådet · Ejendomsfonds almennyttighed ved udlejning til hospice og fradrag for afdrag	06.09.2023
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

§ 5 Vedtægtsmæssighedskravet — uddelinger uden for formålet giver intet fradrag

Selv en uddeling til et i sig selv nyttigt formål mister fradragsretten, hvis den ligger uden for fondens fundats. Skatterådet indleder rutinemæssigt sine bindende svar med det forbehold, at det "er en forudsætning for besvarelsen, at den påtænkte uddeling fondsretligt er i overensstemmelse med fondens formål", jf. SKM2024.512.SR.

Den strengeste illustration er 22-0081153. Fondens formål var at bevare og drive en skovejendom samt at uddele "til værdigt trængende personer og fortrinsvis til personer, som måtte være i slægt med stifteren". Fonden havde i en årrække uddelt både til foreninger og til stifterens søn og døtre. Landsskatteretten underkendte begge dele:

> *Idet der er foretaget uddelinger til foreninger, selvom fondens formålsbestemmelse lyder "(...) til værdigt trængende personer og fortrinsvis personer, som måtte være i slægt med stifteren.", finder Landsskatteretten, at der er foretaget*

> *ikke-vedtægtsmæssige uddelinger til foreningerne. Landsskatteretten har henset til, at ordlyden i vedtægten omtaler slægtskab med stifter, hvorfor der må være tale om fysiske personer. Herudover kan det ikke ændre på resultatet, at foreningernes formål eventuelt senere kommer "værdigt trængende" personer til gavn.*

Om uddelingerne til slægtningene fandt retten det ikke godtgjort, at der var foretaget en konkret vurdering af, om modtagerne faktisk var værdigt trængende – fonden havde end ikke haft direkte kontakt til hovedmodtageren. Konklusionen blev, at fonden havde "foretaget uddelinger til ikke-vedtægtsmæssige formål og foretaget og anvendt hensættelser til de samme formål", hvorfor betingelserne for fradrag efter § 4 ikke var opfyldt.

Sagen viser samtidig grænsen for skatteforvaltningens genoptagelsesadgang. Skattestyrelsen havde forhøjet indkomsten for 2011-2020 med i alt 7.539.841 kr., men Landsskatteretten fandt det "betænkeligt at statuere, at fonden eller nogen på dennes vegne har handlet mindst groft uagtsomt" efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Der blev lagt vægt på, at vedtægterne havde været indsendt til skatteforvaltningen siden 1993, at Civilstyrelsen som fondstilsyn gentagne gange havde gennemgået regnskaber og uddelinger uden indvendinger, og at uddelingerne var indberettet som lønindkomst. Forhøjelserne for 2011-2017 bortfaldt derfor, mens 2019 og 2020 blev stadfæstet.

Den fondsretlige ramme, som skatteretten hviler på, er selvstændig. Højesteret fastslog i BS-7813/2018-HJR, at fondslovens § 29 ikke giver Civilstyrelsen hjemmel til at pålægge en fond med flere ligestillede uddelingsformål en matematisk ligelig fordeling over tid. Bestyrelsens skøn inden for fundatsens rammer er altså vidt – men netop derfor er det fundatsens ordlyd, skattemyndighederne prøver op imod.

Endelig skal uddelingerne indberettes. Efter skatteindberetningslovens § 25 skal fondsbestyrelser månedligt indberette uddelinger pr. modtager og angive, om uddelingen sker til almenvelgørende/almennyttige formål eller ikke – og for uddelinger, hvor fonden har valgt rateforfald som fradragstidspunkt, indberettes for de måneder, hvor raterne forfalder.

LOV Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1 · Fondsloven § 29, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1 · Skatteindberetningsloven § 25

PRAKSIS

Højesteret	Højesterets dom om Civilstyrelsens manglende hjemmel til at pålægge fonde en matematisk ligelig uddeling efter fondslovens § 29	30.04.2019
Landsskatteretten	Landsskatteretten: Ikke fradrag for ikke-vedtægtsmæssige uddelinger og ingen ekstraordinær genoptagelse for fond	03.04.2024
Skatterådet	Fond uddeling til museum er almennyttig og velgørende	14.10.2024

§ 6 Fradragstidspunktet efter § 4, stk. 2 – retserhvervelse eller rateforfald

Efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2 fradrages uddelinger på det tidspunkt, hvor fonden er **retligt forpligtet** til at foretage uddelingen. For uddelinger, der strækker sig over flere indkomstår, kan fonden i stedet vælge de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder – men bestemmelsen slutter med en klar præklusion: "Det én gang valgte fradragstidspunkt efter 2. pkt. kan ikke ændres for den konkrete uddeling."

Ratevalget blev indsat i 1999 og havde et konkret praktisk formål. Af forarbejderne fremgår, at reglen skulle give fonde og foreninger mulighed for at vælge fradragstidspunkt for successive uddelinger "for at undgå tab

af fradragsret ved store enkeltuddelinger, der overstiger indkomsten" — netop fordi et underskud efter § 4 som hovedregel ikke kan fremføres.

Den retlige forpligtelse kan følge direkte af vedtægterne eller opstå ved bestyrelsens beslutning i henhold til vedtægterne. Landsskatteretten uddybede kravene i 11-03828, der angik den dagældende adgang til fradrag for ikke-almennyttige vedtægtsmæssige uddelinger. Fonden ville uddele årets nettoindkomst, men kunne først opgøre den efter indkomstårets udløb. Retten fandt, at en uddeling af årets samlede nettoindkomst i én beløbsubestemt portion kan opfylde kravet om objektive kriterier, og at det afgørende er, at der ikke kan disponeres yderligere, efter at modtageren har fået et bindende og uigenkaldeligt tilsagn. Betingelserne var, at uddelingen stod tilbage for tidligere bindende uddelinger, at bestyrelsen ved forpligtelsen var afskåret fra yderligere uddelinger, at modtageren blev oplyst om tidligere bindende uddelingers størrelse, og at Civilstyrelsens samtykke efter fondsloven forelå. Uddelingen kunne dermed fradrages i tilsagnsåret.

Retserhvervelsestidspunktet er også afgørende for, hvornår en hensættelse anses for *anvendt*. Det var netop stridspunktet i 20-0046898, hvor Skattestyrelsen oprindeligt kun ville godkende faktisk udbetalte beløb. Fonden gjorde gældende, at retserhvervelsestidspunktet er tidspunktet for bevillingsbrevet, og efter fremlæggelse af bestyrelsesprotokoller, tilsagnsbreve og kontoudskrifter accepterede Skattestyrelsen, at bevilgede uddelinger kunne fratrækkes hensættelserne på bevillingstidspunktet, forudsat udbetaling fandt sted inden for fristen.

En historisk, men fortsat relevant afgrænsning er, at fradragsretten for **ikke-almennyttige** vedtægtsmæssige uddelinger blev afskaffet. Ved LOV nr 473 af 17/05/2017 blev den dagældende § 4, stk. 2, ophævet, og periodiseringsreglen i den daværende stk. 3 blev tilsvarende begrænset. Af forarbejderne fremgår:

> *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.*

Ændringen — der blev gennemført af hensyn til EU-retten — er baggrunden for, at ældre praksis om ikke-almennyttige uddelinger, herunder 11-03828, i dag kun har vejledende værdi for selve periodiseringsspørgsmålet. Samtidig indsattes et nyt 2. pkt. i § 4, stk. 1, om fonde, hvis formål er at betrygge og forbedre kårene for medarbejdere m.v., jf. ligningslovens § 14 F. Rækkevidden heraf blev prøvet i SKM2019.478.SR, hvor en medarbejderfond fik fuldt fradrag for uddelinger til tidligere medarbejdere, fordi bestyrelsesflertallet blev valgt af de ansatte, og uddelingerne ikke var pensionslignende.

LOV Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, 2 · Ligningsloven § 14f

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten ændrer afgørelse om efterbeskatning af [Fond1]s hensættelser for 2011-2013 — 09.08.2024
- **Landsskatteretten** · Fradragstidspunkt for fondsudddelinger: Ikke-almennyttige formål — 30.05.2012
- **Skatterådet** · Fradrag for medarbejderfondes uddelinger og modtagers beskatning — 02.10.2019

§ 7 Hensættelser efter § 4, stk. 3-4 — formalia, 5-årsfristen og de regnskabsmæssige krav

Efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3 kan fonde m.v. og foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1, 2 og 4, fradrage hensættelser til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. Formålet var fra begyndelsen at muliggøre større projekter, som overstiger et enkelt års økonomiske evne. Af forarbejderne til den oprindelige lov:

> *For at muliggøre gennemførelse af større almennyttige eller almenvelgørende formål, der overstiger fondens eller foreningens økonomiske evne i et enkelt år, foreslås det for det andet at give fonde og foreninger fradrag for hensættelser til sikring af konkrete formål af denne art.*

De oprindelige forarbejder krævede, at det på hensættelsestidspunktet skulle oplyses, hvilket **konkret** formål hensættelsen skete til sikring af. Konkretiseringskravet for almindelige hensættelser blev imidlertid ophævet i 1995, og som en oprydning herefter blev formuleringen ", men ikke konkretiserede" i § 4, stk. 7, om kulturhensættelser fjernet ved LOV nr 1692 af 30/12/2024.

De formelle krav består derimod. Efter § 4, stk. 4 skal hensættelsen være benyttet i sin helhed inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret, og skatteministeren fastsætter regler om de regnskabsmæssige krav, "herunder at hvert års hensættelse indskydes på konto for sig og udskilles effektivt fra fonden m.v.s eller foreningens øvrige midler". Kravene er udmøntet i bekendtgørelse om fondsbeskatning, hvoraf følger, at hensættelsen skal fremgå af årets oplysningsskema (§ 1), at tidligere års ikke-anvendte eller ikke-efterbeskattede hensættelser skal fremgå med angivelse af hensættelsesår (§ 2), og at det ved anvendelsen skal oplyses, hvornår de enkelte hensættelser fandt sted, og til hvilket formål beløbet er anvendt (§ 4). Indeholder skemaet ingen oplysning om, hvordan det anvendte beløb er fremkommet, anses hensættelsen efter § 1 for først anvendt.

At formalia har selvstændig betydning ses af mindretalsvotummet i 15-2072177: ét retsmedlem ville helt afvise at anvende hensættelsesreglerne, fordi ordet "hensættelse" hverken var nævnt i erklæringen eller årsrapporten, og de konteringsmæssige krav i bekendtgørelsens § 1, stk. 1 ikke var opfyldt. Flertallet nåede dog frem til efterbeskatning.

Dokumentationskravet ved anvendelsen er reelt. I 20-0046898 havde Skattestyrelsen forhøjet indkomsten med i alt 502.751 kr., men efter fremlæggelse af bestyrelsesprotokoller, samtlige tilsagnsbreve, kontoudskrifter og regneark med løbende kontrol af hvert års hensættelsesforbrug konkluderede Landsskatteretten:

> *På baggrund af det af fonden nu fremlagte og samlede materiale - særligt det fremlagte materiale af 24. april 2020 og 6. maj 2024 - og i overensstemmelse med Skattestyrelsens supplerende udtalelse af 5. juni 2024 kan Landsskatteretten tiltræde, at det er tilstrækkeligt dokumenteret, at hensættelserne foretaget af fonden i indkomstårene 2011-2013 er anvendt i deres helhed inden for fristen på 5 år efter hensættelsesårets udløb for de respektive hensættelser.*

Forhøjelsen blev nedsat til 0 kr. Modsat i 15-2072177, hvor et notat om, at opsparede midler var tiltænkt løbende drift og fremtidige bygningsændringer, blev afvist: en generel opsparing dokumenterer ikke, at en *bestemt* hensættelse er benyttet inden for fristen.

Endelig gælder for foreninger uden for fondsbeskatningsloven en parallel ordning i selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3. Skatterådet bekræftede i SKM2022.284.SR, at en forening kunne fradrage hensættelser til et stort offentligt kulturarrangement. Overgangen mellem regelsættene er reguleret i fondsbeskatningslovens § 22, hvorefter henlæggelser foretaget efter selskabsskatteloven skal anvendes inden 5 år efter overgangen til fondsbeskatning, med § 4, stk. 5, 1. pkt., og § 4, stk. 6, om fristforlængelse tilsvarende anvendelse.

LOV Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 3, 4 | Fondsbeskatningsloven § 22 | Selskabsskatteloven § 3, stk. 2-3

PRAKSIS
Landsskatteretten · Landsskatteretten ændrer afgørelse om efterbeskatning af [Fond1]s hensættelser for 2011-2013 09.08.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af forhøjelse af skattepligtig indkomst for fond grundet manglende udnyttelse af hensættelse inden for 5-års frist 28.09.2018
Skatterådet · Forening kan fradrage hensættelser til almennyttige kulturelle formål 03.06.2022

§ 8 Efterbeskatning efter § 4, stk. 5 — anvendelsessvigt, formålsskift og lex specialis

Efterbeskatningsreglen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 5 har i sin gældende affattelse tre led. Anvendes de hensatte beløb til andet end de almenvelgørende eller almennyttige formål **eller** efter udløbet af 5-årsfristen, medregnes det ikke anvendte hensættelsesbeløb med et tillæg af 5 pct. for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil udgangen af det år, hvori hensættelsen anvendes eller fristen udløber, i den skattepligtige indkomst for **hensættelsesåret**. Efter anmodning kan fonden få foretaget efterbeskatning på et tidligere tidspunkt — hvorved tillægget for endnu ikke påbegyndte indkomstår undgås. Og de samlede efterbeskattede hensættelser i et hensættelsesår kan ikke overstige det fradrag for hensættelser efter stk. 3 og 7, som er foretaget i hensættelsesåret.

At efterbeskatning også rammer *formålsskift* — ikke kun fristoverskridelse — er forankret allerede i de oprindelige forarbejder, hvor det hedder, at hvis hensættelsen ikke er anvendt til formålet ved fristens udløb, "eller er den anvendt til et andet formål end det oprindeligt angivne, medregnes hensættelsesbeløb til den skattepligtige indkomst for hensættelsesåret med tillæg af 5 pct. for hvert år efter hensættelsesårets udløb".

Denne pointe blev prøvet i 18-0006460, hvor en fond havde hensat i årevis i den fejlagtige tro, at dens formål — støtte til unge landmænds erhvervelse af landbrugsejendomme — var almennyttigt. Fonden gjorde gældende, at *uberettigede* hensættelser måtte korrigeres inden for de almindelige frister i skatteforvaltningslovens § 26, og at § 4, stk. 5, kun gjaldt berettigede hensættelser. Landsskatteretten afviste dette: forarbejderne til L 108 (1985) angiver klart, at efterbeskatning også sker ved anvendelse til et andet formål, og § 4, stk. 5, er en særregel, der efter lex specialis-princippet går forud for §§ 26 og 27 i skatteforvaltningsloven. Efterbeskatning af hensættelser for 2009-2013 blev stadfæstet.

Bevisbyrden ligger hos fonden. I 17-0988535 havde fondens revisor selv angivet ubenyttede hensættelser på 139.329 kr. til efterbeskatning i felt 217 på selvangivelsen for 2014. Fonden gjorde efterfølgende gældende, at der aldrig var fratrukket hensættelser, men fremlagde hverken skatteopgørelser eller anden dokumentation. Landsskatteretten formulerede konsekvensen kort:

> *Fondens daværende revisor har på fondens selvangivelse for indkomståret 2014, felt 217, angivet, at der er ubenyttede hensættelser til efterbeskatning. (...) På denne baggrund lægger Landsskatteretten fondens selvangivelse for indkomståret 2014 til grund, hvoraf det fremgår, at der er ubenyttede hensættelser til efterbeskatning.*

Forhøjelsen på 146.295 kr. (hensættelsen med 5 %-tillæg) blev stadfæstet.

Beregningsmekanikken fremgår mest klart af 15-2072177, hvor Landsskatteretten tiltrådte følgende opgørelse for indkomståret 2008:

Post	Beløb (kr.)
Hensat i 2008, ikke benyttet i 2012	37.020
Tillæg (5 % × 5 år = 25 %)	9.255
Bundfradrag efter § 3, stk. 2	-25.000
Ansat indkomst for 2008	21.275

Afgørelsen fastslår tillige, at fritagelsen for selvangivelsespligt efter § 15, stk. 3 er uden betydning for efterbeskatningen, og at dispensationsmulighederne kun kan anvendes, hvis fonden faktisk har ansøgt.

Den samme mekanik anvendtes i 21-0114694: en hensættelse fra 2012 på 223.478 kr., hvoraf 49.640 kr. ikke var anvendt ved udgangen af 2017, blev efterbeskattet med i alt 62.050 kr. inkl. tillæg i indkomståret 2012.

LOV Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 5 Fondsbeskatningsloven § 15, stk. 3 Skatteforvaltningsloven § 26 Skatteforvaltningsloven § 27

PRAKSIS

- **Landsskatteretten** · Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven — 11.03.2026
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af skatteforhøjelse vedrørende efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond — 12.09.2023
- **Landsskatteretten** · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål — 02.07.2020
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af forhøjelse af skattepligtig indkomst for fond grundet manglende udnyttelse af hensættelse inden for 5-års frist — 28.09.2018

§ 9 Prioriteringsreglen i § 6 og opgørelsen af efterbeskatningsbeløbet — fra SKM2001.621.LSR til 2024-reformen

Prioriteringsreglen i fondsbeskatningslovens § 6, stk. 1 bestemmer, at indtægter, som efter § 3, stk. 2 (bundfradraget) og § 10 (bl.a. skattefri datterselskabsudbytter) ikke skal medregnes, i størst muligt omfang anses for medgået til uddelinger og hensættelser, før nogen del af den efter § 3 opgjorte indkomst gør det. Realiteten er, at der kun opnås fradrag efter §§ 4 og 5, i det omfang uddelinger og hensættelser overstiger de skattefri indtægter.

Spørgsmålet er, hvordan denne prioritering slår igennem, når en hensættelse **ikke** anvendes. Efter § 4, stk. 5, 2. pkt. (i den affattelse, der gjaldt indtil 2025) efterbeskattes beløb, der efter § 3, stk. 2, og § 10 ikke skulle medregnes, netop ikke. Landsskatteretten løste problemet i SKM2001.621.LSR, hvis præmisser er gengivet i SKM2011.280.SR:

> *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 (...)*

I SKM2011.280.SR blev metoden omsat til en konkret beregningsformel — hensættelser × (samlede skattefri indtægter / samlede fradrag) — og resultatet var slående: af en 2007-hensættelse på 144,4 mio. kr. var 48,2 mio. kr. dækket af skattefri indtægter og skulle derfor ikke efterbeskattes. Fonden kunne dermed nøjes med at uddele 24.876.243 kr. inden udgangen af 2012 for at bringe efterbeskatningsgrundlaget til nul.

Skatteministeriet fandt denne retstilstand utilfredsstillende. I de almindelige bemærkninger til LOV nr 1692 af 30/12/2024 hedder det:

> *De gældende regler giver således fonde mulighed for at fjerne beskatningen af skattepligtige indtægter gennem hensættelser, der efterfølgende ikke anvendes til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, og derved – i strid med grundprincippet i fondsbeskatningsloven – uden beskatning at akkumulere indtægter i fonden, uddele til medlemmer af stifterens familie m.v.*

Løsningen blev tosidet. Prioriteringsreglen blev justeret, så bundfradrag og skattefri indtægter anses for medgået **først** til uddelinger efter § 4 og hensættelser efter § 5 og **dernæst** til hensættelser efter § 4 — hvilket er den rækkefølge, der nu står i § 6, stk. 1. Samtidig blev § 4, stk. 5, nyaffattet med et loft, hvorefter de samlede efterbeskattede hensættelser i et hensættelsesår ikke kan overstige årets fradrag for hensættelser efter stk. 3 og 7. Formålet er ifølge forarbejderne:

> *Dette skal sikre, at fonde og foreninger m.v. kun kan undgå efterbeskatning, hvis de uddeler hensættelserne i deres helhed.*

> *Hvis der ikke er uddelt af hensættelserne, vil fondene således blive beskattet, som de ville være blevet, hvis de ikke havde hensat – dog med tillæg af 5 pct. af det ikke anvendte hensættelsesbeløb for hvert år fra hensættelsesårets udløb og indtil fristens udløb.*

Forarbejdernes eget regneeksempel illustrerer skiftet: en fond med 500.000 kr. skattepligtige indtægter, 120.000 kr. skattefri indtægter efter § 10 og 25.000 kr. bundfradrag, der hensætter 250.000 kr. og opnår fradrag for 105.000 kr., skulle efter de tidligere regler kun uddele 105.000 kr. for at undgå efterbeskatning; efter de nye regler skal der uddeles 250.000 kr. Benyttes kun 200.000 kr., efterbeskattes 50.000 kr.; benyttes intet, efterbeskattes 105.000 kr. — svarende til det faktisk foretagne fradrag.

Ændringerne har virkning for hensættelser i indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2025 eller senere, og den justerede prioriteringsregel har virkning for indkomstår, der påbegyndes samme dato. **Ældre hensættelsesår afvikles derfor fortsat efter den forholdsmæssige metode i SKM2001.621.LSR**, hvilket gør sondringen praktisk relevant flere år frem.

Prioriteringsreglen har et sidespor i § 6, stk. 2 for aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 35 C-35 F (holdingmodellen med stifterskat), hvor uddelinger og hensættelser anses for fortrinsvis at hidrøre fra gevinst eller udbytte af disse aktier — en afgrænsning, der hører under generationsskifte. En beslægtet gennemstrømningsproblemstilling blev afgjort i SKM2018.369.SR, hvor overførselsbetingelsen i selskabsskattelovens § 3, stk. 4 blev anset for opfyldt, når det videreudloddede beløb mindst svarede til det modtagne fra de datterselskaber, der anvendte overførselsreglen.

LOV Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 5 Fondsbeskatningsloven § 6, stk. 1, 2

Fondsbeskatningsloven § 10 | Selskabsskatteloven § 3, stk. 4

PRAKSIS **Skatterådet** · Overførselsbetingelse for fonde via partnerselskab ved blandet udbytte 10.07.2018
Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning 28.04.2011

§ 10 Konsolideringsfradraget i § 5 – 4 %-grænsen og dens afhængighed af almennyttige uddelinger

Efter fondsbeskatningslovens § 5, stk. 1 kan fonde m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, fradrage hensættelser til konsolidering af fondskapitalen. Fradraget "kan ikke overstige 4 pct. af de i indkomståret foretagne uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. § 4, stk. 1". Grænsen blev nedsat fra det tidligere niveau ved LOV nr 651 af 08/06/2016, der samtidig ophævede det særlige konsolideringsfradrag for fonde med kongeligt konfirmeret fundats.

Konstruktionen er afgørende: konsolideringsfradraget er **afledt** af de almennyttige uddelinger. Uden fradragsberettigede almennyttige uddelinger er der intet konsolideringsfradrag. Det var netop det, der gjorde uddelingens kvalifikation til det centrale i 09-03087. En fond, der ydede støtte til vedligeholdelse af den fredede hovedbygning på et gods, ønskede genoptagelse for at opnå konsolideringsfradrag. SKAT afviste med henvisning til, at almennyttighed forudsætter, at støtten kommer en videre kreds til gode, fx via offentlig adgang. Landsskatteretten pålagde genoptagelse, fordi Ligningsrådets afgørelse i TfS 1988.554 LR indikerede, at erhvervelse og bevarelse af et slot som kulturværdi kunne være almenvelgørende eller almennyttigt – men retten understregede udtrykkeligt, at den *alene* tog stilling til genoptagelsesspørgsmålet og ikke til, om uddelingerne materielt var almennyttige efter § 4, stk. 1.

Det forhold, at ét og samme sæt uddelinger både danner grundlag for fradrag efter § 4 og for beregningen efter § 5, er også baggrunden for, at prioriteringsreglen i § 6 rammer alle tre fradragstyper samlet – jf. den forholdsmæssige beregning i SKM2011.280.SR, hvor konsolideringsfradraget indgik som selvstændig fradragspost i brøken.

For foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2 gælder en anden model i § 5, stk. 2: fradraget kan højst udgøre en andel af foreningsformuen svarende til den procentvise ændring i reguleringstallet efter personskattelovens § 20, og formuen opgøres efter § 5, stk. 3 med henvisning til selskabsskattelovens § 14. Værdiansættelsen af unoterede aktier i den formueopgørelse var stridspunktet i SKM2023.3.SR, hvor Skatterådet tillod en arbejdsmarkedssammenslutning at anvende regnskabsmæssig indre værdi for minoritetsposter med vedtægtsmæssige omsættelighedsbegrænsninger – dog under betingelse af, at bogført goodwill og immaterielle aktiver fratrækkes.

Endelig indeholder § 5, stk. 4 en overgangsordning på 25 pct. for fonde, der den 20. november 2015 var omfattet af en aftale efter artikel 10, stk. 7, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

LOV Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1 | Fondsbeskatningsloven § 5, stk. 1-4 | Selskabsskatteloven § 14, stk. 2-7

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Genoptagelse af skatteansættelse for fond vedrørende konsolideringsfradrag for vedligeholdelse af fredet bygning 26.02.2010
Skatterådet · Arbejdsmarkedssammenslutning kan bruge regnskabsmæssig indre værdi 05.01.2023
Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning 28.04.2011

§ 11 Gaver til grundkapitalen, kapitalnedsættelse og indskudsafgift for familiefonde

Uddelingssiden har en spejlvending på indtægtssiden. Efter fondsbeskatningslovens § 3, stk. 6 skal gaver til fonde omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, **kun** medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis gaven skal anvendes til uddeling, eller hvis vedtægten bestemmer, at kapitalen i løbet af et nærmere fastsat tidsrum skal anvendes til uddeling. Gaver til grundkapitalen er dermed som udgangspunkt skattefri.

Praksis er righoldig og konsistent:

- I SKM2010.325.SR var en fond ikke skattepligtig af gaver fra stifteren og hendes selskaber, fordi gaverne tilgik grundkapitalen; en vedtægtsbestemt fortrinsret for stifterens efterkommere til *bestyrelsesposter* — ikke til uddelinger — ændrede ikke dette.
- I SKM2017.671.SR blev sondringen sat på spidsen: fonden var kun skattepligtig af de gaver, der var bestemt til uddeling, ikke af dem, der tilgik grundkapitalen.
- I 08-02201 nedsatte Landsskatteretten forhøjelser på over 155 mio. kr., idet gavebrevene bestemte, at beløbene skulle udgøre grundkapitalen, og fundatsen ikke fastsatte, at kapitalen skulle uddeles inden for et nærmere tidsrum. At giverne havde fradraget gaverne efter ligningslovens § 8 H var uden betydning for fondens skattefrihed.
- I 20-0039338 fandt Landsskatteretten, at en arv på 2.896.578 kr. modtaget ved stiftelsen ikke var en *gave* i § 3, stk. 6's forstand — heller ikke selv om vedtægterne bestemte, at kapitalen skulle uddeles over 15 år. Forhøjelsen blev nedsat til 0 kr.

Modsat vejen ud af kapitalen: kapitalnedsættelser udløser som udgangspunkt ingen beskatning, når der ikke indtræder nogen berigelse for fonden. Det blev bekræftet i SKM2013.78.SR (nedsættelse med 1,5 mio. kr. til underskudsdækning og 10 mio. kr. til efterfølgende uddeling) og i SKM2022.89.SR, hvor nedsættelsen alene vedrørte en frivilligt indskudt aktieavance og den resterende grundkapital fortsat oversteg det oprindelige indskud. I SKM2021.549.SR var uddeling af grundkapitalen ved opløsning ikke skattepligtig, fordi kapitalen hidrørte fra tiden før fondsbeskatningslovens indførelse i 1986/87 og derfor ikke var modtaget skattefrit på betingelse af bunden status. Og i SKM2026.125.SR blev nedsættelse af en gavebaseret grundkapital vurderet under selskabsskattelovens opsamlingsbestemmelse, fordi fonden var undtaget fra fondslovene.

Familiefondene står i en særstilling. Efter § 3, stk. 6, 2. pkt. medregnes gaver, der udvider grundkapitalen, ved indkomstopgørelsen, når vedtægterne tillægger medlemmer af bestemte familier fortrinsret til uddelinger eller til bestemte stillinger, jf. fondslovens § 7 og erhvervsfondslovens § 28 — og af gaver til *stiftelse* af sådanne fonde svares en afgift på 20 pct. Det administrative cirkulære til bestemmelsen præciserer, at det "alene er gaver, der tilfalder grundkapitalen i forbindelse med stiftelse af en familiefond, som bliver pålagt en afgift på 20 pct.", jf. cirkulæret om beskatning af gaver til familiefonde.

Parallelle 20 %-afgifter rammer kapital, der placeres uden løbende beskatning. § 3 A pålægger en indskudsafgift på 20 pct. af indskud i udenlandske lavtbeskattede fonde og truster (over 10.000 kr. årligt) — dog med undtagelse i stk. 2, når indskyderen godtgør, at midlerne anvendes almenvelgørende eller almennyttigt til fordel for en større kreds af personer. § 3 C rammer tilsvarende båndlæggelse af kapital uden aktuel ejer eller rentenyder, med adgang til i stedet at vælge beskatning efter reglerne for enheder omfattet af § 1, stk. 1, nr. 4.

Endelig: gaver *fra* selskaber til almennyttige fonde giver hyppigt anledning til spørgsmål om maskeret udlodning hos aktionæren. Praksis er, at gaven ikke udgør maskeret udlodning, når fondens formål er almennyttigt,

og hverken stifter eller nærtstående har en økonomisk eller personlig interesse — jf. SKM2007.176.SR-, SKM2023.532.SR og SKM2025.636.SR. Denne side af sagskomplekset behandles nærmere under bindende-svar-skatteraadet og skatteret-vaerdiansaettelse.

LOV Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 6 Fondsbeskatningsloven § 3a, stk. 1, 2 Fondsbeskatningsloven § 3c, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Arv til fond fritaget for beskatning - Landsskatteretten ændrer Skattestyrelsens afgørelse	19.08.2022
Landsskatteretten · Skattefrihed for gaver til fondes grundkapital efter fondsbeskatningsloven	17.08.2009
Skatterådet · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital	05.03.2026
Skatterådet · Gaver og aktieoverdragelse fra selskab til almennyttig fond	12.11.2025
Skatterådet · Kontant gave fra selskab til fond er ikke maskeret udlodning	10.11.2023
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 · Skattefri stiftelse af erhvervsdrivende fond og skattepligt af gaver til uddeling	27.11.2017
Skatterådet · Fondsbeskatning ved nedsættelse af grundkapital til underskudsdækning og uddeling	04.02.2013
Skatterådet · Fond ikke skattepligtig af gaver til grundkapitalen	17.05.2010
Skatterådet · Selskabs gave til almennyttig fond er skattefri for aktionærer og fond	08.03.2007

§ 12 Kulturhensættelser, efterfølgende ændring af hensættelser og erklæringsordningen

Ud over den almindelige 5-årsfrist rummer § 4 tre ventiler, der i praksis er lige så vigtige som hovedreglen.

Fristforlængelse i særlige tilfælde. Efter § 4, stk. 6 kan told- og skatteforvaltningen "i ganske særlige tilfælde" tillade, at hensættelsen anvendes efter fristens udløb. Adgangen er reel, men skal søges — i 15-2072177 afviste Landsskatteretten at anvende dispensationsreglerne, netop fordi fonden ikke havde ansøgt.

Kulturhensættelser i op til 15 år. § 4, stk. 7 giver told- og skatteforvaltningen adgang til at tillade, at fonde omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 4, hensætter til fyldestgørelse af kulturelle formål uden at være bundet af 5-årsfristen. Ved dispensationen skal fastsættes en frist på ikke over 15 år. Anvendes beløbene til andet end de almennyttige kulturelle formål eller efter fristen, sker efterbeskatning med samme 5 %-tillæg. Ved LOV nr 1692 af 30/12/2024 blev der indsat nye 4. og 5. pkt., så der også for kulturhensættelser kan anmodes om **førtidig** efterbeskatning, og så efterbeskatningsbeløbet før tillæg opgøres efter det nye § 4, stk. 5, 3. pkt. Formålet var ifølge forarbejderne at give fondene fleksibilitet til at undgå yderligere tillæg. Forarbejdernes eksempel 3 viser samspillet: har en fond hensat 100.000 kr. efter stk. 3 og 150.000 kr. efter stk. 7, og er der ved 5-årsfristen allerede efterbeskattet 35.000 kr., kan der efterfølgende højst efterbeskattes op til det samlede fradrag for hensættelser i hensættelsesåret.

Efterfølgende ændring af hensættelser. § 4, stk. 8 giver fonde og foreninger adgang til — efter oplysningsfristens udløb — at ændre hensættelser for helt eller delvis at udligne den skattemæssige virkning af en ændring af den oplyste eller ansatte indkomst. Meddelelse skal indsendes inden klagefristens udløb, og får fonden helt eller delvis medhold ved påklage eller domstolsprøvelse, tilbageføres de efterfølgende hensættelser i samme omfang. Adgangen gælder ikke, hvis indkomstændringen medfører bøde efter skattekontrolloven. Ændringer efter fristens udløb kræver tilladelse fra told- og skatteforvaltningen, jf. § 4, stk. 9. Bestemmelsen

er en praktisk sikkerhedsventil ved ligningsmæssige forhøjelser, og formuleringen blev sprogligt tilpasset ved overgangen fra selvangivelses- til oplysningsbegrebet.

Erklæringsordningen. Efter § 15, stk. 3 kan visse fonde nøjes med at indgive erklæring i stedet for oplysningsskema: fonde uden erhvervsmæssig virksomhed og med indkomst under 100.000 kr. (nr. 1), fonde der driver offentligt tilgængelige museer og har opnået tilladelse efter § 4, stk. 7 (nr. 2), og fonde der udelukkende anvender overskuddet til formålet, efter konkret tilladelse (nr. 3). Ordningen blev indført ved LOV nr 1683 af 26/12/2017.

Ordningens rækkevidde blev afklaret i 22-0001456. En fond med en øvrig indkomst på 88.889 kr. mente, at adgangen til at bruge erklæringsskema betød, at den ikke blev beskattet, så længe indkomsten holdt sig under 100.000 kr. Landsskatteretten afviste dette med henvisning til forarbejderne, hvorefter erklæringsordningen "ikke medfører, at de nævnte foreninger og fonde m.v. fritages for betaling af skat":

> *Reglen i fondsbeskatningslovens § 15, stk. 3, nr. 1, er indsat udelukkende som en administrativ lettelse for fonde, der opfylder betingelserne... hvorfor denne regel ikke medfører, at fonden ikke er skattepligtig.*

Da indkomsten oversteg bundfradraget på 25.000 kr. i § 3, stk. 2, var der skattepligt, og en fejlagtig juridisk fortolkning udgør ikke nye oplysninger, der kan begrunde genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Samme pointe fremgår af 15-2072177: fritagelsen for selvangivelsespligt har ingen betydning for efterbeskatningen af ubenyttede hensættelser.

LOV Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 6-9 · Fondsbeskatningsloven § 15, stk. 3 · Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 2

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afslag på genoptagelse af fondsskatteregulering: Erklæringsordningens betydning for skattepligt — 04.09.2025
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af forhøjelse af skattepligtig indkomst for fond grundet manglende udnyttelse af hensættelse inden for 5-års frist — 28.09.2018

§ 13 Sammenfatning – de fem kontrolpunkter i enhver fondsuddelingssag

Praksis på området lader sig sammenfatte i fem prøvelsespunkter, som skattemyndighederne systematisk gennemløber, og som en fond derfor bør kunne dokumentere for hvert enkelt indkomstår.

1. Er fonden overhovedet omfattet af fondsbeskatningsloven? Registreringen er ikke uden videre afgørende, men fondens faktiske adfærd – erklæringsskemaer, bundfradrag, feltopdeling – vejer tungt, og bevisbyrden for en fejlregistrering ligger hos fonden, jf. 21-0114694. Er fonden undtaget fra fondslovene, gælder i stedet selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 og fradragsreglerne i § 3, stk. 2 og 3.

2. Ligger uddelingen inden for fundatsen? En uddeling uden for vedtægtens formål og modtagerkreds er ikke fradragsberettiget, uanset hvor nyttig den måtte være – 22-0081153 er den skarpeste illustration. Omvendt kan langvarig, kendt praksis og fondstilsynets accept afskære ekstraordinær genoptagelse, fordi grov uagtsomhed ikke kan statueres.

3. Er formålet almenvelgørende eller almennyttigt? Kredsen skal være objektivt afgrænset og videre, og formålet nyttigt efter en fremherskende opfattelse. Kulturelle, videnskabelige, humanitære, sociale og undervisningsmæssige formål passerer rutinemæssigt – jf. SKM2024.512.SR, SKM2024.645.SR og SKM2025.264.SR. Direkte støtte til erhvervsvirksomhed gør det ikke, jf. 13-5354968 og 18-0006460.

4. Er udgiften en uddeling eller en driftsomkostning? Kun ydelser afholdt for *faktisk at realisere* formålet er uddelinger. Anskaffelse og opførelse af formålsbygninger, undervisningsløn og formålsrettede aktiviteter er interne uddelinger; indsamling, salg, markedsføring, støttefunktioner og løbende vedligeholdelse er driftsomkostninger, jf. SKM2023.269.SR, SKM2020.416.SR og SKM2023.434.SR.

5. Er hensættelsen anvendt rettidigt – og kan det dokumenteres? Fem år er en absolut frist, medmindre der er søgt dispensation efter § 4, stk. 6 eller opnået kulturdispensation efter § 4, stk. 7. Bevisbyrden er fondens, og forskellen mellem 17-0988535 (ingen dokumentation – fuld efterbeskatning) og 20-0046898 (fuldstændig sporing af hver hensættelse til bevilling og betaling – forhøjelse nedsat til 0 kr.) er alene et spørgsmål om bilagsdisciplin.

Retstillingen er i bevægelse. For hensættelser i indkomstår, der påbegyndes fra og med 1. januar 2025, gælder den nye prioriteringsregel og det nye efterbeskatningsloft. Reformen fjerner den fordel, som den forholdsmæssige metode i SKM2001.621.LSR gav fondene, og indebærer i praksis, at hele den hensatte sum – ikke blot det opnåede fradrag – skal uddeles for at undgå efterbeskatning. Ældre hensættelsesår afvikles derimod fortsat efter den hidtidige metode, der er beskrevet i SKM2011.280.SR. Endelig bør det bemærkes, at der aktuelt henstår vedtagne, men endnu ikke konsoliderede konsekvensændringer af § 1, stk. 1, nr. 1 og § 3, stk. 6, hvorved henvisningerne til lov om erhvervsdrivende fonde omskrives til den nye populærtitel "erhvervsfondsloven" – en rent redaktionel ændring uden materielt indhold.

LOV

Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1-7 · Fondsbeskatningsloven § 6, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 1, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 3, stk. 2-3

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 · Landsskatteretten: Ikke fradrag for ikke-vedtægtsmæssige uddelinger og ingen ekstraordinær genoptagelse for fond	03.04.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skatteforhøjelse vedrørende efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond	12.09.2023
Landsskatteretten · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål	02.07.2020
Landsskatteretten · Afgørelse om nægtelse af hensættelser til almennyttigt formål - drift af vandrerhjem	23.10.2014
Skatterådet · Fradrag for uddelinger til nødhjælp og genopbygning i Ukraine	14.05.2025
Skatterådet · Fradrag for hæderspriser som almennyttige uddelinger og velgørende aktiviteter	17.12.2024
Skatterådet · Fond uddeling til museum er almennyttig og velgørende	14.10.2024
Skatterådet · Ejendomsfonds almennyttighed ved udlejning til hospice og fradrag for afdrag	06.09.2023
Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger	20.10.2020
Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning	28.04.2011

REFERENCE

Lovgrundlag

6 paragraffer

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

MATERIALE

Citerede afgørelser

45 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 18

11.03.2026	Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven	21-0114694
04.09.2025	Afslag på genoptagelse af fondsskatteregulering: Erklæringsordningens betydning for skattepligt	22-0001456
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
19.08.2022	Arv til fond fritaget for beskatning - Landsskatteretten ændrer Skattestyrelsens afgørelse	20-0039338
02.07.2020	Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål	18-0006460
17.04.2020	Landsskatteretten: Afgørelse om skattepligt for [organisation1] efter fondsbeskatningsloven	16-0169051
23.03.2020	Skattepligt for selvejende børneinstitutioner efter Selskabsskatteloven	16-0556779
21.03.2019	Landsskatteretten stadfæster afslag på bindende svar om skatte- og selvangivelsesfritagelse for selvejende institution	17-0992009
28.09.2018	Stadfæstelse af forhøjelse af skattepligtig indkomst for fond grundet manglende udnyttelse af hensættelse inden for 5-års frist	15-2072177
14.12.2016	Manglende godkendelse af fradrag for almennyttige uddelinger og hensættelser - Forening ikke anset for almennyttig	14-2739940

23.10.2014	Afgørelse om nægtelse af hensættelser til almennyttigt formål - drift af vandrerhjem	13-5354968
10.10.2012	Fradrag for intern uddeling: Køb af ejendom til almennyttigt formål	11-0301601
30.05.2012	Fradragstidspunkt for fondsudddelinger: Ikke-almennyttige formål	11-03828
05.03.2010	Manglende fradrag for maleriindkøb som almennyttig uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4	09-02952
26.02.2010	Genoptagelse af skatteansættelse for fond vedrørende konsolideringsfradrag for vedligeholdelse af fredet bygning	09-03087
17.08.2009	Skattefrihed for gaver til fondes grundkapital efter fondsbeskatningsloven	08-02201

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 25

05.03.2026	Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital	25-5631848
12.11.2025	Gaver og aktieoverdragelse fra selskab til almennyttig fond	25-4090253
08.07.2025	Værdiansættelse af fondsuddeling i form af fri sommerbolig	25-0365652
14.05.2025	Fradrag for uddelinger til nødhjælp og genopbygning i Ukraine	24-1659877
17.12.2024	Fradrag for hæderspriser som almennyttige uddelinger og velgørende aktiviteter	24-0732692
14.10.2024	Fond uddeling til museum er almennyttig og velgørende	24-0774346
05.02.2024	Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer	23-0777486
10.11.2023	Kontant gave fra selskab til fond er ikke maskeret udlodning	23-1198391
06.09.2023	Ejendomsfonds almennyttighed ved udlejning til hospice og fradrag for afdrag	23-0298712
12.06.2023	Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	23-0074726
05.01.2023	Arbejdsmarkedssammenslutning kan bruge regnskabsmæssig indre værdi	22-0401228
06.10.2022	Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling	21-1035545
03.06.2022	Forening kan fradrage hensættelser til almennyttige 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
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
30.06.2016	Fradrag for fondes uddeling af arkitekturpris og skattefri hæderspris	16-0178494
04.02.2013	Fondsbeskatning ved nedsættelse af grundkapital til underskudsdækning og uddeling	12-071833
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
17.05.2010	Fond ikke skattepligtig af gaver til grundkapitalen	10-000545
08.03.2007	Selskabs gave til almennyttig fond er skattefri for aktionærer og fond	07-033606

13 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over foreningsbeskatning (selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6)

Subjektkvalifikation, erhvervsmæssig indtægt og fradrag for almennyttige uddelinger

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 43 afgørelser · 2006-2026 Læs online

INTRODUKTION

Selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er opsamlingsbestemmelsen for "andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner" og hjemler kun en BEGRÆNSET skattepligt: indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed (samt siden 2021 visse udbytter, renter, royalty og kursgevinster), mens kontingenter, gaver, tilskud og medlemsleverancer er skattefri. Praksis fra Højesteret, Landsskatteretten og Skatterådet kredser om fire akser – er enheden overhovedet et selvstændigt skattesubjekt, er indtægten erhvervsmæssig efter § 1, stk. 4, kan overskuddet neutraliseres ved fradrag for almennyttige uddelinger og hensættelser efter § 3, stk. 2 og 3, og gælder en af de objektive fritagelser i § 3, stk. 1. Oversigten samler de bærende afgørelser på hvert spor, herunder Højesterets Realdania-dom af 26. januar 2024 om fradrag for lønudgifter til vedtægtsbestemt uddelingsvirksomhed.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Skattepligten efter SEL § 1, stk. 1, nr. 6, er en opsamlingsbestemmelse: den gælder kun, hvis enheden hverken er omfattet af de øvrige numre i § 1, af fondsbeskatningsloven eller af en objektiv fritagelse i § 3, stk. 1.

02 Kvalifikationen som selvstændigt skattesubjekt beror på en samlet konkret vurdering – begrænset hæftelse, skiftende deltagerkreds, foreningsorganer med generalforsamling, ingen formueandel ved udtræden og et ideelt formål taler for foreningsstatus.

03 Mangler foreningen reelle foreningsorganer, og sammenblandes dens midler med bagmandens privatøkonomi, henføres indtægterne til personerne bag som personlig virksomhedsindkomst.

04 Antallet af medlemmer er ikke i sig selv afgørende; en forening med få medlemmer kan godt være et selvstændigt skattesubjekt, men enstemmighedskrav ved optagelse og personlig, solidarisk hæftelse peger mod et transparent sameje.

05 Erhvervsmæssig indtægt afgrænses efter aktivitetens ART, ikke efter om formålet er at opnå overskud – det fremgår allerede af forarbejderne til den oprindelige selskabsskattelov fra 1959.

06 Drift, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er pr. definition erhvervsmæssig indtægt for en § 1, stk. 1, nr. 6-forening, jf. SEL § 1, stk. 4.

07 Overskud ved leverancer til medlemmer er ikke erhvervsmæssigt, jf. SEL § 1, stk. 5; billetsalg og leverancer til IKKE-medlemmer er derimod skattepligtige.

08 Kontingenter, gaver, tilskud og passiv formueforvaltning uden næringspræg er ikke erhvervsmæssig indtægt – passiv investering gennem transparente investeringsstrukturer udgør ikke næring med værdipapirer.

09 En almennyttig forening kan fradrage uddelinger til vedtægtsmæssige almennyttige formål efter SEL § 3, stk. 2, og hensættelser til samme formål efter § 3, stk. 3, hvorved den skattepligtige indkomst i praksis kan nedbringes til nul.

10 Almennyttighed kræver, at støtten kommer en vis videre kreds til gode efter objektive kriterier, at formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse er nyttigt, og at formålet fremgår af vedtægterne.

11 Organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, kan ikke anses for almennyttige – heller ikke selv om overskuddet anvendes til foreningens egne aktiviteter.

12 En prioriteringsregel bestemmer, at skattefri indkomst anses for anvendt til de almennyttige formål før nogen del af den skattepligtige indkomst; fra 1. januar 2025 anses den skattefri indkomst desuden for medgået til uddelinger før hensættelser.

13 Anvendes hensatte beløb til andre formål, efterbeskattes de med et tillæg på 25 pct., dog højst svarende til det oprindelige henlæggelsesfradrag.

14 Transparensreglen i SEL § 3, stk. 4, gælder kun ved DIREKTE ejerskab – indskydes et holdingselskab mellem foreningen og driftsselskabet, kan driftsselskabets indkomst ikke længere anses for indtjent af foreningen.

15 Afgrænsningen mod fondsbeskatningsloven afgøres af, om foreningen har til HOVEDformål at varetage medlemmernes økonomiske erhvervsinteresser, jf. fondslovens § 2 – service- og markedsføringsforeninger falder under selskabsskatteloven.

16 Faglige foreninger, arbejdsgiverforeninger og konfliktfonde beskattes efter fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 3, med fuld beskatning af erhvervsindkomst og et bundfradrag på 200.000 kr. for den øvrige indkomst.

17 Fritagelse for oplysningspligt efter skattekontrollovens § 4, stk. 1, forudsætter enten fravær af skattepligtig indkomst eller et UDELUKKENDE almennyttigt formål kombineret med en opløsningsbestemmelse, der binder formuen til almennyttige formål.

18 Foreninger med et udelukkende almennyttigt formål og en skattepligtig indkomst under 100.000 kr. før uddelinger og hensættelser kan nøjes med en erklæring efter SEL § 24 A i stedet for at afgive oplysninger.

19 Højesteret har fastslået, at lønudgifter til en erhvervsdrivende forenings vedtægtsbestemte filantropiske uddelingsvirksomhed er erhvervsmæssige og fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 N.

§ 1 Opsamlingsbestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 6 – rækkevidde og subsidiaritet

Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6 omfatter "andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, jf. dog § 3, for så vidt foreningen m.v. ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven". Bestemmelsen er dermed dobbelt subsidiær: den viger både for de øvrige skattepligtsnumre i § 1, stk. 1 (aktieselskaber, andels- og brugsforeninger, gensidige forsikringsforeninger, investeringsinstitutter m.fl.), for de objektive fritagelser i § 3, stk. 1 og for fondsbeskatningsloven § 1.

Skattepligtens omfang er snævert. Efter bestemmelsens 2. pkt. omfatter den alene:

- indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed, og
- fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Ved lov nr. 1179 af 8. juni 2021 blev skattepligten som led i en EU-retlig tilpasning udvidet med et 3. pkt., der tillige omfatter udbytte, renter af kontrolleret gæld, royalty og visse kursgevinster som nævnt i § 2, stk. 1. Efter 4. pkt. gælder udbytteskattepligten dog IKKE foreninger, "hvis midler ifølge vedtægter el.lign. udelukkende kan anvendes til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål". Samme lov flyttede kontoførende investeringsforeninger ud af nr. 6 til et nyt nr. 5 d og indsatte plejehjem og plejeboliger i den objektive fritagelse i § 3, stk. 1, nr. 5.

Selvstændig lovgivning for fonde og faglige foreninger blev etableret i 1986. Af de almindelige bemærkninger til lov nr. 146 af 19. marts 1986 fremgår, at forslaget udsprang af skattereformaftalen af 19. juni 1985, og at man

> *"Bl.a. af hensyn til overskueligheden foreslås udvidelsen af beskatningen for fonde, visse foreninger og for visse institutter m.v. gennemført ved en selvstændig lov i stedet for at indsætte de nye regler i den eksisterende selskabsskattelov."*

Samtidig blev § 1, stk. 1, nr. 6 og § 3, stk. 2 og 3 nyaffattet, så nr. 6 fik den nuværende karakter af restbestemmelse for de foreninger, der ikke fanges af fondsbeskatningsloven.

At bestemmelsen fungerer som en restkategori illustreres af **SKM2010.614.SR**, hvor et forbrugerejet a.m.b.a., der alene skulle eje aktierne i et kommunalt spildevandsselskab, blev anset for omfattet af opsamlingsbestemmelsen – og hvor Skatterådet samtidig fastslog, at selve aktiebesiddelsen ikke er erhvervsmæssig virksomhed, jf. SKM2010.614.SR. Tilsvarende blev en gammel byggeforening i SKM2006.737.SR anset for at overgå fra objektiv fritagelse efter § 3 til skattepligt efter nr. 6 fra det tidspunkt, hvor de tinglyste vedtægter med krav om offentlig godkendelse blev aflyst. Og i SKM2026.125.SR faldt en fond under offentligt økonomisk tilsyn – og dermed undtaget fondslovgivningen – netop ind under opsamlingsbestemmelsen.

Afgrænsningen til de kooperative numre kan også være omtvistet: i SKM2013.74.SR bekræftede Skatterådet, at en vedtægtsændring, der alene præciserede medlemskriterierne af hensyn til registrering som a.m.b.a., ikke flyttede foreningen fra § 1, stk. 1, nr. 4 til nr. 2.

LOV Fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 1, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 3, stk. 1

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital — 05.03.2026
- **Skatterådet** · Vedtægtsændring påvirker ikke forenings skattepligt — 29.01.2013
- **Skatterådet** · Forbrugerejet amba skattepligt og vederlagsfri aktieoverdragelse — 30.09.2010
- **Skatterådet** · Byggeforenings overgang fra skattefrihed til skattepligt ved vedtægtsaflysning — 05.12.2006

§ 2 Subjektkvalifikationen: hvornår foreligger der overhovedet et selvstændigt skattesubjekt?

Før man overhovedet når til den begrænsede skattepligt, må det afgøres, om sammenslutningen er et selvstændigt skattesubjekt eller blot en transparent enhed (interessentskab, sameje, boligkollektiv), hvis indtægter beskattes hos deltagerne. Vurderingen er en samlet konkret bedømmelse af vedtægter og faktisk virke.

De momenter, praksis vægter, blev sat på formel i SKM2019.167.SR, hvor Skattestyrelsen gennemgik syv kriterier: hæftelse, antal deltagere, omskiftelighed i deltagerkredsen, foreningsorganer, optagelse efter objektive kriterier, udmeldelse uden formuekrav og et ideelt formål. Skatterådet bekræftede, at en paritetisk sammensat bestyrelse ikke i sig selv diskvalificerer en overenskomstfond, når vedtægterne opdateres med en generalforsamling som øverste myndighed. Samme dag nåede Skatterådet til det tilsvarende resultat for en overenskomstbaseret kompetenceudviklingsfond i SKM2019.166.SR.

På den positive side står også 09-00144, hvor SKAT havde anset en lystfiskerforening med kun otte medlemmer og reklameindtægter fra medlemmernes egne selskaber for et interessentskab. Landsskatteretten ændrede afgørelsen og lagde vægt på, at

- den enkelte deltager alene hæftede med sit kontingent,
- sammenslutningen blev styret af en generalforsamling og en valgt bestyrelse,
- en enkelt deltagers udtræden var uden retlig betydning for foreningens bestående og ikke gav krav på nogen del af formuen, og
- formuen ved opløsning skulle tilgå et almennyttigt formål.

Modsat i 18-0005388, hvor en andelsboligforening med tre medlemmer og tre lejligheder forgæves søgte at skifte status fra boliginteressentskab til selvstændigt skattesubjekt. Landsskatteretten stadfæstede afslaget og lagde afgørende vægt på, at optagelse af nye andelshavere fortsat krævede ENSTEMMIG godkendelse, at medlemmerne var lodtagne i formuen efter indskud, og at de hæftede personligt og solidarisk for foreningens pantegæld.

Den skarpeste illustration af, at kvalifikationen kan slå igennem hos personerne bag, er bankoforeningssagen 22-0052367. Landsskatteretten havde i en tidligere afgørelse fastslået, at foreningen ikke var et selvstændigt skattesubjekt efter § 1, stk. 1, nr. 6, fordi vedtægterne hverken indeholdt bestemmelser om valg af bestyrelse eller mulighed for at udskifte formand og kasserer. Kassereren blev derfor personligt beskattet af et skønsmæssigt overskud på 100.000 kr. pr. år:

> *"De til SKAT fremsendte regnskaber for [forening1] er ikke retvisende, da der ikke er fremlagt dokumentation for daglige kasseregnskaber og bogføring vedrørende aktiviteterne med bankospil, og cafeteriadriftens omsætning og udgifter ikke fremgår. Der er desuden en betydelig sammenblanding mellem foreningens økonomi og klagerens privatøkonomi."*

At kvalifikationsspørgsmålet også kan gå den anden vej – fra interessentskab til forening – viser 08-02641, hvor en byretsdom førte til genoptagelse af Landsskatterettens tidligere kendelse om, at sammenslutningen var et interessentskab, og hvor SKAT herefter som første instans skulle tage stilling til skattepligten efter selskabsskatteloven.

LOV Selskabsskatteloven § 1, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Forening ikke anerkendt som selvstændigt skattesubjekt - personlig indkomst skønsmæssigt forhøjet	21.11.2023
Landsskatteretten · A/B [x1] – Spørgsmål om status som selvstændigt skattesubjekt	13.05.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten om skattemæssig status af forening og genoptagelse	03.09.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om forenings skattemæssige status: Selvstændigt skattesubjekt vs. interessentskab	14.05.2009
Skatterådet · Overenskomstfond med paritetisk bestyrelse er selvstændigt skattesubjekt	20.03.2019
Skatterådet · Skattepligt for kompetenceudviklingsfond som ideel forening	20.03.2019

§ 3 Afgrænsningen mod fondsbeskatningsloven: brancheforeninger, serviceforeninger og faglige sammenslutninger

Foreninger omfattet af fondsloven § 2 – dvs. foreninger, der har til HOVEDformål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgruppe, medlemmerne tilhører – beskattes efter fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1, nr. 2, medmindre de er arbejdsgiverforeninger, fagforeninger m.v. med konfliktfond, der hører under nr. 3. Alt andet falder tilbage i selskabsskattelovens opsamlingsbestemmelse. Grænsedragningen har givet en righoldig praksis.

Afgørelse	Foreningstype	Resultat
08-01144	Sammenslutning af lokale taxaforeninger med fælles bestillingskontor	Brancheforening → fondsbeskatningsloven (3-1 dissens)
09-02592	Centerforening for lejere i indkøbscenter	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6
11-0299028	Sportsforening med amatør- og professionelle klubber	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6
16-0169051	Lokal tværfaglig LO-enhed	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6
SKM2019.167.SR	Overenskomstfond med honorar til fællestillidsmænd	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6

Det bærende kriterium er, om de økonomiske interesser varetages DIREKTE eller kun indirekte. I taxasagen 08-01144 vejede vedtægternes formålsbestemmelser om at "varetage medlemmernes økonomiske interesser i forbindelse med taxikørsel" og at varetage interesser over for offentlige myndigheder tungere end den faktiske drift af et bestillingskontor; et retsmedlem dissentierede og fandt, at der var tale om en ren serviceforening. I centerforeningssagen 09-02592 tilsluttede Landsskatteretten sig derimod Fondsregisterets vurdering fra 1990 og fandt, at foreningen primært varetog lejernes interesse i centrets attraktion for kunderne og dermed "kun indirekte de økonomiske interesser forbundet hermed". Samme sondring bar sportsforeningssagen 11-0299028, hvor foreningen ikke var kontraktpart i de aftaler, der angik klubbernes økonomiske grundlag.

For de FAGLIGE foreninger – arbejdsgiverforeninger, fagforeninger og konfliktfonde efter fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1, nr. 3 – gælder en helt anden opgørelsesteknik end for nr. 6-foreninger. Efter fondsbeskatningsloven § 8 medregnes indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed, renter, udbytter og avancer, og efter § 8, stk. 3 beskattes erhvervsindkomsten FULDT UD, mens "den øvrige samlede indkomst" kun beskattes, i det omfang den overstiger 200.000 kr. Kontingenter er skattefri. Fondsbeskatningsloven § 9 giver adgang til fradrag for uddelinger og hensættelser efter fondsreglerne.

Denne tredeling har konkrete konsekvenser: i SKM2009.16.SR afviste Skatterådet, at fagforeninger kunne genanbringe ejendomsavance efter ejendomsavancebeskatningsloven § 6 A, fordi bygningerne havde været anvendt til foreningsaktiviteter finansieret af skattefri kontingenter og dermed ikke havde været anvendt erhvervsmæssigt i skatteretlig forstand.

Registreringen i det ene eller det andet regime er ikke uden videre reversibel. I 21-0114694 blev en fond efterbeskattet af ubenyttede hensættelser efter 5-årsfristen i fondsbeskatningsloven, selv om den gjorde gældende, at den reelt hørte under selskabsskatteloven, hvor der ikke gælder nogen tilsvarende frist – Landsskatteretten fandt det ikke bevist, at registreringen i 2012 var forkert. Omvendt fastslog 09-00806-, at hensættelser foretaget efter fondsbeskatningsloven § 4, stk. 4 kan overføres til hensættelser efter selskabsskatteloven § 3, stk. 3, når en selvejende institution overgår fra fondsbeskatning til selskabsbeskatning, fordi det ikke kan have været lovgivers hensigt, at hensættelserne skulle beskattes ved overgangen.

LOV Fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1 · Fondsbeskatningsloven § 8, stk. 3 · Fondsbeskatningsloven § 9 · Fondsloven § 2, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven	11.03.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afgørelse om skattepligt for [organisation1] efter fondsbeskatningsloven	17.04.2020
Landsskatteretten · Sportsforening anset for skattepligtig efter selskabsskatteloven, ikke fondsbeskatningsloven	28.08.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skattepligt for centerforening – Selskabsskat eller fondsbeskatning?	10.02.2010
Landsskatteretten · Efterbeskatning af hensættelser ved overgang fra fondsbeskatning til selskabsbeskatning	17.12.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om skattepligt for taxaforening: Brancheforening eller serviceforening?	07.05.2009
Skatterådet · Overenskomstfond med paritetisk bestyrelse er selvstændigt skattesubjekt	20.03.2019
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance for fagforeninger afvises	06.01.2009

§ 4 Erhvervsmæssig indtægt efter SEL § 1, stk. 4 – aktivitetens art, ikke overskudsformålet

Selskabsskatteloven § 1, stk. 4 definerer erhvervsmæssig indtægt som "indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom og indtægt ved produktion af elektricitet og varme". Hertil kommer andel i overskuddet af en erhvervsvirksomhed, som foreningen ikke selv driver – dog ikke for hjælpe- og understøttelsesfonde for en virksomheds ansatte.

Det afgørende fortolkningsbidrag findes allerede i forarbejderne til den oprindelige selskabsskattelov fra 1959, hvor bestemmelsen dengang stod i § 1, stk. 2:

> *"Efter denne definition er skattepligten knyttet til arten af den virksomhed, der udøves, medens det er uden betydning, om det er formålet med virksomheden at indvinde et overskud."*

Landsskatteretten støtter sig direkte på dette. I børneinstitutionssagen 16-0556779 blev en selvejende daginstitution anset for at udøve erhvervsmæssig virksomhed ved at levere børnepasning – netop under henvisning til, at skattepligten er knyttet til virksomhedens art, uanset om formålet er at opnå overskud. Institutionens kommunale tilskud og forældrebetaling var dermed skattepligtig indtægt.

De klassiske typetilfælde af erhvervsmæssig indtægt i praksis er:

- **Fast ejendom.** Drift, udlejning og bortforpagtning er pr. definition erhvervsmæssigt. I 17-0992009 blev en selvejende institutions udlejning af idrætshaller, cafédrift, skolemad og diner transportable anset for erhvervsmæssig, og i 15-2005721 udgjorde lejeindtægterne på ca. 1,67 mio. kr. hovedparten af et idræts- og kulturcenters omsætning.
- **Entré og billetsalg til ikke-medlemmer.** I 16-1659256 fastslog Landsskatteretten, at en teaterforenings billetsalg til ikke-medlemmer er erhvervsmæssig indtægt efter § 1, stk. 4, og i 09-01230 skulle en musik- og teaterforening beskattes af entréindtægter fra ikke-medlemmer samt den forholdsmæssige andel af de offentlige tilskud, der kunne henføres hertil.
- **Reklame-, annonce- og sponsorindtægter.** I studenterforeningssagen 13-0156922 blev indtægter fra et "partnersystem", hvor virksomheder betalte for jobopslag og markedsføring over for medlemmerne, anset for erhvervsmæssige, fordi de hidrørte fra ikke-medlemmer og havde karakter af annonce- og reklameindtægter.
- **Salg af varer og materialer.** I SKM2010.584.SR faldt en selvejende institutions indsamling og salg af skrot uden for institutionens formål og udløste både skatte- og selvangivelsespligt.

Omvendt er PASSIV kapitalanbringelse ikke erhvervsmæssig. I SKM2018.116.SR bekræftede Skatterådet, at en selvejende institution omfattet af § 1, stk. 1, nr. 6 ikke var næringsdrivende med værdipapirer og derfor ikke skattepligtig af afkastet fra to skattemæssigt transparente kommanditselskaber, hvis midler var placeret i kollektive og alternative investeringsfonde – investeringsstrukturen var passiv og uden indflydelse på de enkelte investeringsbeslutninger. Tilsvarende fastslog SKM2010.614.SR, at det blotte ejerskab af aktier ikke er erhvervsmæssig virksomhed, hvorfor en vederlagsfri aktieoverdragelse fra en kommune ikke udløste skattepligt.

Erhvervsmæssig virksomhed kan også OPHØRE med ophørsbeskatning til følge. I SKM2006.718.SR blev en andelsboligforenings overgang af den sidste lejlighed, der havde været stillet til rådighed for et ikke-medlem (viceværten), sidestillet med fuldt og endeligt ophør af den erhvervsmæssige virksomhed med ophørsbeskatning efter § 5, stk. 4.

LOV Selskabsskatteloven § 1, stk. 4 | Selskabsskatteloven § 5, stk. 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Skattepligt for selvejende børneinstitutioner efter Selskabsskatteloven	23.03.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på bindende svar om skatte- og selvangivelsesfritagelse for selvejende institution	21.03.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten fritager teaterforening for selvangivelsespligt grundet almennyttigt formål	08.10.2018
Landsskatteretten · Fritagelse for selvangivelsespligt for et selvejende idræts- og kulturcenter	22.03.2018
Landsskatteretten · Erhvervsmæssig virksomhed og almenvelgørende formål i studenterforening	10.10.2013
Landsskatteretten · Forening anset for selvangivelsespligtig grundet mangler i vedtægternes opløsningsbestemmelse	23.11.2009
Skatterådet · Selvejende institutions passive investering i fonde er ikke næring	20.03.2018
Skatterådet · Forbrugerejet amba skattepligt og vederlagsfri aktieoverdragelse	30.09.2010
Skatterådet · Selvejende institutions skrotaktivitet er hverken momsfritaget eller fritaget for skattepligt	27.09.2010
Skatterådet · Beskatning ved ophør af andelsboligforenings erhvervsvirksomhed	28.11.2006

§ 5 Medlemsleverancer, kontingenter, gaver og tilskud – den skattefri side

Efter selskabsskatteloven § 1, stk. 5 betragtes overskud, som en forening indvinder ved leverancer til MEDLEMMER, ikke som indvundet ved erhvervsmæssig virksomhed. Undtaget fra denne undtagelse er indtægt ved produktion af elektricitet og varme, dog således at fjernvarmeværkers varmeproduktion igen er omfattet af medlemsundtagelsen.

Sondringen medlem/ikke-medlem er derfor helt central for indkomstopgørelsen. I 09-01230 hjemviste Landsskatteretten sagen til fornyet beregning, fordi kun entréindtægter fra ikke-medlemmer – og den hertil hørende andel af de offentlige tilskud – kunne beskattes, mens billetsalget til medlemmer var skattefrit efter § 1, stk. 5. Samme princip bar SKM2006.363.SR, hvor udstykning af en andelsboligforenings ejendom til selvstændige rækkehuse med henblik på salg til de tidligere andelshavere ikke var erhvervsmæssig virksomhed, fordi rækkehusene i fuldt omfang havde været udlejet til foreningens medlemmer.

Uden for skattepligten falder desuden de indtægter, der slet ikke har karakter af vederlag for en erhvervsmæssig ydelse:

- **Kontingenter** – grundfinansieringen af foreningslivet er ikke erhvervsmæssig indtægt.
- **Gaver og arv** – falder uden for § 1, stk. 1, nr. 6, der udtømmende opregner de skattepligtige indkomstarter.
- **Rene tilskud uden modydelse.** I 12-0263544 bestod en komités indtægter udelukkende af regional støtte til udvikling og planlægning af en videns- og oplevelsesattraktion. Landsskatteretten fastslog, at støtten ikke kunne anses for erhvervsmæssig indkomst, og foreningen blev derfor fritaget for selvangivelsespligt.

Modsat vejer det tungt, når tilskuddet modsvares af en konkret modydelse. I børneinstitutionssagen 16-0556779 fremhævede SKAT netop, at der ydes "en væsentlig modydelse i form af børnepasning for de modtagne tilskud", og Landsskatteretten fulgte dette. Grænsen mellem skattefrit driftstilskud og skattepligtigt vederlag er dermed en af de mest praktisk vanskelige i foreningsbeskatningen.

Endelig kan det bemærkes, at 2021-udvidelsen af skattepligten til udbytte, renter, royalty og kursgevinster i § 1, stk. 1, nr. 6, 3. pkt., IKKE rammer udbytte hos foreninger, hvis midler ifølge vedtægterne udelukkende kan

anvendes til almenvelgørende eller almennyttige formål, jf. bestemmelsens 4. pkt. Vedtægternes formulering har dermed direkte betydning for, hvor bredt skattepligten rammer.

LOV	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, 5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Skattepligt for selvejende børneinstitutioner efter Selskabsskatteloven	23.03.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forening til etablering af attraktion fritaget for selvangivelse	28.11.2013
	Landsskatteretten · Forening anset for selvangivelsespligtig grundet mangler i vedtægternes opløsningsbestemmelse	23.11.2009
	Skatterådet · Værdiansættelse af andelsboligforenings ejendom ved salg til udstykning	07.06.2006

§ 6 Fradrag for uddelinger og hensættelser efter SEL § 3, stk. 2 og 3 – almennyttighedsbegrebet

Selv om en forening har erhvervsmæssig indtægt, kan den skattepligtige indkomst i praksis reduceres til nul. Efter selskabsskatteloven § 3, stk. 2 kan foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 6 "fradrage udlodninger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige", og efter § 3, stk. 3 sidestilles henlæggelser til sikring af eller til senere anvendelse til samme formål med uddelinger i henlæggelsesåret.

To betingelser skal være opfyldt: uddelingen skal ske til et VEDTÆGTSMÆSSIGT formål, og formålet skal være almennyttigt. Almennyttighedsbegrebet er ikke defineret i loven, men følger af administrativ praksis – Landsskatteretten henviser gennemgående til cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 til selskabsskatteloven, punkt 55 og 80. Kriterierne er sammenfattet tilsvarende i cirkulæret om international beskatning:

> *"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 uddelinger, er afgrænset efter retningslinier af et objektivt præg. Formålet må således komme en videre kreds til gode. [...] Almennyttige formål foreligger, når formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt."*

Samme kriterier er kodificeret administrativt i bekendtgørelsen om godkendelse efter ligningslovens § 8 A, der tillige kræver, at likvidationsprovenu ved opløsning tilfalder et andet almennyttigt formål.

Praksis, hvor almennyttighed blev anerkendt:

- 16-1659256: teaterforening med vedtægtsbestemt kulturelt formål og opløsningsbestemmelse bundet til samme formål. Landsskatteretten fandt "en tilstrækkelig nær sammenhæng" mellem billetsalget til ikke-medlemmer og det almennyttige formål.
- 15-2005721: selvejende idræts- og kulturcenter, hvor tre retsmedlemmer mod retsformandens stemme fandt, at formålet var udelukkende almennyttigt: *"Tre retsmedlemmer finder, at det på baggrund af en fortolkning af foreningens formålsbestemmelse må anses for godtgjort, at foreningens formål udelukkende er almennyttigt."*
- 12-0191233: forening, der udlejer boliger til studerende. Det havde "ingen betydning", at der efter vedtægterne tillige skete erhvervsmæssig udlejning til tredjemand.
- 09-01647: hensættelser til vedligeholdelse af ejendomme med samlings- og mødelokaler for spejderorganisationer blev godkendt efter § 3, stk. 3, bl.a. fordi lejen skulle fastsættes, så driften udviste balance, og formuen ved likvidation skulle tilfalde spejderorganisationerne.
-

SKM2011.842.SR: videnskabelig forening, hvis konferencer og tidsskrift var erhvervsmæssig virksomhed, men hvor indtægterne var bestemt til det almennyttige formål og derfor kunne fradrages.

Praksis, hvor almennyttighed blev afvist:

- 10-01550: flyveklub, hvis vedtægter angav, at formålet bl.a. søgtes fremmet ved "at foranstalte eller medvirke ved flyvninger i sportslig eller forretningsmæssigt øjemed". Foreningen kunne ikke fradrage efter § 3, stk. 2 og 3, selv om overskuddet blev anvendt til idrætsaktiviteterne.
- 14-0186024: vinklub med ca. 140 medlemmer. Aktiviteterne rettede sig mod medlemmerne, og formålet kunne ikke sidestilles med de i cirkulæret nævnte almennyttige formål.
- 13-0156922: studenterforening, hvor Landsskatteretten udtalte: *"Efter en samlet vurdering af foreningens vedtægtsmæssige formål, samt det oplyste om foreningens aktiviteter, kan de omtvistede uddelinger ikke anses for at være almenvelgørende eller almennyttig... Der er herved henset til, at foreningens aktiviteter alene henvender sig til foreningens medlemmer, samt at dele af aktiviteterne forestås af partnervirksomheder, der ved betaling erhverver sig adgang hertil."*
- 17-0992009: idrætsinstitution, hvis formål "for en del" var erhvervsmæssigt, og hvis vedtægter ikke bandt formuen ved opløsning.
- SKM2022.208.SR: brancheforening blev hverken anset for en erhvervsvirksomhed eller en forening med almennyttigt formål, hvorfor hæderslegatet ikke kunne uddeles skattefrit efter ligningsloven § 7, nr. 19.

Det gennemgående mønster er, at organisationer, der varetager politiske, økonomiske eller erhvervsmæssige interesser, ikke er almennyttige, at det almennyttige formål skal fremgå af VEDTÆGTERNE, og at der skal være en tilstrækkelig sammenhæng mellem erhvervsvirksomheden og det almennyttige formål.

Fradragsreglen kan række vidt. I SKM2025.72.SR bekræftede Skatterådet, at selvejende institutioners vederlagsfri overdragelse af hele nettoformuen til en fortsættende selvejende institution inden for samme non-profit organisation udgjorde en fradragsberettiget almennyttig uddeling efter § 3, stk. 2, så sammenlægningen kunne gennemføres uden skattemæssige konsekvenser trods ophørsbeskatningen i § 5:

> *"driften af friplejehjem ... udgør et almennyttigt formål. Som almennyttige formål anerkendes blandt andet sociale og humanitære formål."*

LOV	Ligningsloven § 8a · Selskabsskatteloven § 3, stk. 2-3	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster afslag på bindende svar om skatte- og selvangivelsesfritagelse for selvejende institution	21.03.2019
	Landsskatteretten · Landsskatteretten fritager teaterforening for selvangivelsespligt grundet almennyttigt formål	08.10.2018
	Landsskatteretten · Fritagelse for selvangivelsespligt for et selvejende idræts- og kulturcenter	22.03.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på almennyttig status for vinklub	02.12.2016
	Landsskatteretten · Erhvervsmæssig virksomhed og almenvelgørende formål i studenterforening	10.10.2013
	Landsskatteretten · Fritagelse for selvangivelsespligt for forening med almennyttigt formål	14.12.2012
	Landsskatteretten · Flyveklubs skattepligt – almennyttigt formål?	06.10.2010
	Landsskatteretten · Fradrag for hensættelser til bygningsforbedringer godkendt som almennyttige	17.12.2009
	Skatterådet · Vederlagsfri overdragelse af friplejehjem godkendes som almennyttig uddeling	12.02.2025
	Skatterådet · Skattefrihed for hæderslegat fra brancheforening til kunstnere	29.04.2022
	Skatterådet · Almennyttig forenings skattepligt ved erhvervsaktivitet og hjemstedsflytning	20.12.2011

§ 7 Prioriteringsreglen, efterbeskatning med 25 pct.-tillæg og 2025-stramningen

Fradragsretten er ledsaget af en prioriteringsregel og en efterbeskatningsmekanisme, der begge er blevet strammet.

Efter selskabsskatteloven § 3, stk. 2, 2. pkt., gælder, at når foreningen ud over skattepligtig indkomst har anden indkomst, "anses den skattefri indkomst for medgået til de almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, forinden nogen del af den skattepligtige indkomst anses for medgået hertil". Kontingenter og tilskud skal med andre ord "bruges op" først, før uddelingerne kan reducere den skattepligtige erhvervsindkomst. Ved lov nr. 1179 af 8. juni 2021 blev terminologien i bestemmelsen ændret fra "erhvervsmæssig/ikke-erhvervsmæssig" til "skattepligtig/skattefri" for at afspejle, at foreningers skattepligt nu omfatter andet end erhvervsindtægt.

Efter § 3, stk. 3 gælder desuden, at

- skatteministeren fastsætter regnskabsmæssige krav til hensættelsen, herunder at den er effektivt udskilt fra foreningens øvrige midler – udmøntet i bekendtgørelsen om fondsbeskatning § 3, hvorefter henlæggelser fradraget efter § 3, stk. 3, jf. stk. 2, skal selvangives særskilt, og § 4, der kræver oplysning om hvornår hensættelserne fandt sted og til hvilket formål de er anvendt, og
- anvendes beløbene til ANDRE end de almennyttige formål, skal de med et tillæg på 25 pct. medregnes ved indkomstopgørelsen i anvendelsesåret.

Ved ændringsloven af 30. december 2024 (L 30, 2024-25), med virkning fra 1. januar 2025, blev der indsat to nye punktummer i § 3, stk. 3. Det ene justerer prioriteringsreglen, så den skattefri indkomst anses for medgået til UDDELINGER, før nogen del anses for medgået til HENSÆTTELSER. Af bemærkningerne fremgår:

> *"Ved at justere prioriteringsreglen sikres det, at den skattefrie indkomst alene vil blive anset for medgået til henlæggelser til sikring af eller til senere anvendelse til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, i det omfang den skattefrie indkomst overstiger, hvad der er udloddet for."*

Det andet indfører et loft: de samlede efterbeskattede henlæggelser henlagt i et henlæggelsesår kan ikke overstige det fradrag for henlæggelser, som er foretaget i henlæggelsesåret. Baggrunden var at lukke et hul i efterbeskatningsreglerne for ubenyttede henlæggelser.

Bemærk, at selskabsskatteloven – modsat fondsbeskatningsloven – ikke opererer med en 5-årig anvendelsesfrist for hensættelser. Netop denne forskel var kernen i 21-0114694, hvor en fond forgæves gjorde gældende, at den reelt var skattepligtig efter selskabsskatteloven og derfor ikke kunne efterbeskattes ved fristens udløb; Landsskatteretten stadfæstede efterbeskatningen, fordi fonden ikke havde bevist, at registreringen i 2012 var forkert. Modsat blev overførsel af hensættelser ved skift af regime anerkendt i 09-00806.

LOV	Selskabsskatteloven § 3, stk. 2-3	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven	11.03.2026
	Landsskatteretten · Efterbeskatning af hensættelser ved overgang fra fondsbeskatning til selskabsbeskatning	17.12.2009

§ 8 Transparensreglen i SEL § 3, stk. 4 – når en almennyttig forening ejer et aktieselskab

Selskabsskatteloven § 3, stk. 4 udstrækker fradragsreglerne i stk. 2 og 3 til aktie- og anpartsselskaber m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, "når den altovervejende del af aktie- eller andelskapitalen ejes af en forening m.v. med almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål". Indkomst indtjent af selskabet betragtes da som indtjent af foreningen i samme indkomstår, og skatter pålignet selskabet betragtes som pålignet foreningen. I praksis giver det datterselskabet et ligningsmæssigt fradrag, forudsat at foreningen uddeler eller hensætter beløbet efter § 3, stk. 2 og 3.

Den afgørende begrænsning er kravet om DIREKTE ejerskab. I SKM2008.888.SR ønskede en landsdækkende almennyttig forening at indskyde et nystiftet holdingselskab mellem sig selv og driftsselskabet. Skatterådet bekræftede, at indskydelsen medførte, at driftsselskabets indkomst IKKE længere kunne anses for indtjent af foreningen, fordi bestemmelsen kun finder anvendelse ved direkte ejerforhold. Til gengæld kunne holdingselskabets egen indkomst – som foreningen ejede direkte – fortsat henføres til foreningen:

> *"Den skattepligtige indkomst i det nystiftede holdingselskab, som Forening X ejer direkte, anses for indkomst i Forening X, jf. Selskabsskatteloven § 3, stk. 4. Holdingselskabet får derfor et ligningsmæssigt fradrag, hvis betingelserne i Selskabsskattelovens § 3, stk. 4 er opfyldt, herunder at den modtagende forening uddeler eller hensætter beløbet i henhold til Selskabsskatteloven § 3, stk. 2 og stk. 3."*

En beslægtet problemstilling forelå i SKM2010.24.SR, hvor en almennyttig forening med statslige tilskud og offentligt tilsyn udskilte sin markedsmæssige uddannelsesvirksomhed til et partnerselskab. Da et partnerselskab er skattemæssigt transparent, blev foreningen skattepligtig af indtægterne – men kunne fradrage udlodninger til almennyttige formål og dermed potentielt undgå både beskatning og selvangivelsespligt. Foreningen kunne ikke anses for en statsinstitution efter § 3, uanset tilskud og tilsyn.

Transparensreglen blev begrænset ved en ændring med virkning fra 1. januar 2021, hvorefter § 3, stk. 4, 1. og 2. pkt., ikke finder anvendelse for aktier omfattet af aktieavancebeskatningsloven §§ 35 C-35 F i indkomstår, hvor der er eller har været en positiv saldo for stifterskat. Formålet var at sikre, at almennyttige uddelinger alene nedbringer stifterskatten og ikke samtidig giver fradrag i selskabets indkomst.

LOV `Selskabsskatteloven § 3, stk. 4, 2-3`

PRAKSIS
- **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

§ 9 De objektive skattefritagelser i SEL § 3, stk. 1 – skoler, plejehjem, boligorganisationer og forsyning

Selskabsskatteloven § 3, stk. 1 indeholder en udtømmende positivliste over enheder, der er helt undtaget fra skattepligt. For foreningsområdet er navnlig følgende relevante:

Nummer	Omfattede enheder	Betingelse
nr. 4	Havne, lufthavne, gas- og fjernvarmeværker	Åben adgang + vedtægtsbestemt formålsbinding af indtægterne

nr. 5	Skoler, hospitaler, sygehuse, plejehjem, plejeboliger, døgninstitutioner, daginstitutioner, privatinstitutioner, biblioteker, museer m.fl.	Selvejende institution + indtægterne kan udelukkende anvendes til institutionens formål
nr. 6	Landsbyggefonden og kommunalt godkendte almene boligorganisationer	Indtægterne kan vedtægtsmæssigt kun anvendes til alment boligbyggeri o.l.
nr. 9	Pensionskasser under tilsyn efter lov om firmapensionskasser eller lov om forsikringsvirksomhed	Øvrige pensionskasser kun efter konkret bestemmelse fra told- og skatteforvaltningen
nr. 10	Landbo- og husmandsforeninger afgiftsfri efter lov nr. 246 af 9. maj 1917	Kun indtægt ved den almindelige vedtægtsmæssige virksomhed – ikke ejendomsdrift eller anden virksomhed
nr. 21	Producerende teatre, der er selvejende institutioner eller foreninger	Indtægterne kan udelukkende anvendes til institutionens formål

Fritagelsen efter nr. 5 er udvidet ad flere omgange. Selvejende daginstitutioner blev omfattet ved **lov nr. 1683 af 26. december 2017** med virkning fra indkomståret 2012, og private plejehjem og plejeboliger blev tilføjet ved lov nr. 1179 af 8. juni 2021 for at fjerne forskelsbehandlingen i forhold til offentlige plejehjem. Producerende teatre kom ind ved en ændringslov af 28. december 2017.

Kravet om vedtægtsmæssig formålsbinding administreres strengt. I 16-0556779 kunne en selvejende børneinstitution IKKE fritages efter den udvidede § 3, stk. 1, nr. 5, fordi det ikke udtrykkeligt fremgik af vedtægterne fra oktober 2011, at et eventuelt overskud udelukkende kunne anvendes til institutionens formål. Omvendt blev betingelsen anset for opfyldt i SKM2025.72.SR, hvor ca. 99 pct. af den fortsættende institutions indtægter hidrørte fra kommunale betalinger og beboerbetalinger med direkte eller accessorisk tilknytning til plejehjemsdriften, og hvor friplejeboliglovens hvile-i-sig-selv-princip forhindrede uddeling af overskud fra boligdelen.

For almene boligorganisationer efter nr. 6 er spørgsmålet typisk, om en sideaktivitet sprænger fritagelsen. I 08-03785 fandt Landsskatteretten, at udlejning af et lille kontor og et personaletoilet til den kommune, der drev bofællesskaberne, var omfattet af boligorganisationens hovedformål og dermed skattefri. Solcelleanlæg har givet en finmasket praksis: i SKM2015.104.SR og SKM2015.177.SR blev boligorganisationen kun beskattet af nettosalget af el til det offentlige net, mens lejernes forbrug ansås for organisationens eget forbrug – men en model, hvor anlægget UDLEJES til lejerne, ville medføre, at hele organisationen mistede sin skattefritagelse. Bemærk i den forbindelse, at fritagelserne i nr. 4 og nr. 6 udtrykkeligt IKKE gælder indtægt ved produktion af elektricitet og varme.

Tilsvarende bekræftede SKM2022.55.SR, at et vandværks administration af tre nabovandværker havde nær tilknytning til vandforsyningen og var af underordnet omfang, hvorfor skattefriheden bestod, mens salget af overskydende vindmøllestrøm var skattepligtig indkomst.

Endelig viser SKM2006.737.SR, at en objektiv fritagelse kan mistes: da byggeforeningens tinglyste vedtægter fra 1922 med krav om offentlig godkendelse af vedtægtsændringer, salg og opløsning blev aflyst, bortfaldt fritagelsen, og foreningen overgik til skattepligt efter opsamlingsbestemmelsen fra aflysningstidspunktet.

LOV Selskabsskatteloven § 3, stk. 1

PRAKSIS
Landsskatteretten · Skattepligt for selvejende børneinstitutioner efter Selskabsskatteloven 23.03.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten om skattefritagelse for udlejning af servicearealer i almene boligorganisationer 12.06.2009

Skatterådet · Vederlagsfri overdragelse af friplejehjem godkendes som almennyttig uddeling	12.02.2025
Skatterådet · Vandværks skattefrihed ved administration og salg af vindmøllestrøm	08.02.2022
Skatterådet · Solcelleanlæg i almen boligorganisation og skattefrihed	06.03.2015
Skatterådet · Skattepligt for almen boligorganisations salg og forbrug af solcelleel	06.02.2015
Skatterådet · Byggeforenings overgang fra skattefrihed til skattepligt ved vedtægtsaflysning	05.12.2006

§ 10 Oplysningspligt, fritagelse og erklæringsordningen i SEL § 24 A

Foreningsbeskatningens praktiske hverdag handler i høj grad om, hvorvidt foreningen overhovedet skal indgive oplysningsskema. Efter skattekontrolloven § 4, stk. 1 er følgende undtaget fra oplysningspligten i § 2:

- nr. 3: foreninger m.v. som nævnt i selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, hvis foreningen ikke har skattepligtig indkomst som nævnt dér, og
- nr. 4: foreninger m.v., der som følge af fradragsretten efter selskabsskatteloven § 3, stk. 2 og 3 ikke har indkomst til beskatning – men kun "hvis foreningens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt".

De to led svarer til den tidligere skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 4 og 5, som den ældre praksis er afsagt efter. Fritagelse efter det FØRSTE led forudsætter blot fravær af erhvervsmæssig indtægt, jf. 12-0263544, hvor foreningens indtægter udelukkende bestod af regional støtte. Landsskatteretten afviste dog samtidig fritagelse efter det ANDET led, fordi formålsbestemmelsen "indeholder elementer af økonomiske interesser" og derfor ikke var udelukkende almennyttig.

Fritagelse efter det andet led forudsætter i praksis TO ting: et udelukkende almennyttigt vedtægtsformål OG en opløsningsbestemmelse, der binder formuen til almennyttige formål. Manglen på det sidste var alene afgørende i 09-01230 og i 11-0299028, hvor Landsskatteretten udtrykkeligt bemærkede, at den med afgørelsen ikke havde taget stilling til, om formålet i øvrigt kunne anses for almennyttigt. Er begge betingelser opfyldt, gives fritagelsen – som i 16-1659256, 15-2005721 og 12-0191233.

En fritagelse er ikke en "stående" rettighed. I 17-0992009 kunne institutionen ikke støtte ret på en 15 år gammel tilkendegivelse fra kommunens skatteafdeling, fordi forudsætningerne var ændret væsentligt ved den planlagte udvidelse med en ny hal/arena. Forventningsprincippet rækker altså ikke længere end de faktiske forhold, tilkendegivelsen hvilede på.

For de foreninger, der ikke opnår fuld fritagelse, findes en lempet ordning i selskabsskatteloven § 24 A. Foreninger og selvejende institutioner omfattet af § 1, stk. 1, nr. 6, hvis midler udelukkende kan anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt øjemed i foreningen selv, og som i indkomståret har haft en skattepligtig indkomst på højst 100.000 kr. FØR fradrag for uddelinger og hensættelser, kan i stedet for at afgive oplysninger efter skattekontrolloven § 2 indgive erklæring herom. Erklæringsadgangen bortfalder dog, hvis foreningen har oppebåret "væsentlige ekstraordinære indtægter som følge af afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder".

Den parallelle ordning på fondssiden findes i fondsbeskatningsloven § 15 og administreres restriktivt. I 11-02347 fik en ubestridt almennyttig fond med aktiver på ca. 1,8 mio. kr. afslag, bl.a. fordi henlæggelserne til den bundne fondskapital oversteg 25 pct. af uddelingerne, og fordi dispensationsadgangen efter forarbejderne primært er tiltænkt fonde uden nævneværdig indkomst til beskatning.

Aktualitet: Ved lov nr. 751 af 20. juni 2025 er der med virkning fra 1. juli 2025 indsat et nyt nummer i skattekontrolloven § 4, stk. 1, der undtager kontoførende investeringsforeninger uden skattepligtig indkomst fra oplysningspligten. Ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsen og medfører en forskydning af de efterfølgende numre – noget, man skal være opmærksom på ved henvisninger til nr. 3 og nr. 4.

LOV Fondsbeskatningsloven § 15 · Selskabsskatteloven § 24a · Skattekontrolloven § 4, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på bindende svar om skatte- og selvangivelsesfritagelse for selvejende institution	21.03.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten fritager teaterforening for selvangivelsespligt grundet almennyttigt formål	08.10.2018
Landsskatteretten · Fritagelse for selvangivelsespligt for et selvejende idræts- og kulturcenter	22.03.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forening til etablering af attraktion fritaget for selvangivelse	28.11.2013
Landsskatteretten · Fritagelse for selvangivelsespligt for forening med almennyttigt formål	14.12.2012
Landsskatteretten · Sportsforening anset for skattepligtig efter selskabsskatteloven, ikke fondsbeskatningsloven	28.08.2012
Landsskatteretten · Afslag på anmodning om tilladelse til at indgive erklæring i stedet for selvangivelse for fond	06.10.2011
Landsskatteretten · Forening anset for selvangivelsespligtig grundet mangler i vedtægternes opløsningsbestemmelse	23.11.2009

§ 11 Fradragssiden: driftsomkostninger og Højesterets Realdania-dom om lønudgifter til uddelingsvirksomhed

Foreninger omfattet af selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6 kan fradrage driftsomkostninger efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, men kun i det omfang udgifterne vedrører den skattepligtige – dvs. den erhvervsmæssige – del af virksomheden. Fordelingen af fælles udgifter og renteindtægter mellem den skattepligtige og den skattefri sfære er derfor et tilbagevendende stridspunkt; i 10-01550 fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at tilsidesætte SKATs skønsmæssige fordeling, hvorefter 25 pct. af flyvepladsdriftens udgifter og 50 pct. af renteindtægterne blev henført til den skattepligtige aktivitet.

Den mest principielle afgørelse på fradragssiden er Højesterets dom af 26. januar 2024 i BS-35722/2023-HJR (Skatteministeriet mod Realdania). Sagen angik, om den erhvervsdrivende forening kunne fradrage lønudgifter afholdt i 2008-2018 til de medarbejdere, der administrerede foreningens vedtægtsbestemte filantropiske uddelinger. Skatteministeriet gjorde gældende, at uddelingsvirksomheden var en ikke-erhvervsmæssig aktivitet uden for ligningsloven § 8 N.

Højesteret afviste en snæver, forhistorisk fortolkning af bestemmelsen:

> *"Højesteret finder, at der ikke efter bestemmelsens ordlyd eller forarbejder – der beskriver en »generel udvidelse af fradragsretten« og angiver ikke-udtømmende eksempler på fradragsberettigede lønudgifter – er holdepunkter for at anse fradragsretten for at være begrænset til det, der var hovedsigtet med lovændringen."*

Afgørende var i stedet, om udgifterne var "erhvervsmæssige", hvilket ifølge forarbejderne betyder udgifter, som virksomheden afholder for at understøtte driften på både kort og lang sigt, og som er afholdt i virksomhedens interesse. Højesteret konkluderede:

> *"Realdania har som nævnt et vedtægtsbestemt formål, der består i bl.a. at støtte almennyttige og almenvelgørende formål. Højesteret finder, at lønudgifter, som Realdania afholder for at opfylde sit uddelingsformål, angår en aktivitet, der er en integreret del af foreningens virksomhed, som tillige består i bl.a. investeringsvirksomhed. Da lønudgifterne vedrørende Realdanias uddelingsaktiviteter er afholdt i foreningens interesse i at opfylde sit formål, og da de understøtter driften af foreningens samlede virksomhed, finder Højesteret, at udgifterne er erhvervsmæssige i ligningslovens § 8 N's forstand."*

Dommen stadfæstede Østre Landsrets dom af 27. juni 2023 (BS-46125/2021-OLR). Rækkevidden er, at et vedtægtsbestemt filantropisk formål i en erhvervsdrivende forening ikke kan udskilles fra foreningens samlede virksomhed ved bedømmelsen af lønudgifternes erhvervsmæssige karakter – en betragtning, der har principiel betydning ud over ligningsloven § 8 N, fordi den anerkender uddelingsvirksomheden som en integreret driftsaktivitet og ikke som en indkomstanvendelse uden for driften.

LOV	Ligningsloven § 8n · Statsskatteloven § 6, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om fradragsret for lønudgifter til filantropiske aktiviteter i en erhvervsdrivende forening	26.01.2024
	Landsskatteretten · Flyveklubs skattepligt – almennyttigt formål?	06.10.2010

§ 12 Sammenfatning – den praktiske prøvningsrækkefølge

Praksis lader sig sammenfatte i en fast prøvningsrækkefølge, som rådgiveren med fordel kan følge:

1. **Er enheden et selvstændigt skattesubjekt?** Prøv de syv foreningskriterier som sat på formel i SKM2019.167.SR. Begrænset hæftelse, foreningsorganer og fravær af formueandel ved udtræden er de tungeste momenter, jf. 09-00144. Er svaret nej, henføres indtægterne til personerne bag, jf. 22-0052367 og 18-0005388.
2. **Hvilket regime?** Er hovedformålet at varetage medlemmernes økonomiske erhvervsinteresser efter fondsloven § 2, hører foreningen under fondsbeskatningsloven, jf. 08-01144; varetages interesserne kun indirekte, gælder selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, jf. 09-02592 og 16-0169051.
3. **Er der en objektiv fritagelse?** Tjek positivlisten i § 3, stk. 1 – og husk, at vedtægterne skal binde indtægterne til formålet, jf. 16-0556779 over for SKM2025.72.SR.
4. **Er indtægten erhvervsmæssig?** Se på aktivitetens ART, ikke overskudsformålet. Fast ejendom, entré fra ikke-medlemmer og reklameindtægter er erhvervsmæssige; kontingenter, rene tilskud, medlemsleverancer og passiv formueforvaltning er det ikke, jf. SKM2018.116.SR og 12-0263544.
5. **Kan indkomsten neutraliseres?** Fradrag for uddelinger og hensættelser efter § 3, stk. 2 og 3 forudsætter et vedtægtsbestemt almennyttigt formål OG en tilstrækkelig sammenhæng mellem erhvervsvirksomheden og formålet, jf. 16-1659256 over for 10-01550 og 14-0186024. Husk prioriteringsreglen og 25 pct.-tillægget ved anvendelse til andre formål.
6. **Hvad skal indberettes?** Fritagelse efter skattekontrolloven § 4, stk. 1 eller erklæring efter selskabsskatteloven § 24 A, hvis den skattepligtige indkomst før uddelinger og hensættelser er under 100.000 kr.

De to vigtigste faldgruber i praksis er dermed VEDTÆGTERNE – hvor manglen på en opløsningsbestemmelse alene kan koste fritagelsen, jf. 09-01230 og 11-0299028 – og REGNSKABSGRUNDLAGET, hvor sammenblanding af foreningens og personernes økonomi fører til, at foreningskonstruktionen tilsidesættes helt.

Om grænsefladerne til øvrige emner henvises til generationsskifte om succession og pengetankreglen ved overdragelse af foreningsejede selskaber, skatteret-vaerdiansaettelse om værdiansættelse af aktiver, bindende-svar-skatteraadet om den processuelle ramme for Skatterådets bindende svar, skatteret-genoptagelse om genoptagelse af foreningers ansættelser og moms-fortolkning om momsfritagelse for faglige foreninger.

LOV Selskabsskatteloven § 1, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 3, stk. 1-4 · Selskabsskatteloven § 24a · Skattekontrolloven § 4, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Forening ikke anerkendt som selvstændigt skattesubjekt - personlig indkomst skønsmæssigt forhøjet	21.11.2023
Landsskatteretten · A/B [x1] – Spørgsmål om status som selvstændigt skattesubjekt	13.05.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afgørelse om skattepligt for [organisation1] efter fondsbeskatningsloven	17.04.2020
Landsskatteretten · Skattepligt for selvejende børneinstitutioner efter Selskabsskatteloven	23.03.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten fritager teaterforening for selvangivelsespligt grundet almennyttigt formål	08.10.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på almennyttig status for vinklub	02.12.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forening til etablering af attraktion fritaget for selvangivelse	28.11.2013
Landsskatteretten · Sportsforening anset for skattepligtig efter selskabsskatteloven, ikke fondsbeskatningsloven	28.08.2012
Landsskatteretten · Flyveklubs skattepligt – almennyttigt formål?	06.10.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skattepligt for centerforening – Selskabsskat eller fondsbeskatning?	10.02.2010
Landsskatteretten · Forening anset for selvangivelsespligtig grundet mangler i vedtægternes opløsningsbestemmelse	23.11.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om forenings skattemæssige status: Selvstændigt skattesubjekt vs. interessentskab	14.05.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om skattepligt for taxaforening: Brancheforening eller serviceforening?	07.05.2009
Skatterådet · Vederlagsfri overdragelse af friplejehjem godkendes som almennyttig uddeling	12.02.2025
Skatterådet · Overenskomstfond med paritetisk bestyrelse er selvstændigt skattesubjekt	20.03.2019
Skatterådet · Selvejende institutions passive investering i fonde er ikke næring	20.03.2018

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Fondsbeskatningsloven § 1 stk. 1	Fondsbeskatningsloven § 8 stk. 3
Ligningsloven § 8n	Selskabsskatteloven § 1 stk. 1, 4-5
Selskabsskatteloven § 3 stk. 1, 2-4	Selskabsskatteloven § 24a
Skattekontrolloven § 4 stk. 1	

MATERIALE

Citerede afgørelser

43 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 1

26.01.2024	Højesterets dom om fradragsret for lønudgifter til filantropiske aktiviteter i en erhvervsdrivende forening	bs-35722-2023-hjr

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 23

11.03.2026	Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven	21-0114694
21.11.2023	Forening ikke anerkendt som selvstændigt skattesubjekt - personlig indkomst skønsmæssigt forhøjet	22-0052367
13.05.2020	A/B [x1] – Spørgsmål om status som selvstændigt skattesubjekt	18-0005388
17.04.2020	Landsskatteretten: Afgørelse om skattepligt for [organisation1] efter fondsbeskatningsloven	16-0169051
23.03.2020	Skattepligt for selvejende børneinstitutioner efter Selskabsskatteloven	16-0556779
21.03.2019	Landsskatteretten stadfæster afslag på bindende svar om skatte- og selvangivelsesfritagelse for selvejende institution	17-0992009
08.10.2018	Landsskatteretten fritager teaterforening for selvangivelsespligt grundet almennyttigt formål	16-1659256
22.03.2018	Fritagelse for selvangivelsespligt for et selvejende idræts- og kulturcenter	15-2005721
02.12.2016	Landsskatteretten: Afslag på almennyttig status for vinklub	14-0186024
28.11.2013	Landsskatteretten: Forening til etablering af attraktion fritaget for selvangivelse	12-0263544
10.10.2013	Erhvervsmæssig virksomhed og almenvelgørende formål i studenterforening	13-0156922
14.12.2012	Fritagelse for selvangivelsespligt for forening med almennyttigt formål	12-0191233
28.08.2012	Sportsforening anset for skattepligtig efter selskabsskatteloven, ikke fondsbeskatningsloven	11-0299028
06.10.2011	Afslag på anmodning om tilladelse til at indgive erklæring i stedet for selvangivelse for fond	11-02347
06.10.2010	Flyveklubs skattepligt – almennyttigt formål?	10-01550
10.02.2010	Landsskatteretten: Skattepligt for centerforening – Selskabsskat eller fondsbeskatning?	09-02592
17.12.2009	Efterbeskatning af hensættelser ved overgang fra fondsbeskatning til selskabsbeskatning	09-00806
17.12.2009	Fradrag for hensættelser til bygningsforbedringer godkendt som almennyttige	09-01647
23.11.2009	Forening anset for selvangivelsespligtig grundet mangler i vedtægternes opløsningsbestemmelse	09-01230
03.09.2009	Landsskatteretten om skattemæssig status af forening og genoptagelse	08-02641

12.06.2009	Landsskatteretten om skattefritagelse for udlejning af servicearealer i almene boligorganisationer	08-03785
14.05.2009	Landsskatteretten om forenings skattemæssige status: Selvstændigt skattesubjekt vs. interessentskab	09-00144
07.05.2009	Landsskatteretten om skattepligt for taxaforening: Brancheforening eller serviceforening?	08-01144

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 19

05.03.2026	Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital	25-5631848
12.02.2025	Vederlagsfri overdragelse af friplejehjem godkendes som almennyttig uddeling	24-1704191
29.04.2022	Skattefrihed for hæderslegat fra brancheforening til kunstnere	21-0283930
08.02.2022	Vandværks skattefrihed ved administration og salg af vindmøllestrøm	21-0888350
20.03.2019	Skattepligt for kompetenceudviklingsfond som ideel forening	19-0019210
20.03.2019	Overenskomstfond med paritetisk bestyrelse er selvstændigt skattesubjekt	19-0014560
20.03.2018	Selvejende institutions passive investering i fonde er ikke næring	17-1816518
06.03.2015	Solcelleanlæg i almen boligorganisation og skattefrihed	14-4934006
06.02.2015	Skattepligt for almen boligorganisations salg og forbrug af solcelleel	14-4615165
29.01.2013	Vedtægtsændring påvirker ikke forenings skattepligt	12-0219404
20.12.2011	Almennyttig forenings skattepligt ved erhvervsaktivitet og hjemstedsflytning	11-191170
30.09.2010	Forbrugerejet amba skattepligt og vederlagsfri aktieoverdragelse	10-101564
27.09.2010	Selvejende institutions skrotaktivitet er hverken momsfritaget eller fritaget for skattepligt	10-065009
08.01.2010	Skattepligt af indtægter fra partnerselskab drevet af almennyttig forening	09-139246
06.01.2009	Genanbringelse af ejendomsavance for fagforeninger afvises	09-001045
04.11.2008	Forenings skattepligt ved etablering af holdingselskab i ejerstruktur	08-159087
05.12.2006	Byggeforenings overgang fra skattefrihed til skattepligt ved vedtægtsaflysning	06-144762
28.11.2006	Beskatning ved ophør af andelsboligforenings erhvervsvirksomhed	06-144943
07.06.2006	Værdiansættelse af andelsboligforenings ejendom ved salg til udstykning	06-045628

14 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

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

Adgangsbetingelser, vederlagskrav og 10-års-karens efter Højesterets domme af 2. februar 2024

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 52 afgørelser · 2011–2026 Læs online

INTRODUKTION

Forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-48 F giver udenlandske forskere og nøglemedarbejdere adgang til en bruttobeskatning på 27 pct. plus arbejdsmarkedsbidrag af kontant vederlag i tjenesteforhold i op til 84 måneder. Ordningen er gennemført som en rent objektiv ordning uden skøn og uden dispensationsadgang, og praksis er derfor domineret af to spørgsmål: om 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, er brudt af tidligere – undertiden fejlagtige – skatteansættelser, og om vederlagskravet i § 48 E, stk. 3, nr. 3, er garanteret i ansættelseskontrakten fra ansættelsens første dag. Højesteret afgjorde den 2. februar 2024, at gyldige årsopgørelser er bindende forvaltningsafgørelser, der skal lægges til grund ved karensvurderingen, og Landsskatteretten og Skatterådet har i en lang række afgørelser fastholdt, at en manglende kontraktmæssig løngaranti ikke kan repareres efterfølgende.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Forskerskatteordningen er en objektiv ordning uden skønselement og uden dispensationsmuligheder – enten opfylder man betingelserne, eller også gør man ikke.

02 Gyldige årsopgørelser er bindende forvaltningsafgørelser, der skal lægges til grund ved vurderingen af, om skatteyderen "har været skattepligtig" inden for 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1.

03 En skatteyder, der fraflytter Danmark uden at give skattemyndighederne grundlag for en afsluttende ansættelse, bærer selv risikoen for, at han fortsat registreres som fuldt skattepligtig.

04 Kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, indeholder ikke hjemmel til at se bort fra tidligere skatteansættelser, der ikke er ændret efter skatteforvaltningslovens fristregler.

05 Karensen kan kun brydes ved genoptagelse – lykkes en ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 8, kan forskerskattesagen hjemvises til fornyet behandling.

06 Vederlagskravet skal være garanteret i den skriftlige ansættelseskontrakt ved ansættelsesforholdets begyndelse og opfyldt løbende – en mundtlig aftale kan ikke træde i stedet.

07 En efterfølgende lønregulering, et kontrakttillæg med tilbagevirkende kraft eller en efterbetaling i et senere indkomstår kan ikke reparere en kontrakt, der ikke opfyldte vederlagskravet fra start.

08 Ændringer af vederlaget kan derimod aftales inden for det igangværende kalenderår for at sikre, at det årlige gennemsnitskrav opfyldes, jf. praksisændringen efter SKM2022.33.ØLR.

09 Kun A-indkomst i penge og A-indkomstpligtige personalegoder tæller med i vederlaget – bortseelsesberettigede pensionsbidrag, ferietillæg og ikke-garanterede beløb tæller ikke.

10 Vederlagskravet gælder ikke for personer, hvis forskerkvalifikationer er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Danmarks Frie Forskningsfond, jf. § 48 E, stk. 4.

11 Ordningen forudsætter et reelt ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver – en ren udstationeringsaftale, hvor det udenlandske selskab bevarer arbejdsgiverbeføjelserne, er ikke tilstrækkelig.

12 Vederlag for en konkurrenceklausul er ikke vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og kan derfor ikke beskattes under ordningen.

13 Bonus og feriegodtgørelse, der retserhverves efter ordningens ophør, beskattes efter de almindelige regler.

14 Overskrides 30-dages-grænsen i § 48 E, stk. 2, bortfalder ordningen med virkning fra den første arbejdsdag i udlandet – ikke først fra dag 31.

15 Et nyt ansættelsesforhold skal tiltrædes senest 1 måned efter ophør af det tidligere, jf. § 48 F, stk. 2 – ved fritstilling er det afgørende, om det nye job substituerer det gamle.

16 Vederlagskravets grundbeløb nedsættes fra 59.500 kr. til 47.600 kr. (2010-niveau) med virkning fra indkomståret 2026, svarende til 65.400 kr. om måneden.

§ 1 Ordningens opbygning: 27 pct. bruttoskat i op til 84 måneder mod objektive adgangsbetingelser

Forskerskatteordningen giver personer, der bliver skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1 af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold hos en dansk arbejdsgiver, adgang til at vælge beskatning efter § 48 F, jf. § 48 E, stk. 1. Skatten beregnes som **27 pct. af vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten**, vederlaget medregnes ikke i den skattepligtige indkomst, og der kan ikke foretages fradrag heri, jf. § 48 F, stk. 1. Skattepligten er endeligt opfyldt ved erlæggelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Beskatningen kan finde sted i en eller flere perioder af **højst 84 måneders samlet varighed**, jf. § 48 F, stk. 2.

Adgangsbetingelserne står i § 48 E, stk. 3 og er tre:

Nr.	Betingelse	Kerneproblem i praksis
1	Ingen dansk skattepligt inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen	Formel skatteansættelse vs. reelle bopælsforhold

2	Ingen del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på virksomheden inden for de seneste 5 år	Ejerandele og nærtstående aktier
3	Garanteret vederlag i penge på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden som gennemsnit inden for kalenderåret	Hvad tæller med, og hvornår skal garantien foreligge

Hertil kommer værnsreglen i § 48 E, stk. 2 om arbejde i udlandet, forskerundtagelsen i § 48 E, stk. 4, gæsteunderviserreglen i § 48 E, stk. 5 og reglen i § 48 E, stk. 6 om efterfølgende vederlag fra en tidligere ordningsansættelse.

Den bærende fortolkningsnøgle er ordningens **objektive karakter**, som forarbejderne til lovforslag nr. 162 (2007/2) formulerer sådan, og som gengives ordret i både domstols- og nævnspraksis:

> *Den særlige skatteordning kan anvendes af enhver, der opfylder en række objektivt fastsatte betingelser. Der er ingen dispensationsmuligheder i ordningen og intet skønselement. Enten opfylder man betingelserne, eller også gør man det ikke.*

Denne passage bæres frem af Østre Landsret i BS-23633/2021-OLR, af Skatterådet i SKM2021.562.SR og af Landsskatteretten i bl.a. 24-0068814. Skattestyrelsens administrative praksis er samlet i Den juridiske vejledning afsnit C.F.6.

LOV `Kildeskatteloven § 48e, stk. 1-6` `Kildeskatteloven § 48f, stk. 1, 2`

PRAKSIS
- **Landsretten** · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser — 11.10.2022
- **Landsskatteretten** · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start — 22.04.2025
- **Skatterådet** · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten — 01.11.2021

§ 2 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1 – årsopgørelser som bindende forvaltningsafgørelser

Det centrale stridsspørgsmål i den samlede praksis er, om betingelsen om, at den skattepligtige ikke "har været skattepligtig" inden for 10 år forud for ansættelsen, jf. § 48 E, stk. 3, nr. 1, skal afgøres efter den **formelle skatteansættelse** eller efter de **reelle bopælsforhold**. Typesagen er den samme: en skatteyder flytter til udlandet, melder flytning til folkeregisteret, men undlader at rette henvendelse til skatteforvaltningen og indgive fraflytningsselvangivelse. Han modtager derefter i årevis danske årsopgørelser som fuldt skattepligtig – ofte med 0 kr. i skattepligtig indkomst – og bliver ved tilbageflytningen mødt med afslag på forskerbeskatning.

Spørgsmålet blev afgjort af **Højesteret den 2. februar 2024** i to parallelle sager. I BS-30300/2023-HJR – en skatteyder, der i 2007 flyttede til Tyskland og i 2017 tiltrådte hos COWI A/S – udtalte Højesteret:

> *De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om Appellant "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.*

Den samme formulering anvendes i BS-44692/2022-HJR, hvor skatteyderen i 2005 var flyttet til England. Højesteret lagde afgørende vægt på skatteyderens egen forsømmelse:

> *Appellanten sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark.*

Højesteret afviste samtidig, at bekendtgørelsens regel om, at myndighederne selv foretager ansættelsen ved manglende fraflytningsselvangivelse, kan læses som en pligt til af egen drift at foretage en afsluttende ansættelse uden de nødvendige oplysninger fra skatteyderen. At skattemyndighederne for et senere indkomstår på egen foranledning havde meddelt "Ingen skattepligt, udgår af mandtal", ændrede ikke de tidligere ansættelsers bindende virkning.

Højesteret stadfæstede hermed Østre Landsrets domme af 11. oktober 2022. I BS-25576/2021-OLR og BS-23633/2021-OLR formulerede flertallet den bærende systembetragtning:

> *Skatteforvaltningslovens udførlige fristregler og vide muligheder for ekstraordinær genoptagelse findes at indebære, at foretagne skatteansættelser, der ikke er ændret inden for de angivne frister, skal lægges til grund ved vurderingen af den skattepligtiges skattemæssige forhold, medmindre der … er udtrykkelig hjemmel til at se bort herfra.*

Én landsdommer dissenterede i BS-23633/2021 og ville hjemvise sagen til materiel prøvelse, idet skattemyndighederne aldrig havde foretaget en egentlig sagsbehandling af skattepligtsspørgsmålet, og idet hverken ordlyd eller motiver udtrykkeligt angiver, om der skal lægges vægt på skatteansættelsen eller på en selvstændig materiel bedømmelse. Netop denne uenighed begrundede, at Procesbevillingsnævnet meddelte 3.-instansbevilling, jf. j.nr. 22/21651. Første instans i det ene sagskompleks var BS-17497/2020-KBH, der nåede samme resultat.

Højesterets dom (offentliggjort som **SKM2024.148.HR**) er siden anvendt som fast udgangspunkt i Landsskatterettens praksis – se bl.a. 21-0109182 (skattepligt 2010-2011), 22-0050862 (tysk lektor, 2012-2014), 22-0111697 (påstået bopæl i Sverige), 23-0015197 (registrering baseret på skatteyderens egne oplysninger), 23-0029398 (2010-2013) og 23-0100979 (2013). Allerede før Højesterets dom havde Landsskatteretten i 20-0075504 lagt til grund, at betingelsen er objektiv, og at eksisterende skatteansættelser hverken var ændret eller kunne tilsidesættes i forbindelse med ansøgningen.

LOV	`Kildeskatteloven § 1, stk. 1` `Kildeskatteloven § 48e, stk. 3` `Skatteforvaltningsloven § 26`	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	02.02.2024
	Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	11.10.2022
	Landsretten · Landsretten stadfæster afgørelse om forskerskatteordning: Manglende opfyldelse af betingelse om skattepligt i tidligere år	11.10.2022
	Byretten · Dom om Forskelsbeskatning og Skattepligt: Krav på Forskerskatteordningen	23.06.2021
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen: Skattepligt ifølge gyldige årsopgørelser brød 10-års reglen ved ny ansættelse	10.10.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning på grund af tidligere fuld skattepligt inden for 10-årsperioden stadfæstet	23.06.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen grundet fuld skattepligt inden for de seneste 10 år	13.11.2024
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning: 10-års karensperiode ikke overholdt grundet registreret skattepligt i årsopgørelsen	13.11.2024
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt inden for 10-års perioden	18.09.2024

Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt i Danmark 12.09.2024

Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet registreret skattepligt inden for de seneste 10 år 27.08.2021

Procesbevillingsnævnet · 3.-instansbevilling: Kildeskatteloven § 48 E – materiel prøvelse vs. bindende skatteansættelse i vurdering af 10-årskarensperioden for forskerskatteordningen 09.06.2023

§ 3 Genoptagelse som eneste vej ud af karensen – samspillet med skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 8

Når årsopgørelserne er bindende, kan karensen kun brydes, hvis ansættelserne ændres efter skatteforvaltningslovens fristregler. Det gør spørgsmålet om **ekstraordinær genoptagelse** efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 til den reelle hovedkamp i disse sager. (Den generelle doktrin om "særlige omstændigheder" behandles i skatteret-genoptagelse; her ses alene på samspillet med forskerskatteordningen.)

Højesteret afviste genoptagelse i BS-44692/2022-HJR med henvisning til bestemmelsens snævre anvendelsesområde:

> *Som senest fastslået af Højesteret i dom af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034 H) har bestemmelsen et snævert anvendelsesområde. I Højesterets dom af 22. marts 2021 (UfR 2021.3465 H) er det tillige fastslået, at bestemmelsen eksempelvis vil finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller i andre særlige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.*

Da skatteyderen selv havde undladt at give oplysninger, skyldtes den manglende afregistrering ikke en myndighedsfejl.

Det er dog ikke udelukket at nå igennem. I BS-23633/2021-OLR gav Østre Landsrets flertal – samtidig med at det frifandt Skatteministeriet i selve forskerskattesagen – skatteyderen medhold i genoptagelse, fordi SKAT for et senere år på eget initiativ og uden begrundelse havde ophævet skattepligten under i det væsentlige uændrede forhold:

> *SKAT synes således på eget initiativ at have ophævet Sagsøgers skattepligt til Danmark. På denne baggrund findes Sagsøger herefter med en vis rette at kunne opfatte situationen således, at han heller ikke i årene 2006-2010 reelt havde været skattepligtig til Danmark.*

Landsretten regnede 6-månedersfristen i § 27, stk. 2, fra SKATs formelle afgørelse om forskerbeskatning – ikke fra modtagelsen af den enkelte årsopgørelse.

At genoptagelse kan være afgørende for udfaldet illustreres af 23-0012643: klageren opfyldte ikke aktuelt karensbetingelsen, men da Landsskatteretten samme dag i en sammenhængende sag pålagde Skattestyrelsen at genoptage ansættelsen for 2010, blev forskerskattesagen **hjemvist** til fornyet behandling, når den materielle skattepligt for det pågældende år var afklaret.

Omvendt viser 19-0089394, at et fem måneders udvekslingsophold i 2008 med efterfølgende manglende afmelding af skattepligten ikke udgør særlige omstændigheder – opretholdelsen af skattepligten 2008-2014 kunne alene bebrejdes klageren selv. Samme mønster ses i 20-0102295, hvor en britisk jurist efter et kortvarigt studieophold i 2008 forblev registreret som fuldt skattepligtig frem til 2014 og endda modtog grøn check.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 | Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2

PRAKSIS
Højesteret · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning 02.02.2024
Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser 11.10.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karensperioden 20.08.2025
Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen 16.12.2021
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt 14.12.2021

§ 4 Hvad der tæller som skattepligt i karensperioden – studieophold, arbejdsudleje og forskerundtagelserne

Karensen rammer bredt: § 48 E, stk. 3, nr. 1 omfatter både fuld skattepligt efter § 1 og en lang række former for begrænset skattepligt efter § 2. Praksis viser, at selv kortvarige og økonomisk ubetydelige ophold kan spærre for ordningen:

- **Studie- og udvekslingsophold.** I 22-0081416 var en finsk kvinde i 2011 registreret som fuldt skattepligtig under et studieophold; det spærrede for ordningen ved ansættelsen i 2020.
- **Arbejdsudleje.** I 24-0025723 havde medarbejderen kort før sin direkte ansættelse været begrænset skattepligtig som arbejdsudlejet til den samme virksomhed – også det brød karensen.
- **Kombination med opholdsreglen.** I 21-0078754 faldt ansøgeren både på karensen og på, at opholdet i Danmark forud for ansættelsesstart oversteg én måned.

Loven indeholder tre modifikationer, som praksis ofte overser:

Gæsteunderviserreglen i § 48 E, stk. 5 fastslår, at godkendte forskere anses for at opfylde karensbetingelsen, selv om de inden for de seneste 10 år har været begrænset skattepligtige af virksomhed af højst 12 måneders samlet varighed som gæsteundervisere og lignende på universiteter eller andre forskningsinstitutioner. Det samme gælder, hvis der er indtrådt fuld skattepligt, når opholdet ved dansk universitet eller forskningsinstitution **udelukkende er finansieret af midler uden for Danmark**. Told- og Skattestyrelsen anvendte allerede denne konstruktion i SKM2001.233.TSS om en gæsteforsker, der efterfølgende blev forskningsadjunkt.

Reglen om tidligere ordningsdeltagere i § 48 E, stk. 6 – indsat ved ændringsloven af 6. december 2018 – sikrer, at efterfølgende vederlag udbetalt på baggrund af en tidligere ordningsansættelse ikke i sig selv spærrer for en senere anvendelse af ordningen. Forarbejderne begrunder ændringen med, at medarbejdere med resterende ordningsperiode skal kunne rekrutteres af andre danske virksomheder.

Forskerundtagelsen i § 48 E, stk. 4 fritager personer, hvis kvalifikationer som forskere ved ansættelsesforholdets begyndelse er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Danmarks Frie Forskningsfond, og som skal udføre forskningsarbejde, fra **vederlagskravet** i stk. 3, nr. 3. Godkendelsesproceduren er fastlagt i bekendtgørelse om godkendelse af forskere m.v. efter kildeskattelovens § 48 E (som efter sin ordlyd henviser til den dagældende § 48 E, stk. 5). Ved ansættelse på universiteter, sektorforskningsinstitutioner m.fl. træffer institutionens ledelse selv afgørelsen; ved ansættelse i private virksomheder træffes den af forskningsrådet, jf. bekendtgørelsens § 3. Kravet er dokumenterede videnskabelige kvalifikationer **svarende til ph.d.-niveau**, jf. bekendtgørelsens § 2, og vurderingen af, om der udføres

forskningsarbejde, sker med vejledning i OECD's Frascati-manual. Skattestyrelsens praksis er beskrevet i Den juridiske vejledning afsnit C.F.6.3.2, hvorefter godkendte forskere kan anvende ordningen uanset lønniveau.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3, 4, 5, 6

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt ved arbejdsudleje 19.08.2025
- **Landsskatteretten** · Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark 10.06.2025
- **Landsskatteretten** · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt under studieophold 08.04.2025

§ 5 Vederlagskravet i § 48 E, stk. 3, nr. 3 – garantien skal ligge i kontrakten fra første dag

Efter § 48 E, stk. 3, nr. 3 skal vederlaget i penge **i henhold til ansættelseskontrakten** som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgøre et grundbeløb på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden, reguleret efter personskattelovens § 20, hvortil kommer ATP-bidrag. Det regulerede krav har udviklet sig sådan: 62.300 kr. (2016), 63.700 kr. (2017), 68.100 kr. (2020), 75.100 kr. (2024), 78.000 kr. (2025) og – efter lempelsen – 65.400 kr. (2026).

Den ledende afgørelse er Skatterådets kendelse i SKM2021.562.SR, hvor Skatterådet efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3 ændrede en skatteankenævnsafgørelse som **åbenbart ulovlig-**. Skatteankenævnet havde godkendt ordningen på grundlag af en påstået mundtlig aftale om, at lønnen altid skulle opfylde vederlagskravet, understøttet af en efterfølgende lønregulering. Skatterådet fastslog:

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

Nævnets afgørelse var i "utvivlsom modstrid med loven, lovforarbejderne og fast praksis". Afgørelsen blev stadfæstet af Landsskatteretten i SKM2022.24.LSR, hvor det blev præciseret, at vederlagskravet skal være opfyldt **både formelt (i kontrakten) og reelt (ved den faktiske udbetaling)**, jf. tillige SKM2017.59.LSR og SKM2015.74.LSR.

Fast praksis anvender princippet strengt – også hvor manglen er ubetydelig eller utilsigtet:

Afgørelse	Mangel	Udfald
24-0068814	Tastefejl: 73.635 kr. mod krav på 75.100 kr.; rettet ved tillæg med tilbagevirkende kraft	Afslag
22-0102325	Garanteret 68.000 kr. mod krav på 68.100 kr.; settling allowance og standby-tillæg kunne ikke medregnes	Afslag
23-0017410	Kontraktklausul om automatisk regulering, som arbejdsgiveren glemte at effektuere; efterbetaling i januar 2023	Afslag
19-0108060	Timeløn betinget af fakturerbare timer og kundens godkendelse	Afslag

24-0099022	Vederlag afhængigt af variable offshore-rotationer	Tilbagekaldelse

I 24-0068814 formulerede Landsskatteretten kernen sådan:

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

Modstykket er, at et vederlagselement, der ved en samlet bedømmelse **er** garanteret, tæller med, selv om kontrakten sprogligt angiver et maksimum. I 18-0003978 fandt Landsskatteretten det dokumenteret, at et "housing support"-beløb på 16.900 kr. månedligt reelt var garanteret – lejekontrakten var indgået i skatteyderens eget navn i umiddelbar tidsmæssig sammenhæng med ansættelsen, og beløbet var faktisk udbetalt hver måned. Samlet nåede vederlaget 64.083 kr. mod kravet på 62.300 kr., og afslaget blev ændret.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 · Personskatteloven § 20 · Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3

PRAKSIS

Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	27.11.2025
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	22.04.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen pga. manglende løngaranti i ansættelseskontrakten	09.05.2023
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	17.09.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	30.07.2019
Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021

§ 6 Hvilke løndele tæller med – personalegoder, pension, ferietillæg og feriepenge

Vederlagskravet opgøres af **A-indkomst i penge** samt personalegoder omfattet af ligningslovens § 16, der er gjort til A-indkomst, jf. § 48 F, stk. 1, 3. pkt.. Afgrænsningen har givet anledning til en tæt praksis:

- **Bortseelsesberettigede pensionsbidrag tæller ikke med.** Indbetalinger til en arbejdsgiveradministreret ordning med bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 19 er ikke A-indkomst. I SKM2021.562.SR kunne et 5 pct.-pensionsbidrag ikke medregnes, fordi arbejdsgiveren fejlagtigt havde oprettet en fradragsberettiget ordning i stedet for en § 53 A-ordning. Samme resultat i 25-0033027, hvor pensionsindbetalinger med bortseelsesret reducerede den indberettede A-indkomst under kravet, og i 24-0099107 samt 24-0068814.
- **Ferietillæg, store bededagstillæg og særlige feriedage tæller ikke med.** Landsskatteretten fastslog i **SKM2025.595.LSR** (info.skat.dk), at ferietillæg kan fortabes, at kompensationen for store bededag er lovbestemt og derfor ikke fremgår af kontrakten, og at særlige feriedage ikke er garanteret udbetalt.
- **Feriepenge fra en tidligere arbejdsgiver tæller ikke med hos den nye.** I 25-0026309 afholdt medarbejderen i november-december 2024 ferie finansieret af feriepenge optjent hos den tidligere arbejdsgiver; vederlag fra

to forskellige ansættelsesforhold kunne ikke sammenlægges, og hverken det kontraktmæssige eller det faktisk udbetalte vederlag nåede 75.100 kr.

- **Fri kost og logi samt naturalier tæller ikke med.** Det følger af bemærkningerne til den oprindelige lov og er fastslået i **SKM2013.751.ØLR**, hvor arbejdsgiverens betaling af boligudgifter og en cykel ikke kunne medregnes, fordi der reelt var stillet bolig og cykel til rådighed.
- **Lønnen skal bæres af den danske arbejdsgiver.** I **SKM2019.525.LSR** (info.skat.dk) blev kravet dog anset for opfyldt, fordi lønudbetalingen fra det italienske selskab blev viderefaktureret, så den samlede løn i realiteten blev båret af den danske arbejdsgiver.
- **Garanteret minimumsbonus kan medregnes.** Hvis medarbejderen efter kontrakten løbende erhverver ret til en beløbsmæssigt fastsat bonus, indgår beløbet – også selv om det først udbetales året efter, jf. **SKM2011.414.BR** (info.skat.dk). En ikke-garanteret bonus tæller derimod ikke, jf. 23-0017410.

Skattestyrelsens samlede fremstilling af afgrænsningen findes i Den juridiske vejledning afsnit C.F.6.1.4.

LOV Kildeskatteloven § 48f, stk. 1 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 · Ligningsloven § 16, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 19

PRAKSIS

Landsskatteretten · Forskerskatteordning nægtet: Feriepenge fra tidligere arbejdsgiver kunne ikke opfylde vederlagskravet hos ny arbejdsgiver	27.05.2026
Landsskatteretten · Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav i ansættelseskontrakt	30.11.2025
Landsskatteretten · Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav vedrørende pensionsindbetalinger	04.11.2025
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	22.04.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021

§ 7 Gennemsnitsberegningen over kalenderåret – barsel, lønnedgang og kontraktændringer i årets løb

Vederlagskravet skal opfyldes som et **gennemsnit inden for samme kalenderår**. Det åbner for fleksibilitet – man kan aftale lavere aflønning i en ferieperiode eller endog en måned uden løn, hvis de øvrige måneder trækker gennemsnittet op – men rummer også en fælde: falder gennemsnittet under grænsen, ryger man ud af ordningen for hele det pågældende år.

I 14-0387455 tog Landsskatteretten stilling til to konstellationer. For det første: indgår en medarbejder umiddelbart efter udløbet af en 6-måneders kontrakt en ny kontrakt med lavere løn hos **samme arbejdsgiver**, skal lønnen fra begge kontrakter ses under ét for kalenderåret. For det andet: modtog medarbejderen barselsdagpenge i stedet for løn, faldt den reelt udbetalte løn, og kravet var ikke opfyldt – konsekvensen afhang af, hvornår på året barslen lå. Samme resultat i SKM2013.895.SR, hvor en løn på 78.000 kr. i de første seks måneder efterfulgt af 60.000 kr. ikke bragte årsgennemsnittet op på det dagældende krav. Landsskatteretten afviste udtrykkeligt, at praksis var i strid med EU-rettens ligebehandlingsregler: reglerne er kønsneutrale, og forskellen skyldes de faktiske lønudbetalinger.

Denne barselsfælde er siden lukket. Ved ændringsloven af 6. december 2018 blev der i § 48 E, stk. 3, nr. 3 indsat en undtagelse, hvorefter der **ses bort fra perioder med barselsorlov** ved opgørelsen af vederlaget. Ændringen har virkning fra 1. januar 2019, og dispensationen forlænger ikke den samlede anvendelsesperiode; barselsdagpenge beskattes efter de almindelige regler.

Om **tidspunktet for kontraktændringer** gælder en vigtig sondring, som skiller sig fra den strenge linje i § 48 E, stk. 3, nr. 3. Østre Landsret fastslog ved dom af 22. december 2021 (**SKM2022.33.ØLR**, info.skat.dk), at der hverken i ordlyd, forarbejder, tilblivelseshistorie eller formål er grundlag for at indfortolke et krav om, at ændringer i vederlaget skal aftales **inden kalenderårets begyndelse**. En lønændring aftalt i marts 2017 med henblik på at opfylde det for 2017 regulerede krav blev derfor accepteret. Skattestyrelsen har som følge heraf gennemført en **praksisændring**, jf. Den juridiske vejledning C.F.6.1.4: der kræves ikke længere forudgående dokumentation for, at det kommende års vederlagskrav vil blive opfyldt.

Praksisændringen har imidlertid to klare grænser. For det første skal vederlaget fortsat være **garanteret** i kontrakten – man kan ikke redde et år ved at udbetale en bonus ved årets udgang. For det andet skal ændringen ske **inden for det pågældende kalenderår**. I 23-0017410 blev en efterbetaling på 26.200 kr. i januar 2023 til dækning af underskuddet for 2020 og 2021 afvist netop af den grund.

LOV	Kildeskatteloven § 48e, stk. 3	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
	Landsskatteretten · Forskerskatteordningen: Vederlagskrav ikke opfyldt ved barsel og ny kontrakt	17.11.2016
	Skatterådet · Lønkrav i forskerskatteordningen ved udstationering og barselsorlov	19.12.2013

§ 8 Kravet om reelt ansættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver ved udstationering

§ 48 E, stk. 1 forudsætter et ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver omfattet af bl.a. selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a. Ved koncerninterne udstationeringer opstår spørgsmålet, om det danske selskab reelt er arbejdsgiver, eller om det udenlandske selskab har bevaret arbejdsgiverbeføjelserne.

Den restriktive linje er blevet fastholdt gennem en lang række afgørelser. Landsskatteretten har afvist ordningen, hvor udstationeringsaftalen alene var indgået med det udenlandske selskab, som bevarede afskedigelsesretten og adgangen til at afbryde udstationeringen:

- 12-0221739: italiensk moderselskab var arbejdsgiver; et tillæg med det danske selskab underskrevet fire måneder efter start kunne ikke tillægges tilbagevirkende kraft, og den daglige instruktionsbeføjelse fulgte af rammeaftalen, ikke af et selvstændigt ansættelsesforhold.
- 13-0010033: hollandsk selskab forblev arbejdsgiver; klageren kunne ikke støtte ret på en lighedsgrundsætning, da praksis havde fremgået klart siden 2009.
- 16-1400322: hverken en arbejdsgivererklæring eller en kort dansk aftale flyttede afskedigelseskompetencen fra det britiske selskab.
- 19-0103807 og 19-0103563: ansættelsen i hjemlandet var ikke hvilende, og medarbejderen forblev socialt sikret dér.
-

22-0102763: amerikansk selskab bevarede alle væsentlige arbejdsgiverbeføjelser og fastsatte lønnen efter amerikanske retningslinjer.

- 23-0037871: forholdet blev kvalificeret som arbejdsudleje, ikke udstationering.

Linjen er tiltrådt af domstolene. Københavns Byret frifandt i BS-23039/2022-KBH Skatteministeriet for to medarbejdere udstationeret til Alstom Transport Danmark A/S: sagsøgerne havde ikke godtgjort et reelt ansættelsesforhold hos det danske selskab, da det oprindelige ansættelsesforhold i hjemlandet var aktivt, og de forblev omfattet af hjemlandets sociale sikring. Østre Landsret nåede tilsvarende resultat i **SKM2018.649.ØLR**, som Landsskatteretten henviser til, selv om lønnen blev udbetalt af det danske selskab, og der var indeholdt A-skat og AM-bidrag.

Ordningen er dog ikke lukket for udstationerede. I 13-5682832 blev kravet anset for opfyldt, fordi det danske selskabs administrerende direktør havde **tiltrådt udstationeringsaftalen inden ansættelsens begyndelse**, og koncernens Assignment Policy udtrykkeligt definerede medarbejderen som lokalt ansat i værtsselskabet:

> *Det er Landsskatterettens opfattelse, at det forhold, at [virksomhed2] A/S' administrerende direktør inden ansættelsesforholdets begyndelse tiltrådte aftalen... sammenholdt med pkt. 4 i koncernens udstationeringspolitik... samlet skal anses for at opfylde kravet om dansk arbejdsgiver ved påbegyndelse af ansættelsesforholdet.*

Og i SKM2011.604.SR bekræftede Skatterådet, at medarbejdere formelt ansat af et dansk selskab, men reelt under en dansk slutbrugers instruktion, havde ansættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver – arrangementet blev sidestillet med et vikarbureaus udleje af personale.

Den praktiske lære er, at aftalegrundlaget skal være på plads **før** første arbejdsdag, og at det danske selskab skal have de reelle arbejdsgiverbeføjelser, herunder opsigelsesretten.

LOV	Kildeskatteloven § 43, stk. 1 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 1	
PRAKSIS	**Byretten** · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	04.07.2025
	Landsskatteretten · Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav	18.12.2025
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning afvist for udstationeret medarbejder grundet manglende dansk arbejdsgiver	29.09.2023
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold ved udstationering	03.03.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold i Danmark	17.03.2022
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende ansættelse hos dansk arbejdsgiver	20.01.2020
	Landsskatteretten · Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskattelovens § 48 E - Udstationering	22.01.2019
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning: Italiensk moderselskab anset for at være den reelle arbejdsgiver	04.12.2018
	Landsskatteretten · Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering	09.06.2015
	Skatterådet · Forskerbeskatning ved udlejning via dansk søsterselskab	21.09.2011

§ 9 Samtidighed, ophold før tiltrædelse og eksisterende ansættelsesforhold

Frem til og med indkomståret 2018 var det en betingelse, at skattepligten indtrådte **i forbindelse med** påbegyndelsen af et nyt ansættelsesforhold. Den administrative praksis accepterede højst **én måneds ophold** i Danmark forud for ansættelsens start. I 16-0831219 blev en ansøger afvist med stemmerne 2-1, fordi han indrejste den 16. december 2015 – dagen efter at hans job i Qatar var ophørt – og først tiltrådte den 12. februar 2016. Flertallet lagde vægt på, at ansættelsen i udlandet ophørte dagen før indrejsen, at han straks tilmeldte sig folkeregisteret med dansk adresse, og at han havde helårsbolig til rådighed fra indrejsen. Mindretallet ville anse den første måned som ferie. Et vejledende positivt svar fra SKAT afgivet i april 2016 kunne ikke skabe en berettiget forventning, da det kom efter dispositionerne.

Samtidighedskravet ramte også medarbejdere med et **allerede eksisterende** ansættelsesforhold hos den danske arbejdsgiver. I 15-3270991 blev en direktør, der havde været ansat i det danske selskab siden 1985 og udstationeret i Frankrig 1998-2015, afvist, da hans nye kontrakt som Senior Advisor udtrykkeligt henviste til den oprindelige ansættelse fra 1985 – der var kontinuitet i ansættelsesforholdet med samme arbejdsgiver.

Betingelsen blev **ophævet** ved ændringsloven af 6. december 2018 med virkning fra indkomståret 2019. Af change summary til § 48 E, stk. 1, fremgår, at "kravet om samtidighed mellem ansættelsesforhold og skattepligt ophæves, og ansættelsesvurderingen forenkles til at følge kriterierne for personligt arbejde i tjenesteforhold" – begrundet i hensynet til enklere betingelser og større forudsigelighed. Ældre afgørelser om opholdslængde og kontinuitet skal derfor læses med forbehold for denne ændring; kravet om, at der skal indtræde skattepligt af vederlag fra en dansk arbejdsgiver, består derimod uændret. Landsskatteretten anvendte dog fortsat opholdsbetragtningen i 21-0078754 for et ældre indkomstår.

LOV	Kildeskatteloven § 7, stk. 1 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark	10.06.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet eksisterende ansættelsesforhold	06.03.2020
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning afvist på grund af ophold i Danmark mere end én måned før jobstart	22.10.2019

§ 10 Ledelses- og kontrolforbuddet i § 48 E, stk. 3, nr. 2

Efter § 48 E, stk. 3, nr. 2 må den skattepligtige ikke have – eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen have haft – direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, ansættelsesforholdet er indgået med, jf. henvisningen til § 43, stk. 2, litra i. Grænsen går som udgangspunkt ved ejerskab af mindst 25 pct. af kapitalen eller rådighed over mere end 50 pct. af stemmerne. Betingelsen gælder ikke blot ved tiltrædelsen, men **under hele anvendelsesperioden**, jf. Skatteministeriets gennemgang i de almindelige bemærkninger til lovforslaget bag lempelsen fra 2024.

At en medarbejder indgår i ledergruppen – eller endog bliver administrerende direktør – er derimod ikke i sig selv til hinder for ordningen. I SKM2018.499.SR bekræftede Skatterådet, at en udenlandsk medarbejder kunne anvende ordningen, selv om han indgik i ledergruppen, senere blev administrerende direktør og deltog i en medarbejderaktieordning. Det afgørende var, at hans svigerfaders indirekte ejerandel på 25 pct.

ikke skulle medregnes ved kontrolvurderingen, da svigerforældre ikke er omfattet af kredsen af nærtstående i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2. Afgørelsen illustrerer, at bestemmelsen retter sig mod ejer- og kontrolforhold, ikke mod funktionel ledelsesudøvelse i sig selv.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 4, stk. 2 Kildeskatteloven § 43, stk. 2 Kildeskatteloven § 48e, stk. 3

PRAKSIS **Skatterådet** · Forskattetil ordning ved ansættelse i ledelsen og erhvervelse af medarbejderaktier 05.10.2018

§ 11 30-dages-reglen i § 48 E, stk. 2 og ERIC-undtagelsen

§ 48 E, stk. 2 er en værnsregel: ordningen finder ikke anvendelse for personer, der er fuldt skattepligtige og efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i Danmark, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten efter overenskomsten overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland, for **mere end 30 arbejdsdage inden for samme kalenderår**. 30-dages-tærsklen blev indsat ved ændringsloven af 28. december 2016 for at gøre det lettere at anvende ordningen ved kortvarigt arbejde i udlandet.

Spørgsmålet om **ophørstidspunktet** ved overskridelse blev afklaret i SKM2019.193.SR. Spørgeren havde arbejdet 76 dage i Norge i 2017, og det var ubestridt, at ordningen bortfaldt. Tre muligheder var på bordet: ophør fra dag 31, fra den første arbejdsdag i udlandet eller med tilbagevirkende kraft fra kalenderårets start. Skatterådet fastslog, at muligheden for at anvende ordningen bortfalder **med virkning fra begyndelsen af det tidsrum, hvor udlandets beskatningsret indtrådte** – dvs. fra den første arbejdsdag i udlandet, i sagen den 9. august 2017. Konsekvensen er, at en overskridelse sent på året kan ramme flere måneders lønudbetaling bagud.

Samtidig med 30-dages-tærsklen blev der i § 48 E, stk. 2, 2. pkt. indsat en fuldstændig undtagelse for indkomst fra et **europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC)** oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009. Ændringen blev gennemført sammen med reglerne om opholdstilladelse med henblik på ansættelse på forskningscenteret European Spallation Source (ESS) i Sverige, så ansatte ved sådanne konsortier kan bevare forskerskatteordningen uanset omfanget af arbejde i udlandet.

Endelig indeholder § 48 E, stk. 7 en covid-19-særregel: for ansættelsesforhold indgået senest den 8. marts 2020 ses der bort fra ophør af begrænset skattepligt, fra ophold uden for Danmark ud over 30 arbejdsdage og fra vederlagskravet i perioden 9. marts til 30. juni 2020.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 2, 7

PRAKSIS **Skatterådet** · Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen 03.04.2019

§ 12 Hvad kan beskattes under ordningen – vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold

Ordningen omfatter efter § 48 E, stk. 1 alene "vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold", jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1, samt personalegoder, der efter § 43, stk. 2, er gjort til A-indkomst, jf. § 48 F, stk. 1, 3. pkt.. Afgrænsningen har to markante konsekvenser.

Konkurrenceklausulvederlag falder udenfor. I SKM2024.545.SR modtog en nøglemedarbejder efter fratrædelsen løbende kompensation for en 12-måneders konkurrenceklausul. Skatterådet svarede nej til, at vederlaget kunne beskattes under ordningen. Begrundelsen var, at kompensationen ikke er vederlag for personligt arbejde, men **kompensation for en rådighedsbegrænsning efter ansættelsesforholdets ophør** – uanset at beløbet svarede til tidligere løn, og uanset at spørgeren havde tilbudt sin arbejdskraft. Både engangsvederlag og løbende vederlag for konkurrenceklausuler er gjort til A-indkomst med hjemmel i § 43, **stk. 2**, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 18, nr. 2 og nr. 31 – ikke efter § 43, stk. 1. At arbejdsgiveren ikke havde afmeldt medarbejderen fra ordningen, kunne ikke ændre den materielle kvalifikation.

Beløb, der retserhverves efter ordningens ophør, beskattes efter almindelige regler. I SKM2018.439.SR var en bonus for 2018 afhængig af arbejdsgiverens økonomiske resultat for hele året og kunne først udbetales i april 2019. Skatterådet bekræftede, at bonussen ikke var retserhvervet ved en fraflytning 1. juni 2018 (suspensiv betingelse), men kunne **ikke** bekræfte, at den kunne beskattes efter §§ 48 E-F – hverken ved fraflytning eller ved fortsat bopæl i Danmark – fordi retserhvervelsen lå efter ordningsperiodens udløb. Samme resultat i SKM2021.547.SR, hvor Skatterådet tilføjede, at **feriegodtgørelse beregnet af en bonus** først beskattes, når bonussen retserhverves – ikke allerede ved fratrædelsen.

Mønsteret er konsistent: ordningen beskytter den løbende, kontraktmæssigt garanterede løn i den periode, hvor tjenesteforholdet består og betingelserne er opfyldt. Ydelser, der udspringer af ansættelsesforholdets **ophør** eller af en rådighedsbegrænsning, falder tilbage til de almindelige regler.

LOV Kildeskatteloven § 43, stk. 1, 2 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 1 · Kildeskatteloven § 48f, stk. 1

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen — 01.11.2024
- **Skatterådet** · Beskatning af bonus og feriegodtgørelse efter fratrædelse og forskerordning — 25.10.2021
- **Skatterådet** · Bonus optjent under forskerordning beskattes almindeligt efter ophør — 23.08.2018

§ 13 Jobskifte, 1-måneds-reglen i § 48 F, stk. 2 og forbruget af de 84 måneder

Efter § 48 F, stk. 2, 2. pkt. er det ikke en betingelse, at skattepligt indtræder på ny, hvis et nyt ansættelsesforhold tiltrædes **senest 1 måned efter ophør af tidligere tilsvarende ansættelsesforhold**. Bestemmelsen er central ved jobskifte og har givet anledning til en nuanceret praksis.

Skatterådet anlagde en restriktiv linje i SKM2023.163.SR: en tilbageflytter kunne ikke have to samtidige ansættelseskontrakter under ordningen, medmindre begge blev påbegyndt samtidig med skattepligtens indtræden – dog med mulighed for sideløbende almindelig A-indkomst med fradragsret. I SKM2024.545.SR blev fristen anvendt bogstaveligt: ansættelsen hos H1 ophørte den 31. maj 2023, og tiltrædelsen hos H2 skete først den 3. juni 2024 – over 12 måneder senere, fordi konkurrenceklausulen blev gjort gældende. At kontrakten med H2 var underskrevet allerede i marts 2023, hjalp ikke, da et ansættelsesforhold forudsætter et reelt tjenesteforhold med rettigheder og forpligtelser, og ancienniteten først begyndte i juni 2024. Skatterådet fremhævede igen ordningens objektive karakter uden dispensationsadgang.

Landsskatteretten har derimod anlagt en formålsbestemt fortolkning i **fritstillingssituationer**. I 25-0022625 var en amerikansk medarbejder fritstillet den 1. september 2024 med formel fratrædelse 31. marts 2025 og tiltrådte et nyt job den 21. januar 2025 – altså **før** det formelle ophør. Skattestyrelsen afslog under henvisning til

SKM2023.163.SR. Landsskatteretten ændrede afgørelsen og opstillede følgende kriterier: det afgørende er, at det nye ansættelsesforhold **substituerer** det gamle, og at der maksimalt ligger én måned imellem. Retten fastslog, at fritstilling uigenkaldeligt fritager arbejdstageren fra arbejdspligten, at der gælder en tabsbegrænsningspligt, og at det **ikke er afgørende**, at der periodevis formelt eksisterer to ansættelsesforhold.

Om **forbruget af de 84 måneder** viser 24-0105146, at registreringsperioden er afgørende. Klageren havde været registreret under ordningen fra 1. april 2011 til 31. marts 2016 – den dagældende maksimale periode på 60 måneder – selv om den faktiske ansættelse ophørte 31. januar 2015; en bonus udbetalt i marts 2015 var fejlagtigt blevet beskattet under ordningen, fordi ophøret ikke var meddelt rettidigt. Anmodningen om at få registreringen forkortet, så restperioden og den senere udvidelse til 84 måneder kunne udnyttes, blev afvist. Afgørelsen understreger vigtigheden af rettidig af- og tilmelding hos Skattestyrelsen.

LOV	Kildeskatteloven § 48f, stk. 2 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 3	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fritstillet medarbejder kan skifte job og fortsætte på forskerskatteordningen inden formelt ansættelsesophør	12.12.2025
	Landsskatteretten · Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse	30.10.2025
	Skatterådet · Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen	01.11.2024
	Skatterådet · Forskerskatteordning ved tilbageflytning flere ansættelser og fradrag	04.04.2023

§ 14 Lovudviklingen – fra 3 til 10 års karens og lempelsen fra indkomståret 2026

Praksis kan kun forstås i lyset af ordningens lovhistorik, og flere afgørelser vedrører indkomstår under ældre affattelser.

2008 – grundlæggende nyaffattelse. Ved ændringsloven af 18. juni 2008 blev § 48 E ophævet og nyaffattet med lempeligere adgangskrav, herunder fjernelse af kravet om fuld skattepligt og arbejde i Danmark, og § 48 F blev indsat med et valg mellem 25 pct. i 3 år og 33 pct. i 5 år. Det er forarbejderne til dette lovforslag (nr. 162, 2007/2), der rummer den formulering om ordningens objektive karakter, som gennemsyrer al senere praksis.

2010 – karensen forlænges fra 3 til 10 år. Ved ændringsloven af 22. december 2010 blev perioden uden forudgående dansk skattepligt forlænget. Forarbejderne siger kort:

> *Efter de gældende regler er det en betingelse for at kunne gøre brug af forskerskatteordningen, at man ikke har været fuldt skattepligtig til Danmark eller har været skattepligtig til Danmark af lønindkomst eller indkomst ved selvstændig virksomhed i de seneste tre år forud for ansættelsen. Denne periode foreslås forlænget til 10 år.*

Samme lov ophævede valgmulighederne i § 48 F, stk. 3-7, indførte en enstrenget ordning og forlængede den maksimale periode fra 36 til 60 måneder.

2013 – forenkling. Betingelserne om tidligere ansættelse og ph.d.-ophold i § 48 E, stk. 3, nr. 3 og 4, blev ophævet som overflødige efter 10-års-reglen, og de resterende numre blev omnummereret – hvorfor ældre afgørelser henviser til § 48 E, stk. 3, **nr. 5**, om vederlagskravet.

2014 og 2017 – satser og periode. Vederlagskravet blev nedsat fra 69.300 kr. til 59.500 kr. (2010-niveau) ved ændringsloven af 24. december 2014 for at lette adgangen til højtkvalificeret arbejdskraft. Ved ændringsloven

af 28. december 2017 blev bruttoskattesatsen hævet fra 26 til 27 pct. – udtrykkeligt for at finansiere udvidelsen af den maksimale periode fra 60 til **84 måneder**.

2018 – forenkling og barsel. Ændringsloven af 6. december 2018 ophævede samtidighedskravet i § 48 E, stk. 1, indsatte barselsundtagelsen i stk. 3, nr. 3, og indsatte det nuværende stk. 6.

2024 – lempelse med virkning fra 2026. Ved ændringsloven af 30. december 2024 nedsættes grundbeløbet i § 48 E, stk. 3, nr. 3 fra 59.500 kr. til **47.600 kr. (2010-niveau)**. Af bemærkningerne fremgår:

> *Forslaget vil medføre, at grundbeløbet på 59.500 kr. (2010-niveau) nedsættes til 47.600 kr. (2010-niveau). Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20. Det foreslåede vil indebære, at der fra og med indkomståret 2026 vil gælde et lavere vederlagskrav som et gennemsnit om måneden inden for samme kalenderår.*

De almindelige bemærkninger begrunder lempelsen med, at en nedsættelse "vil gøre det lettere for danske virksomheder, herunder iværksættervirksomheder, at tiltrække flere personer til vigtige nøglefunktioner i Danmark" og dermed styrke konkurrencepositionen. I kroner og øre svarer det til en nedsættelse fra 78.000 kr. til 63.000 kr. (2025-niveau); det regulerede krav for 2026 udgør **65.400 kr.** om måneden plus ATP, jf. Den juridiske vejledning C.F.6.1.4.

Den konsoliderede lovtekst i kildeskatteloven angiver fortsat 59.500 kr., da ændringen endnu ikke er rullet ind i lovbekendtgørelsen – rådgivere skal derfor være opmærksomme på, at det er den nedsatte grænse, der gælder fra indkomståret 2026.

LOV | Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 | Kildeskatteloven § 48f, stk. 1, 2 | Personskatteloven § 20

§ 15 Sammenfatning: to hovedspor og en rådgivningsmæssig checkliste

Praksis om forskerskatteordningen kan koges ned til to hovedspor, der begge udspringer af ordningens objektive karakter.

Første spor – karensen er et formelt, ikke et materielt kriterium. Efter Højesterets domme af 2. februar 2024 i BS-30300/2023-HJR og BS-44692/2022-HJR er det ikke de reelle bopælsforhold, men de gyldige årsopgørelser, der afgør, om skatteyderen "har været skattepligtig". Vil man ind på ordningen efter et udlandsophold, er den eneste vej rundt om en fejlagtig registrering en **genoptagelse** – og den lykkes kun sjældent, jf. 19-0089394. Lykkes den, kan forskerskattesagen hjemvises, jf. 23-0012643. Den forebyggende lære er entydig: ved fraflytning skal der indgives fraflytningsselvangivelse og sikres en afsluttende ansættelse – folkeregistermeddelelsen er ikke nok.

Andet spor – vederlagskravet er et kontraktkrav, ikke et lønkrav. Vederlaget skal være garanteret i den skriftlige ansættelseskontrakt ved ansættelsens begyndelse og opfyldt løbende. Mundtlige aftaler (-SKM2021.562.SR), tilbagevirkende kontrakttillæg (24-0068814), efterbetalinger i senere år (23-0017410) og betingede vederlagselementer (19-0108060, 24-0099022) redder ikke sagen. Kun to modifikationer består: et element, der ved en samlet bedømmelse **er** garanteret, tæller med (18-0003978), og en lønændring aftalt **inden for** det igangværende kalenderår accepteres efter praksisændringen som følge af **SKM2022.33.ØLR**.

En praktisk checkliste før ansættelsen påbegyndes:

•

Kontrollér karensen mod de faktisk foreliggende **årsopgørelser** for de seneste 10 år – ikke mod bopælsforholdene.

- Sikr, at ansættelseskontrakten **garanterer** et månedligt vederlag i penge over grænsen (65.400 kr. i 2026) – eksklusive bortseelsesberettiget pension, ferietillæg og maksimum-formulerede ydelser.
- Ved udstationering: sørg for, at det danske selskab har tiltrådt aftalen **inden** første arbejdsdag og har de reelle arbejdsgiverbeføjelser, jf. 13-5682832 over for BS-23039/2022-KBH.
- Overvåg de 30 arbejdsdage i udlandet – overskridelse rammer bagud fra første udlandsdag (-SKM2019.193.SR).
- Ved jobskifte: hold én-måneds-vinduet i § 48 F, stk. 2, og meld ophør rettidigt, så registreringsperioden ikke bruger unødigt af de 84 måneder (24-0105146).
- For godkendte forskere: søg godkendelse **ved ansættelsesforholdets begyndelse** – så bortfalder vederlagskravet helt, jf. § 48 E, stk. 4.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3, 4 · Kildeskatteloven § 48f, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	02.02.2024
Højesteret · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
Byretten · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	04.07.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	27.11.2025
Landsskatteretten · Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse	30.10.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karensperioden	20.08.2025
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	22.04.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen	16.12.2021
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	17.09.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	30.07.2019
Landsskatteretten · Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering	09.06.2015
Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021
Skatterådet · Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen	03.04.2019

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

Kildeskatteloven § 48e stk. 1, 2, 3, 4-6	Kildeskatteloven § 48f stk. 1, 2
Personskatteloven § 20	Skatteforvaltningsloven § 27 stk. 1

MATERIALE

Citerede afgørelser

52 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		2
02.02.2024	Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	4645-5578
02.02.2024	Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	4655-5588

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS		2
11.10.2022	Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	3545-4216
11.10.2022	Landsretten stadfæster afgørelse om forskerskatteordning: Manglende opfyldelse af betingelse om skattepligt i tidligere år	4634-5564

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS		2
04.07.2025	Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	9925-11612
23.06.2021	Dom om Forskelsbeskatning og Skattepligt: Krav på Forskerskatteordningen	4631-5560

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		35
27.05.2026	Forskerskatteordning nægtet: Feriepenge fra tidligere arbejdsgiver kunne ikke opfylde vederlagskravet hos ny arbejdsgiver	25-0026309
18.12.2025	Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav	23-0037871
12.12.2025	Fritstillet medarbejder kan skifte job og fortsætte på forskerskatteordningen inden formelt ansættelsesophør	25-0022625
30.11.2025	Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav i ansættelseskontrakt	24-0099107
27.11.2025	Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	24-0099022
04.11.2025	Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav vedrørende pensionsindbetalinger	25-0033027
30.10.2025	Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse	24-0105146
10.10.2025	Afslag på forskerskatteordningen: Skattepligt ifølge gyldige årsopgørelser brød 10-års reglen ved ny ansættelse	23-0100979
20.08.2025	Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karensperioden	23-0012643
19.08.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt ved arbejdsudleje	24-0025723

23.06.2025	Afslag på forskerskatteordning på grund af tidligere fuld skattepligt inden for 10-årsperioden stadfæstet	23-0029398
10.06.2025	Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark	21-0078754
22.04.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	24-0068814
08.04.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt under studieophold	22-0081416
13.11.2024	Afslag på forskerskatteordningen grundet fuld skattepligt inden for de seneste 10 år	21-0109182
13.11.2024	Afslag på forskerskatteordning: 10-års karensperiode ikke overholdt grundet registreret skattepligt i årsopgørelsen	23-0015197
18.09.2024	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt inden for 10-års perioden	22-0050862
12.09.2024	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt i Danmark	22-0111697
29.09.2023	Forskerskatteordning afvist for udstationeret medarbejder grundet manglende dansk arbejdsgiver	22-0102763
29.09.2023	Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	23-0017410
09.05.2023	Afslag på forskerskatteordningen pga. manglende løngaranti i ansættelseskontrakten	22-0102325
03.03.2023	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold ved udstationering	19-0103563
17.03.2022	Landsskatteretten: Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold i Danmark	19-0103807
16.12.2021	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen	19-0089394
14.12.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt	20-0102295
17.09.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	19-0108060
27.08.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet registreret skattepligt inden for de seneste 10 år	20-0075504
06.03.2020	Afslag på forskerskatteordning grundet eksisterende ansættelsesforhold	15-3270991
20.01.2020	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende ansættelse hos dansk arbejdsgiver	16-1400322
22.10.2019	Forskerskatteordning afvist på grund af ophold i Danmark mere end én måned før jobstart	16-0831219
30.07.2019	Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	18-0003978

22.01.2019	Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskattelovens § 48 E - Udstationering	13-0010033
04.12.2018	Afslag på forskerskatteordning: Italiensk moderselskab anset for at være den reelle arbejdsgiver	12-0221739
17.11.2016	Forskerskatteordningen: Vederlagskrav ikke opfyldt ved barsel og ny kontrakt	14-0387455
09.06.2015	Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering	13-5682832

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 9

01.11.2024	Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen	24-0141755
04.04.2023	Forskerskatteordning ved tilbageflytning flere ansættelser og fradrag	22-0859043
01.11.2021	Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	19-0707649
25.10.2021	Beskatning af bonus og feriegodtgørelse efter fratrædelse og forskerordning	20-1384975
03.04.2019	Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen	19-0071238
05.10.2018	Forskattetil ordning ved ansættelse i ledelsen og erhvervelse af medarbejderaktier	18-0394593
23.08.2018	Bonus optjent under forskerordning beskattes almindeligt efter ophør	18-0176180
19.12.2013	Lønkrav i forskerskatteordningen ved udstationering og barselsorlov	13-0111997
21.09.2011	Forskerbeskatning ved udlejning via dansk søsterselskab	11-067757

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

08.05.2025	Tvist om dokumentation for af- og pålæsning ved parkering uden for afmærket bås	park-5560

PROCESBEVILLINGSNÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

09.06.2023	3.-instansbevilling: Kildeskatteloven § 48 E – materiel prøvelse vs. bindende skatteansættelse i vurdering af 10-årskarensperioden for forskerskatteordningen	j.nr. 22/21651

15 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over fradrag for renteudgifter

Fra reelt gældsforhold og periodisering til renteloft, EBITDA-regel og tynd kapitalisering

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 61 afgørelser · 2006-2026 Læs online

INTRODUKTION

Fradragsretten for renteudgifter hviler stadig på den over 100 år gamle grundhjemmel i statsskattelovens § 6, litra e, men er i dag omgivet af et tæt net af værnsregler i ligningsloven og selskabsskatteloven. Praksis viser to gennemgående spor: for fysiske personer og hovedaktionærer handler stort set alle sager om, hvorvidt der overhovedet foreligger et REELT gældsforhold – og hvornår renten kan fratrækkes; for selskaber handler de om, hvor meget af et i øvrigt utvivlsomt fradragsberettiget rentebeløb der bliver beskåret efter §§ 11, 11 B og 11 C. Denne oversigt samler Landsskatterettens, Skatterådets og EU-Domstolens praksis på begge spor og knytter den til lovgivers egne forarbejder og til skatteundgåelsesdirektivet (ATAD).

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Fradrag for renteudgifter efter statsskattelovens § 6, litra e, forudsætter en låneaftale med en retligt bindende forpligtelse til at betale gælden OG forrente den – og skatteyderen bærer bevisbyrden for, at lånet faktisk er optaget og udbetalt.

02 Renten skal være et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor, beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld og fastsat FORUD for den periode, den vedrører; afkast fastsat efter periodens begyndelse er ikke rente, men kursgevinst.

03 Mellem interesseforbundne parter gælder en SKÆRPET bevisbyrde: modsatrettede gældsbreve, gentagne overdragelser mellem egne selskaber, manglende pengestrømsdokumentation og dagsdatokvitteringer underskrevet af parterne selv er ikke tilstrækkeligt.

04 Et lånearrangement, hvor investors risiko er elimineret af en garanti, der overstiger købsprisen, og hvor renterne alene betales af skatteværdien af rentefradraget, er ikke et reelt gældsforhold – uanset at der foreligger underskrevne gældsbreve.

05 Det er den formelle debitor, der har fradragsretten: andelshaveres subsidiære, personlige og solidariske hæftelse for foreningens realkreditgæld gør dem ikke til reelle debitorer.

06 Personer fradrager som udgangspunkt renter i forfaldsåret (ligningslovens § 5, stk. 1), mens selskaber, banker, fonde og hovedaktionærer med mellemregning OBLIGATORISK skal periodisere efter § 5, stk. 4-5.

07 Restancereglen i ligningslovens § 5, stk. 8, udskyder fradraget til betalingstidspunktet, hvis renter for tidligere år i samme gældsforhold ikke er betalt ved indkomstårets udgang – medmindre skatteyderen godtgør at have kunnet betale forfalden gæld eller stille betryggende sikkerhed.

08 Ved gældseftergivelse beskæres rentefradraget forholdsmæssigt efter ligningslovens § 5, stk. 9, og indfrielsesgraden beregnes ALENE ud fra betalinger, der sker som følge af selve gældseftergivelsen – tidligere års afdrag tæller ikke med.

09 Siden 2020 rammer den forholdsmæssige beskæring i § 5, stk. 10, også gældskonvertering til aktier, indfrielse efter koncerntilskud og koncernforbundne selskabers opkøb af debitorselskabets gæld.

10 Ligningslovens § 17 afskærer helt fradrag for renter af gæld, som skyldneren har påtaget sig som gave eller arveforskud over for livsarvinger, stedbørn, plejebørn eller familiefonde.

11 Renteudgifter er som udgangspunkt kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1 – men i virksomhedsordningen indgår erhvervsmæssige renter i virksomhedens indkomst og skal obligatorisk periodiseres, jf. virksomhedsskattelovens § 6, stk. 2.

12 Tynd kapitalisering efter selskabsskattelovens § 11 rammer kontrolleret gæld over 10 mio. kr., når gæld:egenkapital overstiger 4:1 – og et lån fra en uafhængig bank bliver til kontrolleret gæld i sin HELHED, hvis et koncernselskab har stillet sikkerhed, uanset hvor lille en del sikkerheden reelt dækker.

13 Undtagelsen om, at lignende finansiering kunne opnås mellem uafhængige parter, forudsætter, at lånet kunne opnås UDEN sikkerhedsstillelse fra den kontrollerende ejerkreds – bevisbyrden er i praksis meget vanskelig at løfte.

14 Renteloftet i selskabsskattelovens § 11 B beskærer nettofinansieringsudgifter, der overstiger den skattemæssige værdi af aktiverne ganget med standardrenten, men aldrig under 21,3 mio. kr.; kun BESKÅRNE nettokurstab kan fremføres, og kun i 3 år.

15 EBITDA-reglen i selskabsskattelovens § 11 C tillader højst, at den skattepligtige indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger nedsættes med 30 pct., dog altid med fradrag op til 22.313.400 kr.; beskårne låneomkostninger fremføres tidsubegrænset, uudnyttet kapacitet kun i 5 år.

16 Den alternative koncern-procentsats i § 11 C, stk. 7, beregnes udelukkende på det konsoliderede årsregnskabs egne tal – renter, der regnskabsmæssigt er ført på egenkapitalen, kan ikke medregnes, selv om de skattemæssigt måtte udgøre renter af gæld.

17 EU-Domstolen har underkendt dansk lovgivning, der forbeholdt skattefrihed for renteindtægter fra tyndt kapitaliserede DANSKE datterselskaber, som en uproportional restriktion af etableringsfriheden.

§ 1 Grundhjemlen i statsskattelovens § 6, litra e, og det skatteretlige rentebegreb

Fradragsretten for renteudgifter hviler fortsat på den oprindelige formulering fra 1922 i statsskattelovens § 6, litra e, hvorefter der ved beregningen af den skattepligtige indkomst kan fradrages:

> *»Renter af Prioriteter og anden Gæld, samt hvad der er anvendt til blot Vedligeholdelse eller Forsikring af de af den skattepligtiges Ejendele, hvis Udbytte beregnes som Indkomst. Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til Afdrag paa hans Gæld ...«*

Bestemmelsen definerer ikke, hvad en rente ER. Det gør derimod en fast administrativ praksis, som Skattestyrelsen har kodificeret i Den juridiske vejledning, afsnit C.A.11.2.1, og som Skatterådet gentagne gange har anvendt. Ved renter forstås **et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor, beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld, for at stille kapital til rådighed**. Hertil kommer et selvstændigt krav om, at renten skal være fastsat FORUD for den periode, den vedrører.

Skatterådet opstillede kriterierne udtrykkeligt i SKM2007.249.SR om et banklån med renteloft:

> *»Renten skal være et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor – beregnet som en bestemt procentdel af gælden – for at stille kapital til rådighed. Yderligere skal renten være fastsat forud for den periode, den vedrører, og der skal være tale om et retligt forpligtende gældsforhold og reelle renteudgifter.«*

Rådet bekræftede, at hele den løbende betaling – variabel interbankrente, rentemarginal og betalingen for selve renteloftet – kunne fradrages som rente, uanset om renteloftet dækkede hele lånets løbetid eller blev etableret senere. På samme måde blev både fast og variabel forrentning på en 100-årig obligation anerkendt som rente i SKM2006.304.SR, fordi renten blev fastsat som en procentdel af den til enhver tid værende gæld.

Den samme forudgående-fastsættelses-betingelse er også afgrænsningen mod kursgevinstbeskatningen. I SKM2013.203.SR blev en årlig regulering på 3 pct. af bådejeres indskud i en havneudvidelse anset for skattepligtig indkomst – men som KURSGEVINST og ikke som rente, med den konsekvens at beskatningen først indtrådte ved realisation. Tilsvarende blev en omlægning af en forrentet hovedaktionærgæld til et rentefrit lån med indfrielse til kurs 250 i SKM2010.864.SR behandlet efter kursgevinstlovens realisationsprincip og ikke som løbende renter.

Skattelovrådet beskrev allerede i betænkning nr. 1101/1987, s. 148 gældende ret på samme måde:

> *»Renteudgifter er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6 litra e, der taler om renter af prioriteter og anden gæld. For at man kan anse en udgift for en rente, må denne beregnes procentvis af den til enhver tid værende restgæld og udgøre vederlag for at få stillet kapital til rådighed.«*

Med lov nr. 1883 af 29. december 2015 blev rentebegrebet udtrykkeligt udvidet til også at omfatte NEGATIVE renter. Forarbejderne til ændringen af ligningslovens § 5, stk. 1 forklarer, at ordene »vedr. gæld« udgik, netop for at tydeliggøre, at bestemmelsen gælder, »uanset om renteudgiften er udslag af en positiv eller negativ rente, og dermed om renteudgiften konkret påhviler debitor eller kreditor«.

LOV	Ligningsloven § 5, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Indskud til havneudvidelse er skattepligtig kursgevinst	22.03.2013
	Skatterådet · Beskatning af kursgevinst på rentefri fordring efter realisationsprincippet	21.12.2010
	Skatterådet · Fradrag for lån med renteloft uanset løbetid og etablering	10.04.2007
	Skatterådet · Obligationer med begrænset hæftelse er almindelige fordringer og blåstemplede	09.05.2006

§ 2 Kravet om et reelt gældsforhold – skærpet bevisbyrde mellem interesseforbundne parter

Den absolut hyppigste årsag til, at rentefradrag nægtes, er ikke rentens karakter, men at der slet ikke foreligger et reelt gældsforhold. Landsskatteretten formulerer betingelsen ensartet: det er en forudsætning for fradrag efter statsskattelovens § 6, litra e, at der foreligger en låneaftale, der indeholder en **retligt bindende forpligtelse til at betale gælden og til at forrente den**, og at dette kan dokumenteres. Bevisbyrden påhviler skatteyderen.

Mellem interesseforbundne parter skærpes kravet. I 09-00748 nægtede Landsskatteretten fradrag for renter på et gældsbrev på 250.000 kr., hvor klageren året efter selv havde ydet kreditor et lån på præcis samme beløb, hvor parterne havde stiftet flere selskaber sammen, og hvor gældsbrevene var overdraget frem og tilbage mellem parternes egne selskaber. Retten henviste udtrykkeligt til, at der stilles skærpede krav til beviset for realiteten bag låneaftaler og betalte renter mellem interesseforbundne parter, jf. **SKM2007.90.HR**. Dagsdatokvitteringer underskrevet af parterne selv var ikke tilstrækkelig dokumentation for pengestrømmene.

Den parallelle sag 11-00168 blev afgjort i overensstemmelse med en byretsdom af 6. januar 2012 og udbygger kriterierne. Retten pegede på, at låneforholdet var **usædvanligt**, fordi der eksisterede to modsatrettede gældsbreve med samme parter, samme beløb og samme vilkår, uden en tilfredsstillende forklaring på, hvorfor de ikke blot blev udlignet, og at der hverken var fast tilbagebetalingsordning eller rentebetaling i overensstemmelse med gældsbrevets ordlyd. Interessefællesskabet fulgte her af et langvarigt og tæt venskab kombineret med fælles selskabsdeltagelse – ikke af familieskab.

De samme momenter går igen i selskabssager. I 23-0088810 nægtede Landsskatteretten et dansk selskab fradrag for beregnede renter på 1.148.030 kr. af et påstået lån fra et panamansk søsterselskab. Retten lagde vægt på fire objektive kendsgerninger: låneaftalen var underskrevet **10 dage før selskabets stiftelse**, så selskabet manglede retsevne ved aftalens indgåelse; midlerne kom fra långiverens PRIVATE konto; vilkårene var usædvanlige med 5 års betalingsfri periode og derefter 25 års rentebetaling uden hovedstolsafdrag; og renterne var alene beregnet, aldrig afholdt.

> *»På denne baggrund … finder Landsskatteretten, at selskabet – trods fremlæggelse af låneaftale og regnskab – ikke har godtgjort, at der består et reelt gældsforhold … med en faktisk tilbagebetalingsforpligtelse.«*

Omvendt er der ikke tale om et automatisk nej, når parterne er nærtstående. I SKM2013.709.SR bekræftede Skatterådet, at lån ydet af aktionærerne forholdsmæssigt efter deres ejerandele skattemæssigt udgjorde gæld med fradragsret for renterne, netop fordi der forelå en ubetinget og retligt bindende forpligtelse til tilbagebetaling og forrentning, og fordi renten blev fastsat forud som en procentdel af restgælden. Og i 13-3274927 godkendte Landsskatteretten fradrag for 123.000 kr., selv om låneaftalen ikke var underskrevet af kreditor og angav et senere forfaldstidspunkt – et kontoudtog fra kreditor dokumenterede, at renterne FAKTISK var betalt i indkomståret.

En beslægtet grænsedragning er, om overførsler overhovedet er lån. I 19-0014277 fandt Landsskatteretten, at en eneanpartshavers vedvarende overførsler til sit spekulationsselskab reelt var KAPITALINDSKUD og ikke lån – bl.a. fordi beløbene i selskabets egne årsrapporter var omklassificeret fra ansvarlig lånekapital til egenkapital, og fordi der manglede skriftlige låneaftaler. Da der ikke forelå et gældsforhold, kunne der heller ikke fikseres en renteindtægt. Modsat blev et uforrentet eneanpartshaverlån på 6.423.504 kr. rentefikseret i 24-0090846, fordi lånet dér utvivlsomt bestod.

Den skærpede bevisbyrde ved interessefællesskab er ikke særegen for renter. Østre Landsret anvendte samme målestok i BS-3682/2013-OLR, hvor et selskab ikke havde løftet »den skærpede bevisbyrde for en direkte forbindelse mellem udgiften og indkomsterhvervelsen« ved en betaling på 15 mio. kr. til et interesseforbundet selskab.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS

Landsretten · Selskab fik ikke fradrag for "termination fee" betalt til interesseforbundet part	16.01.2015
Landsskatteretten · Rentefiksering af eneanpartshaverlån og beskatning af renteindtægter fra datterselskabslån	29.06.2026
Landsskatteretten · Stadfæstelse af beskatning af tilskud og maskeret udbytte samt nægtelse af rentefradrag i selskab med udenlandske ejere	05.12.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hovedanpartshavers overførsler til selskab var kapitalindskud, ikke rentebærende lån	19.05.2020
Landsskatteretten · Fradrag for renteudgifter og anvendelse af virksomhedsordningen – Indkomståret 2009	26.01.2017
Landsskatteretten · Manglende fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i låneforhold	24.01.2012
Landsskatteretten · Manglende fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i gældsforhold	08.01.2010
Skatterådet · Lån fra aktionærer kvalificeres som gæld med fradragsret for renter	08.10.2013

§ 3 Skattearrangementer uden økonomisk risiko: garantikonstruktionerne fra 2010'erne

En markant sagsklynge i Landsskatterettens praksis er de såkaldte investeringsarrangementer, hvor skatteydere med almindelige lønindkomster på 210.000-286.000 kr. selvangav rentefradrag på op til 706.641 kr. om året. Konstruktionen var systematisk opbygget af fire sammenkædede dokumenter: en tegningsaftale om investeringsandele (typisk 1.000.000 kr.), et gældsbrev til finansiering af samme beløb med 15 pct. p.a. i rente, en garantiaftale med løfte om 17 pct. årlig værdistigning, og en »BonusFerie«-ordning, hvor skatteværdien af rentefradraget netop dækkede den månedlige indbetaling – så investorens »overskud/underskud pr. md.« pr. konstruktion blev 0 kr.

Landsskatteretten underkendte arrangementet konsekvent. Den bærende præmis går igen ordret på tværs af sagerne:

> *»Klageren har ikke – til trods for, at hun er opfordret hertil - godtgjort, at hun har optaget og fået udbetalt et lån. Dette understøtter sammen med sagens øvrige oplysninger, at der ikke er tale om et reelt gældsforhold.«*

Det afgørende var, at **investoren ikke bar nogen økonomisk risiko**. Det fremgik direkte af tegningsaftalen, at investor ikke påtog sig nogen hæftelse, og at risikoen var begrænset til købsprisen med fradrag af garantiaftalen – og da garantien udgjorde et STØRRE beløb end købsprisen, var der reelt ingen risiko overhovedet. Hertil kom fuld modregningsadgang i lånet. Se bl.a. 13-5471107, 13-5585726, 13-5586083, 13-5297891 og 13-5648358.

SKAT havde forgæves forsøgt at indhente dokumentation fra udbyderselskaberne under henvisning til den dagældende dokumentationspligt for udbydere af skattearrangementer i skattekontrollovens § 10 F og politianmeldte til sidst personkredsen bag selskaberne. Da hverken udbyderne eller investorerne kunne dokumentere pengestrømme eller rådighed over lånebeløbene, blev fradragene nægtet i 13-5061965-, 13-5311651, 13-5465347, 13-5604956 og 13-5316795.

En senere variant med optioner blev underkendt på samme grundlag i 18-0006838. Her lagde Landsskatteretten vægt på, at lånebeløbene aldrig blev udbetalt, men blot bogført internt mellem selskaber med samme personkreds og adresse; at investeringen angik optioner i et selskab med en nominel kapital på 50.000 kr., mens klageren angiveligt investerede over 500.000 kr.; og at garantier og tilbagekøbspligter gjorde arrangementet **selvlikviderende**. Retten konkluderede, at der var tale om »en række forud fastlagte dispositioner uden reelt forretningsmæssigt indhold, hvis primære formål var at opnå et uberettiget rentefradrag«.

Denne helhedsvurdering af forud tilrettelagte, risikofrie arrangementer svarer til Højesterets tilgang i **Sag 278/2012** (Topdanmark-sagen) og **Sag 92/2017** (opfølgningen), hvor konstruerede tab frembragt ved modsatrettede valutaterminsforretninger uden reel økonomisk risiko blev nægtet fradragsret.

Et gennemgående processuelt træk er, at den for høje fradragsindberetning i sig selv blev anset for **groft uagtsom**, så SKAT kunne genoptage ekstraordinært efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, selv om skatteyderen havde enkle økonomiske forhold og dermed var omfattet af den korte ligningsfrist.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Opgørelse af tab på aktier ved konstruerede skattearrangementer med valutaterminsforretninger	03.04.2018
	Højesteret · Tilsidesættelse af konstruerede tab på aktier og anparter ved skattearrangement med valutaterminsforretninger	11.06.2014
	Landsskatteretten · Rentefradrag nægtet for lån i skattearrangement, da gældsforholdet ikke var reelt	18.06.2019
	Landsskatteretten · Manglende godkendelse af fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i gældsforhold	18.02.2016
	Landsskatteretten · Nægtelse af rentefradrag i skattearrangement uden økonomisk realitet	17.02.2016
	Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for renteudgifter i fiktivt lånearrangement	17.02.2016
	Landsskatteretten · Nægtelse af rentefradrag i skattearrangement uden reelt gældsforhold	15.02.2016
	Landsskatteretten · Manglende dokumentation for reelt gældsforhold medførte nægtet fradrag for renteudgifter	02.02.2016
	Landsskatteretten · Manglende dokumentation for reelt gældsforhold medførte nægtet fradrag for renteudgifter	29.10.2015
	Landsskatteretten · Manglende dokumentation for reelt gældsforhold medførte nægtet fradrag for renteudgifter	05.08.2015
	Landsskatteretten · Manglende dokumentation for reelt gældsforhold - nægtet fradrag for renteudgifter	12.06.2015
	Landsskatteretten · Manglende dokumentation for reelt gældsforhold - Rentefradrag nægtet	12.06.2015
	Landsskatteretten · Nægtet rentefradrag for lån i skattearrangement uden økonomisk realitet	12.06.2015

§ 4 Hvem er debitor? Andelsboligforeninger, andelsselskaber og subsidiær hæftelse

En selvstændig sagsgruppe angår, om en fysisk person kan fradrage renter af en gæld, som formelt er optaget af en forening eller et andelsselskab, som personen er medlem af. Landsskatterettens svar er konsekvent: fradragsretten tilkommer den, der er REEL debitor – og en subsidiær hæftelse gør ikke medlemmet til debitor.

I 18-0000417 hæftede andelshaverne ifølge vedtægternes § 7 personligt og solidarisk for selskabets realkreditgæld. Landsskatteretten nægtede alligevel fradrag, fordi årsopgørelserne viste, at det var andelsselskabet, der hæftede for gælden, og fordi den personlige hæftelse var **subsidiær** i forhold til selskabets egen. Andelsselskabet kunne derfor ikke anses for skattemæssigt transparent. Skatterådets afgørelse SKM2015.192.SR om transparens i relation til ejendomsavancebeskatningsloven kunne ikke føre til et andet resultat.

Samme resultat i 15-3265186, hvor klageren argumenterede for, at foreningen reelt var et skattemæssigt transparent boligkollektiv med enstemmighedskrav og få medlemmer. Retten fastholdt, at det var foreningen, der var registreret som debitor, og at vedtægternes fordeling af et eventuelt salgsoverskud ikke var karakteristisk for sameje. Retten afviste desuden, at over 30 års praksis med godkendte fradrag skabte en retsbeskyttet forventning: **SKATs tidligere passivitet eller manglende indgriben skaber ikke en retsbeskyttet forventning for fremtiden.**

Dette forventningssynspunkt går igen i 09-00748, hvor en kommunal skattemyndigheds tidligere godkendelse af rentefradraget for indkomståret 2003 – foretaget uden en tilbundsgående prøvelse af lånets realitet – ikke afskar de statslige skattemyndigheder fra at udøve kontrol- og revisionsbeføjelser for senere indkomstår, jf. **SKM2002.229.HR**.

Grænsen mellem accepteret og afvist videreudlån i andelsboligforeninger blev kortlagt i 14-4980035, hvor Landsskatteretten sammenstillede praksis:

Afgørelse	Scenarie	Udfald	Begrundelse
SKM2010.746.SR	Omprioritering videreformidlet til medlemmer til indfrielse af foreningens gæld	Nej	Ikke reelt gældsforhold; formålet var skattekonvertering
SKM2009.549.SR	Nye medlemmer låner til indskud ved køb af nye lejligheder	Ja	Reelt låneforhold ved nyerhvervelse
SKM2009.108.SR	Videreudlån for at give medlemmer billigere realkreditfinansiering	Ja	Reelt formål: bedre lånevilkår end individuelt muligt
TfS 1993, 541 HD	Gældsbreve udstedt ved etablering af nye boliger i eksisterende ejendom	Ja	Højesteret fandt gældsforholdet reelt

Den bærende sondring er, om der etableres et nyt, reelt låneforhold – eller om der blot sker en regnskabsmæssig omplacering af foreningens gældsbyrde med det formål at konvertere ikke-fradragsberettiget boligafgift til fradragsberettigede renter. I den konkrete sag afviste retten det bindende svar, fordi det ikke med tilstrækkelig klarhed var angivet, hvorledes gældsforholdet skulle etableres.

LOV Selskabsskatteloven § 1, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Nægtelse af fradrag for renteudgifter – Andelsselskab – Personlig hæftelse 08.11.2018

Landsskatteretten · Andelshaver nægtet rentefradrag for foreningens gæld trods personlig og solidarisk hæftelse 07.09.2017

Landsskatteretten · Afslag på rentefradrag for lån mellem andelsboligforening og andelshavere grundet manglende reelt gældsforhold 09.01.2015

Landsskatteretten · Manglende fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i gældsforhold 08.01.2010

§ 5 Periodisering: forfaldsprincippet i ligningslovens § 5, stk. 1, og de obligatoriske undtagelser

Hovedreglen for fysiske personer er forfaldsprincippet. Efter ligningslovens § 5, stk. 1 fradrages renteudgifter »i det indkomstår, hvori renten forfalder til betaling«, med forbehold for stk. 2, 5, 6, 7 og 8. Samme regel gælder løbende provisioner og præmier for lån og kaution, jf. ligningslovens § 8, stk. 3.

Skattelovrådet redegjorde i betænkning nr. 1101/1987, s. 157 for, hvorfor forfaldsprincippet i sig selv er teoretisk uholdbart:

> *»Der er i skattelovrådet enighed om, at det for renteindtægter og -udgifter er muligt at angive en principielt rigtig metode for fordelingen af disse poster på de enkelte indkomstår. Renter er netop karakteriseret ved at blive beregnet under hensyn til løbetiden for lånet eller kreditten ... Det er på denne baggrund skattelovrådets principielle synspunkt, at man bør tilstræbe, at renteindtægter og -udgifter for alle skattepligtige periodiseres.«*

Rådet anbefalede alligevel ikke en generel periodisering, s. 158, fordi forfaldsprincippet rummer betydelige praktiske fordele og understøtter automatiske kontrolsystemer via pengeinstitutternes og realkreditinstitutternes indberetninger. Rådet foreslog i stedet »et kompromis«: lovfæst forfaldsprincippet som udgangspunkt, og fastslå derefter en række undtagelser, hvor periodiseringsprincippet skal gælde for at modvirke misbrug, s. 159. Det er præcis den struktur, § 5 har i dag.

De centrale undtagelser er:

- **§ 5, stk. 2** – forudbetalte renter, der vedrører en periode på mere end 6 måneder og forfalder mere end 6 måneder før periodens udløb, skal fordeles over den periode, de vedrører. Bestemmelsen retter sig mod den misbrugsmulighed, Skattelovrådet identificerede: lån optaget med forudforfaldende renteudgift kombineret med genudlån med bagudforfaldende renteindtægt, s. 165.
- **§ 5, stk. 3** – stiftelsesprovisioner og engangsydelser fradrages med højst 2,5 pct. af hovedstolen i forfaldsåret; resten fordeles over den resterende løbetid.
- **§ 5, stk. 4-5** – OBLIGATORISK periodisering for selskaber omfattet af årsregnskabslovgivningen, banker, sparekasser, forsikringsselskaber, investeringsforeninger, erhvervsdrivende fonde og andelskasser – samt for **personer, der er hovedaktionærer eller hovedanpartshavere i sådanne selskaber og har mellemregning med dem**. Erhvervsdrivende kan frivilligt vælge periodisering, men er bundet af valget i de efterfølgende år.

Rækkevidden af den obligatoriske hovedaktionær-periodisering blev prøvet i 11-02634. En eneanpartshaver ønskede at give sit selskab rentehenstand på grund af negativ egenkapital og udskyde beskatningen til betalingstidspunktet med henvisning til **SKM2008.9.HR**. Landsskatteretten afviste: da rentehenstanden alene udskød FORFALDSTIDSPUNKTET og ikke ændrede renternes tilknytning til en given periode, skulle renterne fortsat indtægtsføres i det år, de vedrørte, jf. § 5, stk. 4 og 5.

Den obligatoriske periodisering afskærer samtidig adgangen til nedskrivningsreglen i ligningslovens § 5 A-. I 12-0189784 blev en eneanpartshaver beskattet af renteindtægter på 201.478 kr. og 304.198 kr. på

en mellemregning med et selskab med negativ egenkapital på -2.002.415 kr. Da klageren var omfattet af periodiseringsreglen, kunne § 5 A – der udtrykkeligt forudsætter, at den skattepligtige IKKE fordeler renter efter § 5, stk. 5 – ikke anvendes. Retten fandt heller ikke uerholdeligheden dokumenteret, bl.a. fordi selskabet fortsatte driften og senere nedbragte mellemregningen til 18.950 kr.

Særlige periodiseringsregler gælder ved ind- og udtræden af skattepligt. Efter ligningslovens § 5, stk. 7 fordeles renteudgifterne over den periode, hvor den pågældende er skattepligtig, og ligningslovens § 5 b fastsætter den tilsvarende regel for renteindtægter – også når en dobbeltbeskatningsoverenskomst flytter det skattemæssige hjemsted. En parallel fordelingsregel findes i kildeskattelovens § 48 F, stk. 6, for forskerskatteordningen. Landsskatteretten fastslog i 11-02477, at renter fra de 10 måneder under bruttobeskatning ikke kunne fradrages i indkomsten fra de sidste to måneder under almindelig beskatning. I 13-0028149 blev periodeopdelingen udstrakt til også at gælde overførsel af rentefradrag MELLEM ægtefæller – men retten gav samtidig delvist medhold, fordi negativt afkast på livsforsikringer på 5.889 kr. ikke er nettorenteudgifter og derfor ikke kunne beskæres.

LOV	Ligningsloven § 5, stk. 1-8 · Ligningsloven § 5a · Ligningsloven § 5b	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Periodisering af rentefradrag og overførsel fra ægtefælle ved ophør af forskerbeskatning	20.12.2013
	Landsskatteretten · Beskatning af renteindtægter for hovedanpartshaver i anpartsselskab	09.11.2012
	Landsskatteretten · Renteudgifter skal periodiseres ved overgang fra forskerskatteordning til almindelig beskatning	23.12.2011
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af bindende svar: Rentehenstand mellem selskab og hovedanpartshaver medfører ikke udskydelse af beskatning	20.09.2011

§ 6 Restancereglen i ligningslovens § 5, stk. 8 – udskudt fradrag ved ubetalte renter

Ligningslovens § 5, stk. 8 er den praktisk vigtigste undtagelse fra forfaldsprincippet for personer. Renteudgifter kan først fradrages i det indkomstår, hvori BETALING sker, hvis renteudgifter for tidligere indkomstår **i samme gældsforhold** ikke er betalt inden udgangen af indkomståret. Undtagelsen fra undtagelsen er, at skatteyderen godtgør, at han ved årets udgang »var i stand til at betale forfalden gæld eller stille betryggende sikkerhed herfor i sine aktiver«. Renter anses for betalt, når de tilskrives en kassekredit, uden at kreditten derved overstiger det aftalte maksimum.

Bevisbyrden ligger hos skatteyderen og er reel. I 14-5145134 havde klageren lånt 543.000 kr. i sin søns selskab og betalte fra september 2011 månedligt 5.000 kr. Retten anerkendte, at der forelå et låneforhold, men nægtede alligevel fradrag for de 60.000 kr., der var betalt i 2012:

> *»Det anses ikke for dokumenteret eller tilstrækkeligt sandsynliggjort, at renter vedrørende tidligere indkomstår til fulde er betalt, hvorfor der ikke kan godkendes fradrag for renteudgifter i indkomståret 2012, jf. Ligningsloven § 5, stk. 8.«*

Retten lagde vægt på interessefællesskabet (forældre/søn), at gældsbrevet blev underskrevet længe efter første udbetaling, og at det var uklart, om overførslerne dækkede renter eller andre mellemværender.

For selskaber virker reglen tilsvarende. I 07-00496 var det ubestridt, at der resterede ubetalte renter fra tidligere år på en mellemregning med hovedanpartshaveren, og at selskabet var insolvent. Selskabet havde

ikke godtgjort at kunne betale forfalden gæld eller stille betryggende sikkerhed, og fradragsretten var derfor udskudt til betalingstidspunktet. Selskabet argumenterede for **symmetri** – at kreditor (hovedanpartshaveren) i så fald ikke burde beskattes af de samme renter, som debitor blev nægtet fradrag for – men retten afviste, at symmetrisynspunktet kunne føre til et andet resultat. Retten fastslog samtidig, at en konvertering af gæld til anparter ikke er en »faktisk betaling i penge«, der genopliver fradragsretten.

En særlig praksis gælder statsgaranterede studielån. Fradrag godkendes efter praksis først, når tilbagebetalingen påbegyndes; renter påløbet derefter fradrages løbende på tilskrivningstidspunktet, medmindre fradragsretten udskydes efter § 5, stk. 8. I 10-00555 fastslog Landsskatteretten, at klageren allerede havde fratrukket samtlige opsamlede renter fra studietiden til og med 2000, og at der derfor kun kunne godkendes fradrag for årets tilskrevne renter – 8.145 kr. i 2006 og 10.221 kr. i 2007 – uanset at klageren tidligere havde fået medhold i Østre Landsret i **SKM2007.523.ØLR** for indkomstårene 1998-99. Samme systematik blev anvendt i 14-2572759, hvor »gamle akkumulerede renter« på 56.604 kr. fra før 1990 ikke kunne fradrages igen, fordi klageren i perioden 1995-2009 samlet havde fratrukket 59.868 kr.

LOV	Ligningsloven § 5, stk. 8 · Statsskatteloven § 6, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Fradrag for renteudgifter vedrørende studielån	12.10.2016
	Landsskatteretten · Nægtelse af rentefradrag i lån fra søns selskab grundet ubetalte restancer	23.12.2015
	Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om periodisering af rentefradrag for SU-lån og gyldigheden af SKAT's afgørelse	19.11.2010
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende rentefradrag og gældskonvertering	02.11.2009

§ 7 Rentefradragsbegrænsning ved gældseftergivelse, gældskonvertering og koncernintern erhvervelse af gælden

Ligningslovens § 5, stk. 9 blev indsat ved lov nr. 412 af 14. juni 1995 og indeholder en forholdsmæssig beskæring: opnår en skattepligtig nedsættelse af gæld ved en gældseftergivelse, kan de påløbne renter kun fradrages med en andel svarende til forholdet mellem den del af gælden, der skal betales efter nedsættelsen, og den samlede gæld før nedsættelsen. Er der allerede foretaget fradrag efter forfaldsprincippet, kan fradraget opretholdes i det omfang, det kan rummes i gælden efter nedsættelsen.

Skatteministeriets cirkulære Handel med underskudsselskaber, gældseftergivelse og renter ved gældseftergivelse forklarer formålet og regnestykket. Af afsnittet om maksimering af rentefradraget fremgår, at hvis den samlede gæld inklusive påløbne renter nedskrives til 10 pct., kan højst 10 pct. af de påløbne renter berettige til fradrag. Cirkulæret præciserer også i afsnittet om opgørelse pr. gældspost, at gældsnedsættelsen ikke skaber et nyt gældsforhold, og at parterne frit kan aftale, hvordan betalinger efter nedsættelsen fordeles mellem hovedstol og renter – men at aftalen ikke kan tillægges videre skattemæssige konsekvenser end dem, der følger af bestemmelsen.

Det centrale stridspunkt i praksis er beregningen af **indfrielsesgraden**. To parallelle afgørelser fra 10. oktober 2019, 19-0012065 og 19-0023512, afklarer spørgsmålet. Et ægtepar havde som selvskyldnerkautionister for et konkursramt selskabs kassekredit indgået akkord den 25. marts 2014: mod indbetaling af 1.855.609 kr. opnåede de saldokvittering for en gæld på 28.653.553 kr., hvoraf 14.670.088 kr. var renter påløbet efter kautionsforpligtelsens aktualisering. Klagerne ville medregne ALLE betalinger siden aktualiseringen i 2009

og nå en indfrielsesgrad på 24,34 pct. (fradrag 1.785.349 kr.). Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens indfrielsesgrad på 6,48 pct. (fradrag 475.311 kr.):

> *Da gældsnedsættelsen først blev meddelt den 25. marts 2014, kunne tidligere års afdrag på gælden ikke medregnes ved opgørelsen af hverken gælden på gældseftergivelsestidspunktet eller ved opgørelsen af indfrielsesbeløbet.*

Afgørelserne bekræfter samtidig, at en selvskyldnerkautionist kan fradrage renter af kautionsgæld fra det tidspunkt, hvor kautionsforpligtelsen aktualiseres – dvs. når debitor ikke betaler rettidigt, jf. **SKM2012.130.LSR**.

At reglen også fanger den, der blot indberetter for meget i TastSelv, viser 16-0164442. En skatteyder havde brugt en arbejdsskadeerstatning til at indfri akkorderede gældsposter og fratrak de FULDE påløbne renter. Fradragene blev nedsat fra 703.516 kr. til 471.303 kr. (2013) og fra 391.024 kr. til 0 kr. (2014), og de gentagne manuelle indberetninger blev anset for mindst groft uagtsomme, hvilket åbnede for ekstraordinær genoptagelse.

Med lov nr. 1576 af 27. december 2019 blev anvendelsesområdet udvidet, idet ligningslovens § 5, stk. 10 blev indsat med virkning fra 2020. Forarbejderne angiver formålet direkte:

> *»Rentefradragsbegrænsningsreglerne kan omgås ved at foretage en gældskonvertering eller indfrielse af fordringen efter forudgående kapitalindskud som alternativ til en gældseftergivelse.«*

De tre nye tilfælde er: (1) frigørelse for gæld ved konvertering til aktier eller konvertible obligationer, hvor fradraget maksimeres til forholdet mellem fordringens kursværdi og pålydende værdi; (2) nedbringelse eller indfrielse af en fordring i forbindelse med et tilskud efter selskabsskattelovens § 31 D eller et kapitalindskud, idet der ses bort fra selve tilskuddet ved kursværdiopgørelsen; og (3) koncernforbundne selskabers og visse aktionærers erhvervelse af en fordring på debitorselskabet. Forarbejderne illustrerer virkningen: konverteres en fordring på 10 mio. kr., hvoraf 2 mio. kr. er renter, og som har en kursværdi på 1 mio. kr., maksimeres rentefradraget til 10 pct. – altså 0,2 mio. kr. Bestemmelsen retter sig efter sit indhold alene mod selskaber, mens § 5, stk. 9, også gælder fysiske personer.

LOV Ligningsloven § 5, stk. 9, 10 · Selskabsskatteloven § 12c, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 31d

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fradrag for renteudgifter ved kautionsforpligtelse og gældseftergivelse – indfrielsesgradens beregning	10.10.2019
Landsskatteretten · Fradrag for renteudgifter ved kautionsforpligtelse og gældseftergivelse - Landsskatterettens afgørelse	10.10.2019
Landsskatteretten · Begrænsning af rentefradrag ved gældsakkord og ekstraordinær genoptagelse grundet grov uagtsomhed	31.10.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten om afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende rentefradrag og gældskonvertering	02.11.2009

§ 8 Ligningslovens § 17: renter af gæld påtaget som gave eller arveforskud

En absolut – men i praksis sjældent prøvet – afskæring findes i ligningslovens § 17, der har stået uændret siden ligningslovens vedtagelse i 1957:

> *»Renter af gæld kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det omfang, skyldneren som gave eller som arveforskud har påtaget sig gælden over for livsarvinger eller disses ægtefæller eller over for fonds, legater eller lignende, der helt eller delvis er oprettet til fordel for bestemte familier. Stedbørn og plejebørn sidestilles med livsarvinger.«*

Bestemmelsen rammer den klassiske generationsskiftekonstruktion, hvor en forælder udsteder et rentebærende gældsbrev til sine børn i stedet for at give en kontant gave – og derefter fratrækker renterne, mens børnene beskattes lempeligere eller slet ikke. Afskæringen er objektiv: den udløses af dispositionens karakter af gave eller arveforskud og forudsætter hverken skatteundgåelseshensigt eller manglende realitet i gældsforholdet. Personkredsen er bevidst bredt afgrænset og omfatter både livsarvingernes ægtefæller, stedbørn, plejebørn og familiefonde.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med to tilgrænsende regelsæt, som § 17 supplerer snarere end erstatter. For det første afskærer § 17 kun fradraget hos SKYLDNEREN – den civil- og gaveafgiftsretlige behandling af selve gældsforholdet, herunder kursnedslag på rentefrie familie- og anfordringslån, behandles under rentefrit-familielaan-anfordringslaan-gaveafgift. For det andet supplerer § 17 det almindelige realitetskrav efter statsskattelovens § 6, litra e: selv hvor gældsforholdet er fuldt reelt og korrekt dokumenteret, er fradraget afskåret, hvis gælden er påtaget som gave eller arveforskud.

Tilgrænsende afskæringsregler findes i ligningslovens § 17 A, der afskærer fradrag for renter af lån til betaling af kommunale ejendomsbidrag og af boligydelseslån efter lov om individuel boligstøtte – begge tilfælde hvor fradragsretten er fravalgt af lovgiver som led i den samlede støtteordning.

Den praktiske afgrænsning i familieforhold viser sig oftere i rentefikseringssagerne end i § 17-sager. I 23-0038364 nedsatte Landsskatteretten forhøjelser på i alt 2.353.443 kr. vedrørende fikserede renter på rentefrie lån fra aktionærernes forældre og svigerforældre til nul, fordi långiverne hverken ejede kapitalandele eller havde stemmerettigheder og derfor ikke havde bestemmende indflydelse efter ligningslovens § 2, stk. 2. Lånene var følgelig ikke kontrollerede transaktioner.

LOV `Ligningsloven § 17` `Ligningsloven § 17a` `Statsskatteloven § 6, stk. 1`

§ 9 Kapitalindkomst kontra erhvervsmæssige renter – virksomhedsordningen

For fysiske personer er renteudgifter som udgangspunkt **kapitalindkomst**. Det følger af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1, hvorefter kapitalindkomst omfatter det samlede nettobeløb af »renteindtægter og renteudgifter samt fradrag efter ligningslovens § 6 og § 6 A«.

Cirkulæret om personskatteloven præciserer det centrale forhold til erhvervsmæssige renter:

> *»Indtægter og udgifter indgår i kapitalindkomsten, selv om der er tale om erhvervsmæssige indtægter og udgifter … Det betyder, at f.eks. erhvervsmæssige renteudgifter indgår i kapitalindkomsten, medmindre den skattepligtige har valgt at anvende virksomhedsordningen.«*

Vælger den erhvervsdrivende virksomhedsordningen, sker der to ting. Renterne indgår i virksomhedens indkomstopgørelse – og periodiseringen bliver obligatorisk. Efter virksomhedsskattelovens § 6, stk. 2 skal

fradrag for renteudgifter m.v., jf. ligningslovens § 5, samt renteindtægter »fordeles ved opgørelsen af virksomhedens indkomst over den periode, renteudgifterne henholdsvis renteindtægterne vedrører«.

Den praktiske hovedstrid i virksomhedsordningen er ikke rentens fradragsret, men om det underliggende AKTIV eller PASSIV overhovedet er erhvervsmæssigt. Højesteret tog stilling hertil i BS-19349/2022-HJR-: finansiering af en medinteressents ejerandel i en transparent enhed uden forretningsmæssig samhandel med udlejervirksomheden udgør privat långivning og medfører beskatning som overførsel af værdier efter virksomhedsskattelovens § 5.

Landsskatterettens praksis følger samme linje og vurderer konkret, om udlånet er sket på sædvanlige markedsvilkår:

Afgørelse	Disposition	Udfald	Bærende hensyn
16-0946032	Udlån fra VSO til I/S med stedsøn	75 % privat hævning	Ingen skriftlig aftale, ingen forrentning, ingen afvikling trods positiv likviditet
16-1429446	Sælgerfinansiering ved generationsskifte til datter	Private hævninger	Ingen afdragsplan, ingen renter, ingen sikkerhed
13-3274927	Rentefradrag + anvendelse af VSO	Godkendt	Kontoudtog dokumenterede faktisk betalte renter; specifikationer indsendt

I 16-1429446 kontrasterede Landsskatteretten udtrykkeligt praksis: sælgerfinansiering uden afdrag og på anfordringsvilkår blev i **SKM2015.728.LSR**, **SKM2016.198.SR** og **SKM2016.278.SR** anset for båret af private interesser, mens **SKM2017.545.LSR** accepterede sælgerfinansiering, hvor der VAR aftalt afdrag og renter. Afgørelsen faldt med dissens – ét retsmedlem ville anerkende tilgodehavenderne som erhvervsmæssige under henvisning til det daværende lave renteniveau og de faktiske afdragsbetalinger.

Endelig viser 16-1900203, at afgrænsningen mellem renter og øvrige låneomkostninger har selvstændig betydning. Kurtage, gebyrer, tinglysningsafgift og kurstab på et realkreditlån kunne ikke fradrages: ligningslovens § 8, stk. 3 forudsætter en løbetid under 2 år for engangsydelser og omfatter ikke stempeludgifter og bankgebyrer, og da klageren ikke drev næring ved finansiering, kunne kurstabet heller ikke fradrages efter kursgevinstloven.

LOV Ligningsloven § 8, stk. 3 · Personskatteloven § 4, stk. 1 · Virksomhedsskatteloven § 5 · Virksomhedsskatteloven § 6, stk. 2

PRAKSIS
- **Højesteret** · Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab — 26.04.2023
- **Landsskatteretten** · 75 % af udlån fra virksomhedsordning til interessentskab anset for privat hævning — 04.11.2019
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Fradrag for låneomkostninger og rentekorrektion i tømrervirksomhed — 26.06.2019
- **Landsskatteretten** · Tilgodehavender ved salg af landbrugsvirksomhed anset for private hævninger i virksomhedsordning — 03.12.2018
- **Landsskatteretten** · Fradrag for renteudgifter og anvendelse af virksomhedsordningen – Indkomståret 2009 — 26.01.2017

§ 10 Tynd kapitalisering: selskabsskattelovens § 11 og begrebet kontrolleret gæld

Den ældste af de tre selskabsretlige begrænsningsregler er reglen om tynd kapitalisering i selskabsskattelovens § 11. Betingelserne er kumulative: selskabet skal være omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 i eller 3 a-5 b; det skal have gæld til juridiske personer som nævnt i ligningslovens § 2, stk. 1 (**kontrolleret gæld**); og gæld:egenkapital ved indkomstårets udløb skal overstige 4:1. Fradragsbeskæring finder kun sted, hvis den kontrollerede gæld overstiger 10 mio. kr., og kun for den del af gælden, der skulle omkvalificeres til egenkapital for at nå 4:1-forholdet. Beskæringen sker først for koncernintern kontrolleret gæld, dernæst for kontrolleret gæld til tredjemand – og først for dansk, dernæst for udenlandsk kontrolleret gæld.

Den mest praktiske del af bestemmelsen er 4. pkt.: **lån fra tredjemand, som den kontrollerende ejerkreds eller hermed koncernforbundne selskaber direkte eller indirekte har stillet sikkerhed for, anses som kontrolleret gæld.** Rækkevidden blev afklaret i SKM2020.202.SR. Et ejendomsselskab havde optaget byggefinansiering hos en uafhængig projektfinansieringsvirksomhed mod pant i ejendommen og bygherregarantikonti – men tillige mod selvskyldnerkaution og anpartspant fra moderselskabet og selvskyldnerkaution fra den ultimative ejer personligt. Spørger anførte, at de interne sikkerheder kun dækkede ca. 8 pct. af gælden og derfor var betydningsløse.

Skatterådet afviste begge argumenter. For det FØRSTE var moderselskabets sikkerhedsstillelse afgørende, fordi »kontrollerende ejerkreds« efter lovmotiverne alene omfatter juridiske personer – den fysiske ejers kaution var derimod uden betydning. For det ANDET kunne beskæringen ikke begrænses forholdsmæssigt:

> *Det afgørende er, om lånet kunne opnås uden den stillede sikkerhed. Når dette ikke var tilfældet, skal hele gælden anses som kontrolleret gæld, uanset den reelle værdi af den konkrete sikkerhed.*

Rådet støttede sig på forarbejderne til L 101 (1997/98) og på **SKM2007.473.LSR**. Samtidig fastslog rådet, at armslængdeundtagelsen i § 11, stk. 1, 5. pkt., forudsætter, at lånet kunne opnås UDEN sikkerhedsstillelse fra den kontrollerende ejerkreds – og at bevisbyrden derfor er »så godt som umulig« at løfte, når spørger selv oplyser, at lånet ikke kunne opnås uden kautionen.

Landsskatterettens praksis er sammenfaldende. I 08-03145 blev et lån på 10 mio. EUR fra en bank i Gibraltar til kontrolleret gæld, alene fordi en bank koncernforbundet med majoritetsaktionæren havde stillet garanti – en eventuel modgaranti fra stifteren var uden betydning. I 10-01873 blev en koncernintern **cash pool**-ordning anset for kontrolleret gæld, fordi moderselskabet hæftede solidarisk for det samlede mellemværende med banken; selskabets henvisning til ubehæftede nettoaktiver på 122-138 mio. kr. var ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at lån kunne opnås på lignende vilkår mellem uafhængige parter.

De fleste tvister handler herefter om **egenkapitalens størrelse**, som efter § 11, stk. 3 opgøres som handelsværdien af aktiverne med fradrag af gælden – hvilket i praksis betyder en strid om ikke-bogført goodwill og merværdier. I 05-00809 fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn over egenkapitalen, men nedsatte alligevel forhøjelserne markant – fra 7.115.649 kr. til 1.993.158 kr. (2001), fra 6.296.518 kr. til 3.222.496 kr. (2002) og fra 5.367.741 kr. til 2.177.201 kr. (2003) – fordi goodwill blev anerkendt med 51,1, 46,3 og 37,1 mio. kr. I 10-01873 fik selskabet delvist medhold, idet værdien af erhvervede ejendomsoptioner inden for den 5-årige udnyttelsesperiode SKULLE indgå i egenkapitalen, hvorved beskæringen faldt fra 1.058.000 kr. til 16.600 kr. (2006) og fra 3.245.000 kr. til 1.220.600 kr. (2007). Se også 10-02981, hvor den principielle beskæring blev stadfæstet, mens den talmæssige opgørelse blev overladt til SKAT.

Spejlbestemmelserne i § 11, stk. 6 og 7 friholder kreditor for beskatning af renter og kursgevinster, som debitor er nægtet fradrag for. Stk. 7 – indsat ved lov nr. 1130 af 11. september 2018 – udstrækker friholdelsen til debitorer i EU/EØS, der hverken kunne have fået fradrag efter danske regler eller faktisk har fået fradrag efter det andet lands regler om tynd kapitalisering. Baggrunden er EU-Domstolens dom i **Masco Denmark/Damixa**, jf. sektionen om EU-retten nedenfor.

LOV	Ligningsloven § 2, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 11, stk. 1-7	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fradragsbegrænsning ved tynd kapitalisering – Værdi af optioner og markedsvilkår	25.05.2012
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af rentefradragsbegrænsning grundet tynd kapitalisering (kontrolleret gæld) efter Selskabsskatteloven § 11.	09.11.2011
	Landsskatteretten · Lån fra tredjepart anset for kontrolleret gæld på grund af koncernintern garanti	20.01.2010
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om fradragsbegrænsning for renter ved tynd kapitalisering og værdiansættelse af goodwill	29.05.2009
	Skatterådet · Tynd kapitalisering af tredjemandsgæld med kaution fra moderselskab	19.05.2020

§ 11 Renteloftet i selskabsskattelovens § 11 B – aktivtesten, standardrenten og fremførsel

Renteloftet blev indført ved lov nr. 540 af 6. juni 2007 sammen med den oprindelige EBIT-regel. Efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 1 kan indkomstårets **nettofinansieringsudgifter** kun fradrages, i det omfang de ikke overstiger den skattemæssige værdi af selskabets aktiver ganget med standardrenten – men beskæringen kan aldrig nedsætte de fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter til under **21,3 mio. kr.** Standardrenten beregnes efter § 11 B, stk. 2 som et simpelt gennemsnit af Nationalbankens kassekreditrente for ikke-finansielle selskaber i juli, august og september forud for indkomståret og offentliggøres senest den 15. december.

Nettofinansieringsudgifterne er defineret udtømmende i § 11 B, stk. 4 og omfatter renter, provisioner efter ligningslovens § 8, stk. 3, gevinst og tab omfattet af kursgevinstloven, finansieringselementet i finansiel leasing samt aktieavancer og udbytter – dog IKKE renter fra varedebitorer og til varekreditorer. Aktivsiden opgøres efter § 11 B, stk. 5: afskrivningsberettigede aktiver med nedskreven værdi, øvrige aktiver med anskaffelsessum tillagt forbedringsudgifter, mens aktier, fordringer, finansielle kontrakter og likvide midler holdes UDE. Aktier i ikke-sambeskattede koncernselskaber medregnes efter § 11 B, stk. 6 – men medregningsprocenten er efter stk. 12 nedtrappet til **0 pct. fra og med indkomståret 2017**.

Skatterådet har afgrænset aktivbegrebet i SKM2026.334.SR. Rådet bekræftede, at en fremførselsberettiget saldo af ikke-fradragne istandsættelsesudgifter til en fredet bygning efter ligningslovens § 15 K, stk. 3 kan medregnes i aktivopgørelsen – men KUN i det omfang saldoen udgør faktisk afholdte udgifter. Den løbende indeksregulering kan ikke medregnes, fordi den ikke er udtryk for udgifter, der skal finansieres via egen- eller fremmedkapital. Rådet sondrede samtidig skarpt mod **SKM2014.819.LSR**: aktivbegrebet i successionsreglerne fortolkes bredt for at sikre kontinuitet, mens § 11 B er en VÆRNSREGEL, hvis aktivbegreb skal fortolkes i lyset af formålet om at begrænse rentefradrag i selskaber med uforholdsmæssig høj gældsætning.

Aktivopgørelsen kan heller ikke baseres på hypotetiske valg. I 12-0204560 ønskede en koncern at forøge underskuddet i aktivopgørelsen med 183.681.000 kr. med henvisning til, at man KUNNE have bortset fra underskud efter ligningslovens § 33 H. Landsskatteretten afviste: koncernen havde ikke reelt bortset fra underskuddet, og henvisningen i § 11 B, stk. 5, til underskud, der ville være fremførselsberettigede uden

indkomstårets fradragsbeskæring, er ifølge forarbejderne indsat for at undgå en CIRKULÆR beregning – ikke for at inkludere hypotetiske bortseelser.

En central fintuning skete ved lov nr. 98 af 10. februar 2009. Forarbejderne forklarer baggrunden præcist:

> *»Reglerne om fradragsbeskæring af nettofinansieringsudgifter er rettet mod selskaber/koncerner, der er tyndt kapitaliserede. I meget specielle tilfælde kan reglerne imidlertid også indebære, at velkonsoliderede selskaber/koncerner omfattes af reglerne og fradragsbegrænses.«*

Løsningen blev § 11 B, stk. 1, 3. pkt.: der sker ikke fradragsbeskæring, i det omfang nettofinansieringsudgifterne består af nettokurstab på FORDRINGER, som overstiger indkomstårets nettorenteindtægter. De ubeskårne nettokurstab fremføres i stedet til modregning i senere års nettogevinster og renteindtægter. Skatterådet har i SKM2024.584.SR bekræftet, at denne »stk. 1-saldo« kun modregnes i efterfølgende års nettokursgevinster, i det omfang gevinsterne OVERSTIGER årets nettorenteudgifter.

Fremførselsreglerne er stramme. Efter § 11 B, stk. 10 kan **beskårne** nettokurstab på gæld og finansielle kontrakter kun fradrages i tilsvarende kursgevinster i de **3 efterfølgende indkomstår** – med den særlige undtagelse, at beskårne urealiserede kurstab på en renteswap vedrørende lån med sikkerhed i fast ejendom kan fremføres i kontraktens løbetid. Sondringen mellem beskårne og ikke-beskårne kurstab er afgørende: i 12-0198075 blev et selskab nægtet at fremføre nettokurstab på 437.838 kr. fra 2007 til 2008, netop fordi selskabet IKKE var blevet rentefradragsbegrænset i 2007 – der var derfor intet BESKÅRET kurstab at fremføre, og fradraget var allerede taget. Rettens præcisering af, at 2009-ændringen fra »kurstab« til »nettokurstab« var en præcisering og ikke en skærpelse med tilbagevirkende kraft, er af selvstændig betydning.

Skatterådet har afklaret to yderligere fremførselsspørgsmål: i SKM2021.103.SR kunne en realiseret kursgevinst ved annullering af renteswaps modregnes i de fremførte beskårne urealiserede tab på samme kontrakter – men et eventuelt uudnyttet fradrag FORTABES ved kontrakternes ophør. Og i SKM2024.212.SR fastslog rådet, at fordringssaldi udgør eventualforpligtelser, der efter selskabsskattelovens § 31, stk. 6 automatisk overføres til det nye administrationsselskab og derfor ikke bortfalder ved likvidation af de oprindelige administrationsselskaber.

Endelig gælder en fast rækkefølge: efter § 11 B, stk. 9 foretages renteloftsbeskæringen EFTER en eventuel beskæring efter § 11 om tynd kapitalisering, og efter § 11 C, stk. 3 opgøres de overstigende låneomkostninger efter fradragsbeskæring efter både §§ 11 og 11 B.

LOV	Ligningsloven § 15k, stk. 3 · Ligningsloven § 33h · Selskabsskatteloven § 11b, stk. 1-12	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Rentefradragsbegrænsning og fremførsel af nettokurstab i sambeskatning – [virksomhed1] A/S	11.11.2014
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse vedrørende rentebegrænsning og opgørelse af underskud efter ligningslovens § 11 B og § 33 H	09.07.2014
	Skatterådet · Bindende svar: Fremført saldo efter ligningslovens § 15 K er delvist et aktiv i renteloftsopgørelsen	20.07.2026
	Skatterådet · Fremførte nettokurstab modregnes i nettogevinst efter nettorenteudgifter	22.11.2024
	Skatterådet · Fordringssaldo ved skift af administrationsselskab og likvidation	10.04.2024
	Skatterådet · Annullering af renteswaps og modregning i fremførte fradrag	24.02.2021

§ 12 EBITDA-reglen i selskabsskattelovens § 11 C og gennemførelsen af ATAD

Den tredje og yderste begrænsning er EBITDA-reglen. Den oprindelige EBIT-regel fra 2007 tillod, at nettofinansieringsudgifterne nedsatte den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter med højst 80 pct. Ved lov nr. 1726 af 27. december 2018 blev § 11 C nyaffattet med virkning fra 1. januar 2019 som led i gennemførelsen af skatteundgåelsesdirektivet. Lovforarbejdernes beskrivelse af ændringen er entydig: bestemmelsen »implementerer skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav, herunder 30% EBITDA-regel, bagatelgrænse på 22,3 mio. kr., koncernvalgmulighed og undtagelse for finansielle selskaber«.

Den gældende regel har følgende struktur:

Element	Bestemmelse	Indhold
Grundregel	§ 11 C, stk. 1	Skattepligtig indkomst før overstigende låneomkostninger og afskrivninger kan maksimalt nedsættes med **30 pct.**
Bundgrænse	§ 11 C, stk. 2	Beskæringen kan aldrig nedsætte fradraget til under **22.313.400 kr.**
Definition	§ 11 C, stk. 3	Overstigende låneomkostninger = nettofinansieringsudgifter, jf. § 11 B, stk. 4, nr. 1-4, EFTER beskæring efter §§ 11 og 11 B
Fremførsel af beskæring	§ 11 C, stk. 4	Beskårne låneomkostninger fremføres **tidsubegrænset**
Fremførsel af kapacitet	§ 11 C, stk. 5	Uudnyttet rentefradragskapacitet fremføres i **5 år**, ældste først
Sambeskatning	§ 11 C, stk. 6	Samlet opgørelse; beskæringen fordeles forholdsmæssigt hos selskaber, der overskrider grænsen
Koncernreglen	§ 11 C, stk. 7	Alternativ procentsats = koncernens nettofinansieringsudgifter / koncernens EBITDA ifølge det konsoliderede årsregnskab
Finansielle selskaber	§ 11 C, stk. 8	Undtaget, jf. ATAD art. 2, nr. 5; koncernen kan til- eller fravælge bindende i 10 år

Fordelingen af beskæringen mellem sambeskattede selskaber blev omlagt allerede ved lov nr. 98 af 10. februar 2009, fordi den oprindelige rent forholdsmæssige fordeling kunne ramme selskaber, der slet ikke overskred grænsen. Forarbejderne begrunder ændringen med, at »det undgås, at fordelingsreglen i visse tilfælde kan komme minoritetsaktionærer til skade« – og supplerer med reglen om, at overskydende fradragsbeskæring i selskaber med negativ indkomst fordeles forholdsmæssigt på de øvrige koncernselskaber.

At beskæringen efter EBIT/EBITDA-reglen ikke er en isoleret størrelse, men følsom over for enhver ændring i det underliggende indkomstgrundlag, illustreres af 13-5648676. En ændring af et datterselskabs afskrivningsgrundlag på 155.995.023 kr. havde direkte afledt effekt på sambeskatningens EBIT-opgørelse, og administrationsselskabet måtte opgøre en ny rentefradragsbegrænsning på 201.774.799 kr.

Den skarpeste fortolkningsafgørelse om den nye § 11 C er SKM2026.197.SR. En ejendomskoncern havde udstedt hybride, evigtløbende obligationer med step-up-mekanisme, som under IFRS klassificeres som EGENKAPITAL, og hvis renter bogføres direkte på egenkapitalen som »dividends« – mens de skattemæssigt forventedes at udgøre gæld. Spørgsmålet var, om renterne kunne medregnes ved beregningen af den alternative koncern-procentsats i stk. 7. Spørger argumenterede for en direktivkonform fortolkning: da ATAD artikel 2, nr. 2

definerer overstigende låneomkostninger ud fra »fradragsberettigede låneomkostninger«, måtte koncernbrøken også opgøres på skattemæssige størrelser.

Skatterådet svarede **nej** til begge spørgsmål. Ordlyden af stk. 7, 2. pkt. – »Ved opgørelsen ... anvendes koncernens konsoliderede årsregnskab« – er klar, og lovbemærkningerne bekræfter, at »det er dermed de regnskabsmæssige værdier, der lægges til grund«. Rådet fremhævede, at ATAD artikel 2, nr. 2, eksplicit angår **et skattesubjekt** – og at når direktivets artikel 4, stk. 5 skifter perspektiv til koncernniveau, ophører den direkte anvendelighed af artikel 2's skattemæssige kriterier, fordi en koncern skatteretligt ikke er et selvstændigt subjekt, men en regnskabsmæssig enhed. Den danske implementering svarer til BEPS Action 4's »Approach 1« og overholder minimumskravene i ATAD, der som minimumsdirektiv ikke er til hinder for en højere national standard.

LOV Selskabsskatteloven § 11c, stk. 1-8 · Selskabsskatteloven § 31c · Årsregnskabsloven § 112, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Ændring af sambeskatningsindkomst som følge af ændret afskrivningsgrundlag 08.07.2014

Skatterådet · Hybride IFRS-obligationer klassificeret som egenkapital: Renteudgifter kan ikke indgå i alternativ EBITDA-procent efter SEL § 11 C, stk. 7 22.04.2026

§ 13 EU-retlige rammer: ATAD artikel 4 og etableringsfriheden

Rentefradragsbegrænsningen i selskabsskattelovens § 11 C gennemfører artikel 4 i skatteundgåelsesdirektivet (ATAD) – Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion. Direktivets grundregel er kort:

> *»Overstigende låneomkostninger er fradragsberettigede i den skatteperiode, hvor de påløber, men kun op til 30 % af skattesubjektets resultat før renter, skat og af- og nedskrivninger (EBITDA).«*

Begrundelsen fremgår af præamblens betragtning 6, som samtidig forklarer, hvorfor tynd kapitalisering kan opretholdes SIDE OM SIDE med EBITDA-reglen:

> *»For at nedbringe deres samlede skattetilsvar er koncerner i stigende grad involveret i BEPS ved hjælp af overdrevent høje rentebetalinger ... Medlemsstaterne kan ud over reglen om begrænsning af rentebetalinger i dette direktiv også anvende målrettede regler til bekæmpelse af koncernintern lånefinansiering, navnlig regler om tynd kapitalisering.«*

Bundgrænsen på 22.313.400 kr. hviler på betragtning 8's safe harbour-mulighed, hvorefter nettorenter altid kan være fradragsberettigede op til et bestemt beløb, hvis det fører til et højere fradrag end den EBITDA-baserede sats. Koncernreglen i § 11 C, stk. 7, udmønter artikel 4, stk. 5, litra b, der lader skattesubjektet bruge koncernens egen gearing som målestok.

Danske regler er allerede blevet underkendt. I C-593/14 (Masco Denmark/Damixa) havde Damixa ApS ydet lån til et nødlidende tysk datterselskab, der blev nægtet rentefradrag efter tyske tynd kapitaliserings-regler. Den dagældende danske regel i selskabsskattelovens § 11, stk. 6, gav kun moderselskabet skattefrihed for renteindtægterne, hvis datterselskabet var DANSK. EU-Domstolen fastslog, at forskelsbehandlingen udgjorde en restriktion for etableringsfriheden efter artikel 49 TEUF sammenholdt med artikel 54 TEUF, og at situationerne var objektivt sammenlignelige, da formålet netop var at undgå økonomisk dobbeltbeskatning. Selv om hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen i princippet kunne begrunde restriktionen, var reglen **uproportional**: Danmark kunne have indrømmet skattefritagelse op til det beløb,

datterselskabet ikke ville have kunnet fradrage, hvis de danske regler havde været anvendt. Dommen er baggrunden for den nuværende § 11, stk. 7, indsat ved lov nr. 1130 af 11. september 2018.

Domstolen har efterfølgende udstukket rammerne for nationale værnsregler mod koncernintern gældsætning i to retninger. I C-484/19 (Lexel) underkendte Domstolen den svenske undtagelsesregel, fordi den ikke ville have fundet anvendelse på et rent internt svensk lån – hverken bekæmpelse af skattesvig eller hensynet til beskatningskompetencen kunne begrunde en regel, der gik videre end nødvendigt. Omvendt accepterede Domstolen i C-585/22 (X BV), at et FULDSTÆNDIGT fradragsafslag er foreneligt med artikel 49 TEUF, når selve lånet savner forretningsmæssig begrundelse – **selv om renten er på markedsniveau**. Armslængdevilkår er altså ikke i sig selv nok til at redde fradraget, hvis lånet er kunstigt.

Også beskatningssiden er prøvet: i C-257/20 (Viva Telecom Bulgaria) accepterede Domstolen kildebeskatning af FIKTIVE renter på et rentefrit 60-årigt koncernlån som begrundet i hensynet til afbalanceret beskatningskompetence og bekæmpelse af skatteunddragelse – dog med krav om, at proceduren for fradrag af omkostninger ikke er for langvarig, og at der betales renter af tilbagebetalingsbeløb.

En vigtig **afgrænsning**: denne oversigt behandler debitors fradragsret, ikke kildebeskatningen af renter, der forlader Danmark. Praksis om gennemstrømningsselskaber og retmæssig ejer – som Østre Landsrets dom i BS-2422/2011-OLR om Cook-koncernens svenske finansieringsselskaber, der blev anset for rene gennemstrømningsselskaber uden reel substans – hører under retmaessig-ejer. Armslængdefastsættelsen af renten på koncerninterne lån behandles under transfer-pricing.

LOV	Selskabsskatteloven § 11c, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 11, stk. 6, 7	
PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Skattemæssigt fradrag for koncerninterne renter ved selskabserhvervelser: Forholdet mellem armslængdevilkår og rent kunstige arrangementer	04.10.2024
	EU-Domstolen · Beskatning af fiktive renter ved rentefrie koncerninterne lån og forenelighed med de frie kapitalbevægelser	24.02.2022
	EU-Domstolen · Begrænsning af rentefradrag i koncerner strider mod etableringsfriheden (Lexel-sagen)	20.01.2021
	EU-Domstolen · Skattefritagelse for renteindtægter ved tynd kapitalisering i grænseoverskridende koncerner	21.12.2016
	Landsretten · Østre Landsret: Afgørelse om kildeskat på renter i Cook Denmark International Holdings ApS sagen	08.12.2023

§ 14 Reformdebattens lange linjer: fra renteskatteudvalget til ATAD

Rentefradraget har været genstand for en næsten uafbrudt reformdebat, som forklarer, hvorfor regelsættet i dag er så lagdelt. Tre betænkninger tegner udviklingen.

Betænkning nr. 805/1977 om den skattemæssige behandling af renteindtægter og -udgifter analyserede en fuldstændig afskaffelse af rentebeskatning og rentefradrag kombineret med en rentereduktionsprocent. Udvalget advarede allerede dengang om asymmetriens konsekvenser, s. 45:

> *»En partiel reform, hvor renten reduceres med 50 pct. og holdes udenfor beskatning, mens den nuværende selskabsskatteprocent på 37 bevares, vil give en forskelsbehandling af renter og andre driftsindtægter og -udgifter, og derfor give incitamenter til omlægning af betalingernes art.«*

Renteskatteudvalget videreførte analysen i betænkning nr. 949/1982 om den skattemæssige behandling af renter og andet kapitalafkast. Udvalget pegede på det principielle problem ved en kildeartsbeskatning af renter, s. 36:

> *»Det kan for udvalget at se være vanskeligt at begrunde, at omkostningerne ved at optage et lån skattemæssigt skal behandles anderledes end afkastet fra det kapitalgode, f.eks. en maskine, en bygning eller goodwill, som er anskaffet på basis af lånet.«*

Denne indvending er præcis den, der i dag håndteres af **aktivtesten** i selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, og af **EBITDA-målestokken** i § 11 C: begge knytter fradragsretten til det underliggende indtjenings- eller aktivgrundlag i stedet for at afskaffe fradraget som sådan.

Betænkning nr. 1101/1987 leverede derefter det kompromis, der stadig strukturerer ligningslovens § 5: forfaldsprincippet som hovedregel, suppleret af målrettede periodiseringsundtagelser mod de misbrugsmuligheder, rådet havde kortlagt. Rådet fandt netop de forudbetalte renter problematiske – mens problemerne ved bagudforfaldende renter blev anset for begrænsede, s. 165.

Den efterfølgende lovgivningshistorie for de selskabsretlige begrænsninger kan opsummeres således:

År	Retsakt	Indhold
1998	L 101 (1997/98)	Reglerne om tynd kapitalisering i selskabsskattelovens § 11
2007	Lov nr. 540 af 6. juni 2007	Renteloftet (§ 11 B) og den oprindelige EBIT-regel (§ 11 C, 80 pct.)
2009	Lov nr. 98 af 10. februar 2009	Undtagelse for nettokurstab på fordringer; ny fordelingsregel i sambeskatning
2015	Lov nr. 1883 af 29. december 2015	Negative renter udtrykkeligt omfattet af ligningslovens § 5
2018	Lov nr. 1130 af 11. september 2018	§ 11, stk. 7 – EU/EØS-tilpasning efter Masco Denmark/Damixa
2018	Lov nr. 1726 af 27. december 2018	EBIT erstattes af EBITDA (30 pct.) som gennemførelse af ATAD
2019	Lov nr. 1576 af 27. december 2019	Ligningslovens § 5, stk. 10 – gældskonvertering m.v.

Af hensyn til aktualiteten skal det bemærkes, at selskabsskattelovens §§ 11, 11 B og 11 C alle er ændret ved **lov nr. 1755 af 29. december 2025** med virkning fra 1. januar 2026. Der er tale om rene konsekvensrettelser af henvisningerne, så bestemmelserne også omfatter medarbejderejevirksomheder (§ 1, stk. 1, nr. 2 j) og andelsforeningers interne elenheder. Forarbejderne fastslår, at inddragelsen »svarer til, hvad der gælder for andre selskabsskattepligtige selskaber«, og begrundes med, at ATAD som minimumsdirektiv kræver, at reglerne omfatter alle skattesubjekter under den generelle selskabsbeskatning. Ændringerne er endnu ikke konsolideret ind i den offentliggjorte lovbekendtgørelse.

LOV `Ligningsloven § 5, stk. 1` `Selskabsskatteloven § 11b, stk. 5` `Selskabsskatteloven § 11c, stk. 1`

§ 15 Sammenfatning: den fireleddede prøvelse af et rentefradrag

Praksis kan sammenfattes i en prøvelse, der forløber i fire trin – og hvor et nej på et hvilket som helst trin afskærer eller beskærer fradraget.

Trin 1 – Er der en rente? Beløbet skal være et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor, beregnet som en procentdel af den til enhver tid værende restgæld og fastsat FORUD for renteperioden, jf. SKM2007.249.SR. Afkast fastsat efter periodens begyndelse er kursgevinst, ikke rente, jf. SKM2013.203.SR og SKM2010.864.SR. Både positive og negative renter er omfattet efter lov nr. 1883 af 29. december 2015.

Trin 2 – Er der et reelt gældsforhold, og er skatteyderen debitor? Der skal foreligge en retligt bindende forpligtelse til at betale gælden OG forrente den, og skatteyderen bærer bevisbyrden for, at lånet er optaget og udbetalt. Ved interessefællesskab skærpes kravet mærkbart, jf. 09-00748, 11-00168 og 23-0088810. Er den økonomiske risiko elimineret af en garanti, der overstiger investeringen, foreligger der ikke et reelt gældsforhold, jf. 13-5471107 og 18-0006838. Og en subsidiær hæftelse gør ikke medlemmet til debitor, jf. 18-0000417 og 15-3265186.

Trin 3 – Hvornår og med hvilket beløb? Personer bruger forfaldsprincippet i § 5, stk. 1; selskaber, finansielle virksomheder og hovedaktionærer med mellemregning skal periodisere efter § 5, stk. 4-5, jf. 11-02634. Restancereglen i § 5, stk. 8 udskyder fradraget til betalingstidspunktet ved ubetalte renter fra tidligere år, jf. 14-5145134. Gældseftergivelse, gældskonvertering og koncernintern erhvervelse af gælden beskærer fradraget forholdsmæssigt efter § 5, stk. 9-10, hvor indfrielsesgraden opgøres alene ud fra betalinger foranlediget af selve nedsættelsen, jf. 19-0012065. Ligningslovens § 17 afskærer helt fradrag for gæld påtaget som gave eller arveforskud over for livsarvinger.

Trin 4 – Beskæres selskabets fradrag? Rækkefølgen er fast: først tynd kapitalisering efter § 11 (4:1, gæld over 10 mio. kr., og hvor koncernsikkerhed for et tredjemandslån gør HELE gælden kontrolleret, jf. SKM2020.202.SR); dernæst renteloftet i § 11 B (aktivtest ganget med standardrenten, minimum 21,3 mio. kr., beskårne nettokurstab fremføres kun 3 år, jf. 12-0198075); og til sidst EBITDA-reglen i § 11 C (30 pct., minimum 22.313.400 kr., med koncernvalgmulighed baseret udelukkende på det konsoliderede regnskabs egne tal, jf. SKM2026.197.SR).

De tre tydeligste praktiske lærdomme er: for det FØRSTE at dokumentation af PENGESTRØMME – ikke af dokumenter – er afgørende for realitetsvurderingen; for det ANDET at værnsreglerne konsekvent fortolkes efter deres formål og derfor slår ud i hele deres bredde, når først betingelserne er opfyldt (hele gælden bliver kontrolleret, hele saldoen skal være faktisk afholdte udgifter, kun regnskabets egne tal må bruges); og for det TREDJE at forkerte rentefradrag rutinemæssigt kvalificeres som mindst groft uagtsomme og dermed åbner for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 – også for skatteydere med enkle økonomiske forhold. Se herom nærmere skatteret-genoptagelse.

LOV Ligningsloven § 5, stk. 1 · Ligningsloven § 17 · Selskabsskatteloven § 11, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 11b, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 11c, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Stadfæstelse af beskatning af tilskud og maskeret udbytte samt nægtelse af rentefradrag i selskab med udenlandske ejere	05.12.2025
Landsskatteretten · Fradrag for renteudgifter ved kautionsforpligtelse og gældseftergivelse – indfrielsesgradens beregning	10.10.2019
Landsskatteretten · Rentefradrag nægtet for lån i skattearrangement, da gældsforholdet ikke var reelt	18.06.2019

Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for renteudgifter – Andelsselskab – Personlig hæftelse	08.11.2018
Landsskatteretten · Andelshaver nægtet rentefradrag for foreningens gæld trods personlig og solidarisk hæftelse	07.09.2017
Landsskatteretten · Manglende dokumentation for reelt gældsforhold medførte nægtet fradrag for renteudgifter	02.02.2016
Landsskatteretten · Nægtelse af rentefradrag i lån fra søns selskab grundet ubetalte restancer	23.12.2015
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Rentefradragsbegrænsning og fremførsel af nettokurstab i sambeskatning – [virksomhed1] A/S	11.11.2014
Landsskatteretten · Manglende fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i låneforhold	24.01.2012
Landsskatteretten · Stadfæstelse af bindende svar: Rentehenstand mellem selskab og hovedanpartshaver medfører ikke udskydelse af beskatning	20.09.2011
Landsskatteretten · Manglende fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i gældsforhold	08.01.2010
Skatterådet · Hybride IFRS-obligationer klassificeret som egenkapital: Renteudgifter kan ikke indgå i alternativ EBITDA-procent efter SEL § 11 C, stk. 7	22.04.2026
Skatterådet · Tynd kapitalisering af tredjemandsgæld med kaution fra moderselskab	19.05.2020
Skatterådet · Indskud til havneudvidelse er skattepligtig kursgevinst	22.03.2013
Skatterådet · Beskatning af kursgevinst på rentefri fordring efter realisationsprincippet	21.12.2010
Skatterådet · Fradrag for lån med renteloft uanset løbetid og etablering	10.04.2007

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Ligningsloven § 5	stk. 1	Ligningsloven § 17	
Personskatteloven § 4	stk. 1	Selskabsskatteloven § 11	stk. 1
Selskabsskatteloven § 11b	stk. 1	Selskabsskatteloven § 11c	stk. 1
Statsskatteloven § 6	stk. 1	Virksomhedsskatteloven § 6	stk. 2

MATERIALE Citerede afgørelser

61 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

26.04.2023	Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab	bs-19349-2022-hjr
03.04.2018	Opgørelse af tab på aktier ved konstruerede skattearrangementer med valutaterminsforretninger	92-2017
11.06.2014	Tilsidesættelse af konstruerede tab på aktier og anparter ved skattearrangement med valutaterminsforretninger	278-2012

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 4

04.10.2024	Skattemæssigt fradrag for koncerninterne renter ved selskabserhvervelser: Forholdet mellem armslængdevilkår og rent kunstige arrangementer	C-585/22
24.02.2022	Beskatning af fiktive renter ved rentefrie koncerninterne lån og forenelighed med de frie kapitalbevægelser	C-257/20

20.01.2021	Begrænsning af rentefradrag i koncerner strider mod etableringsfriheden (Lexel-sagen)	C-484/19
21.12.2016	Skattefritagelse for renteindtægter ved tynd kapitalisering i grænseoverskridende koncerner	C-593/14

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

08.12.2023	Østre Landsret: Afgørelse om kildeskat på renter i Cook Denmark International Holdings ApS sagen	4610-5535
16.01.2015	Selskab fik ikke fradrag for "termination fee" betalt til interesseforbundet part	5316-6382

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 41

29.06.2026	Rentefiksering af eneanpartshaverlån og beskatning af renteindtægter fra datterselskabslån	24-0090846
05.12.2025	Stadfæstelse af beskatning af tilskud og maskeret udbytte samt nægtelse af rentefradrag i selskab med udenlandske ejere	23-0088810
19.05.2020	Landsskatteretten: Hovedanpartshavers overførsler til selskab var kapitalindskud, ikke rentebærende lån	19-0014277
04.11.2019	75 % af udlån fra virksomhedsordning til interessentskab anset for privat hævning	16-0946032
10.10.2019	Fradrag for renteudgifter ved kautionsforpligtelse og gældseftergivelse – indfrielsesgradens beregning	19-0012065
10.10.2019	Fradrag for renteudgifter ved kautionsforpligtelse og gældseftergivelse - Landsskatterettens afgørelse	19-0023512
26.06.2019	Landsskatteretten: Fradrag for låneomkostninger og rentekorrektion i tømrervirksomhed	16-1900203
18.06.2019	Rentefradrag nægtet for lån i skattearrangement, da gældsforholdet ikke var reelt	18-0006838
03.12.2018	Tilgodehavender ved salg af landbrugsvirksomhed anset for private hævninger i virksomhedsordning	16-1429446
08.11.2018	Nægtelse af fradrag for renteudgifter – Andelsselskab – Personlig hæftelse	18-0000417
31.10.2017	Begrænsning af rentefradrag ved gældsakkord og ekstraordinær genoptagelse grundet grov uagtsomhed	16-0164442
07.09.2017	Andelshaver nægtet rentefradrag for foreningens gæld trods personlig og solidarisk hæftelse	15-3265186
26.01.2017	Fradrag for renteudgifter og anvendelse af virksomhedsordningen – Indkomståret 2009	13-3274927
12.10.2016	Landsskatteretten: Fradrag for renteudgifter vedrørende studielån	14-2572759
18.02.2016	Manglende godkendelse af fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i gældsforhold	13-5585726
17.02.2016	Nægtelse af fradrag for renteudgifter i fiktivt lånearrangement	13-5297891

17.02.2016	Nægtelse af rentefradrag i skattearrangement uden økonomisk realitet	13-5586083
15.02.2016	Nægtelse af rentefradrag i skattearrangement uden reelt gældsforhold	13-5648358
02.02.2016	Manglende dokumentation for reelt gældsforhold medførte nægtet fradrag for renteudgifter	13-5471107
23.12.2015	Nægtelse af rentefradrag i lån fra søns selskab grundet ubetalte restancer	14-5145134
29.10.2015	Manglende dokumentation for reelt gældsforhold medførte nægtet fradrag for renteudgifter	13-5061965
05.08.2015	Manglende dokumentation for reelt gældsforhold medførte nægtet fradrag for renteudgifter	13-5311651
12.06.2015	Nægtet rentefradrag for lån i skattearrangement uden økonomisk realitet	13-5316795
12.06.2015	Manglende dokumentation for reelt gældsforhold - nægtet fradrag for renteudgifter	13-5465347
12.06.2015	Manglende dokumentation for reelt gældsforhold - Rentefradrag nægtet	13-5604956
09.01.2015	Afslag på rentefradrag for lån mellem andelsboligforening og andelshavere grundet manglende reelt gældsforhold	14-4980035
11.11.2014	Landsskatteretten: Rentefradragsbegrænsning og fremførsel af nettokurstab i sambeskatning – [virksomhed1] A/S	12-0198075
09.07.2014	Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse vedrørende rentebegrænsning og opgørelse af underskud efter ligningslovens § 11 B og § 33 H	12-0204560
08.07.2014	Ændring af sambeskatningsindkomst som følge af ændret afskrivningsgrundlag	13-5648676
20.12.2013	Periodisering af rentefradrag og overførsel fra ægtefælle ved ophør af forskerbeskatning	13-0028149
09.11.2012	Beskatning af renteindtægter for hovedanpartshaver i anpartsselskab	12-0189784
25.05.2012	Fradragsbegrænsning ved tynd kapitalisering – Værdi af optioner og markedsvilkår	10-01873
24.01.2012	Manglende fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i låneforhold	11-00168
23.12.2011	Renteudgifter skal periodiseres ved overgang fra forskerskatteordning til almindelig beskatning	11-02477
09.11.2011	Stadfæstelse af rentefradragsbegrænsning grundet tynd kapitalisering (kontrolleret gæld) efter Selskabsskatteloven § 11.	10-02981
20.09.2011	Stadfæstelse af bindende svar: Rentehenstand mellem selskab og hovedanpartshaver medfører ikke udskydelse af beskatning	11-02634
19.11.2010	Landsskatterettens afgørelse om periodisering af rentefradrag for SU-lån og gyldigheden af SKAT's afgørelse	10-00555
20.01.2010	Lån fra tredjepart anset for kontrolleret gæld på grund af koncernintern garanti	08-03145
08.01.2010	Manglende fradrag for renteudgifter grundet manglende realitet i gældsforhold	09-00748

02.11.2009	Landsskatteretten om afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende rentefradrag og gældskonvertering	07-00496
29.05.2009	Landsskatteretten om fradragsbegrænsning for renter ved tynd kapitalisering og værdiansættelse af goodwill	05-00809

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 11

20.07.2026	Bindende svar: Fremført saldo efter ligningslovens § 15 K er delvist et aktiv i renteloftsopgørelsen	26-0367150
22.04.2026	Hybride IFRS-obligationer klassificeret som egenkapital: Renteudgifter kan ikke indgå i alternativ EBITDA-procent efter SEL § 11 C, stk. 7	25-3795710
22.11.2024	Fremførte nettokurstab modregnes i nettogevinst efter nettorenteudgifter	23-1492920
10.04.2024	Fordringssaldo ved skift af administrationsselskab og likvidation	23-1477068
24.02.2021	Annullering af renteswaps og modregning i fremførte fradrag	20-1382388
19.05.2020	Tynd kapitalisering af tredjemandsgæld med kaution fra moderselskab	19-0903234
08.10.2013	Lån fra aktionærer kvalificeres som gæld med fradragsret for renter	13-0079780
22.03.2013	Indskud til havneudvidelse er skattepligtig kursgevinst	13-0023098
21.12.2010	Beskatning af kursgevinst på rentefri fordring efter realisationsprincippet	10-093691
10.04.2007	Fradrag for lån med renteloft uanset løbetid og etablering	07-032627
09.05.2006	Obligationer med begrænset hæftelse er almindelige fordringer og blåstemplede	06-033401

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Skat ved konkurs og akkord - Skattelovrådets udtalelse om de skattemæssige regler i forbindelse med konkurs og akkord m.v.

nr. 1101 · 1987 · Ministeriet for Skatter og Afgifter

Den skattemæssige behandling af renteindtægter og -udgifter – Betænkning nr. 805/1977

nr. 805 · 1977 · Skatteministeriet

Den skattemæssige behandling af renter og andet kapitalafkast

nr. 949 · 1982 · Skatteministeriet

16 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over fremførsel af skattemæssigt underskud

Selskabsskattelovens §§ 12-12 D, sambeskatning og personers underskudsmodregning

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 60 afgørelser · 2006–2026 Læs online

INTRODUKTION

Adgangen til at fremføre tidligere års skattemæssige underskud er en grundpille i dansk indkomstbeskatning, men den er siden 2012 underlagt en generel 60 %-begrænsning for selskaber og et net af værnsregler mod handel med underskudsselskaber, mod dobbeltfradrag ved gældseftergivelse og mod flytning af underskud gennem omstrukturering. Praksis er domineret af to spor: dels tvisterne om, hvornår et selskab ved ejerskifte "i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet" efter selskabsskattelovens § 12 D, stk. 2, hvor Højesteret i 2022 fastslog en bred, samlet vurdering, dels de mere tekniske sager om underskudsrækkefølge, sambeskatning, akkord og registrering i underskudsregisteret. For personer suppleres billedet af modregnings- og ægtefællereglerne i personskattelovens § 13 og af underskudsmodregningen i virksomhedsordningen efter virksomhedsskattelovens § 13.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Underskud kan fremføres tidsubegrænset, men fradrages efter selskabsskattelovens § 12, stk. 2 kun fuldt ud op til et grundbeløb på 15,9 mio. kr. (2010-niveau) og derefter med 60 % af den overskydende indkomst.

02 Grundbeløbet blev forhøjet fra 7,5 til 15,9 mio. kr. (2010-niveau) med virkning for indkomståret 2025 og senere, svarende til 20.829.000 kr. i 2025-niveau; principperne for fremførsel blev ikke ændret.

03 De ældste underskud skal anvendes først, og et underskud kan kun fremføres, i det omfang det ikke kan rummes i tidligere års indkomst, jf. § 12, stk. 3.

04 I sambeskatning gælder der kun ét fælles grundbeløb for hele kredsen, og begrænsningen fordeles forholdsmæssigt mellem selskabernes fremførselsberettigede underskud, jf. § 31, stk. 3.

05 Ved ejerskifte på mere end 50 % kan underskuddet efter § 12 D, stk. 1 ikke nedbringe indkomsten under selskabets positive nettokapitalindtægter – men reglen rammer kun "underskud", ikke kildeartsbegrænsede tab eller nettokurstab.

06 Er selskabet ved ejerskiftet "i det væsentlige uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet", bortfalder fremførselsretten helt efter § 12 D, stk. 2.

07 Højesteret har fastslået, at "i det væsentlige"-vurderingen er en samlet vurdering, hvori indgår omfanget af risikoen, størrelsen af underskuddet og omstændighederne ved overdragelsen – herunder om købesummen er prissat efter underskuddet.

08 En reel, men bagatelagtig aktivitet – fx udlejning af én mindre erhvervslejlighed over for et underskud på 274 mio. kr. – redder ikke fremførselsretten.

09 Undtagelserne i § 12 D, stk. 4 for børsnoterede selskaber og for familieoverdragelser er objektive; transparensreglen i stk. 5 gælder efter Skatterådets praksis også på erhververSiden.

10 Skattefri akkord, samlet ordning, gældskonvertering og kapitalindskud udløser tvungen underskudsbegrænsning efter §§ 12 A-12 C – nedsættelsen rammer først underskud, dernæst kildeartsbegrænsede tab.

11 Underskudsbegrænsningen ved akkord indtræder i realisationsåret; en misligholdelsesklausul eller en efterfølgende tinglysning udskyder ikke virkningstidspunktet.

12 Et selskabs underskud kan kun modregnes i et andet selskabs overskud, hvis underskuddet er opstået under sambeskatning, og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt – konkurs eller opløsning af datterselskabet afskærer moderselskabet fra underskuddet.

13 Fremførselsretten forudsætter, at underskuddet faktisk er oplyst/selvangivet og registreret; Skatteforvaltningen kan korrigere underskudsregisteret uden at gå vejen om genoptagelsesreglerne.

14 Grænseoverskridende underskud kan kun fradrages, når de er endelige efter EU-Domstolens Marks & Spencer-doktrin, og de danske krav hertil er udmøntet i selskabsskattelovens § 31 E med en omfattende dokumentationspligt.

15 For personer modregnes underskud efter en fast rækkefølge i personskattelovens § 13, og et uudnyttet underskud skal i størst muligt omfang overføres til en samlevende ægtefælle, før det fremføres.

16 I virksomhedsordningen skal underskud først modregnes i opsparet overskud efter virksomhedsskattelovens § 13, stk. 1 – modregningen går forud for hæverækkefølgen og kan udløse beskatning af hele det opsparede overskud.

§ 1 Hovedreglen: tidsubegrænset fremførsel med 60 %-loft over grundbeløbet

Udgangspunktet er enkelt: udviser den skattepligtige indkomst underskud, kan underskuddet fradrages i de følgende indkomstår, jf. selskabsskattelovens § 12, stk. 1. Fremførslen er tidsubegrænset – den tidligere 5-årsfrist blev ophævet i 2002 – men siden 2012 er den beløbsmæssigt begrænset.

Efter § 12, stk. 2 kan underskud fra tidligere indkomstår fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 15,9 mio. kr. (2010-niveau), mens et herefter resterende underskud kun kan fradrages i 60 pct. af den overskydende indkomst. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20. Konstruktionen sikrer, at et selskab med meget store fremførte underskud kommer til at betale en vis skat i overskudsår, uden at fradragsretten som sådan fortabes.

Ordningen blev indført ved LOV nr 591 af 18/06/2012 om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, hvor de hidtidige regler i ligningslovens § 15 blev flyttet til selskabsskattelovens §§ 12 og 12 A-12 D. Af de almindelige bemærkninger fremgår baggrunden direkte:

> *En del multinationale og store danske selskaber har oparbejdet meget store underskud, hvilket medfører, at disse selskaber ikke vil kunne komme til at betale skat i Danmark inden for en overskuelig fremtid. […] Modellen sikrer en vis skattebetaling uden at fratage selskaberne fradrag for udgifter, som de reelt har afholdt.*

Forarbejderne understreger samtidig, at underskuddene ikke beskæres – selskaberne får blot udskudt en del af fradraget, hvilket giver staten en rentefordel og selskabet en likviditetsbelastning.

Grundbeløbet blev forhøjet fra 7,5 mio. kr. til 15,9 mio. kr. (2010-niveau) ved Iværksætterpakken, LOV nr 1691 af 30/12/2024, med virkning for indkomståret 2025 og senere. Skatteministeriets overvejelser knytter forhøjelsen direkte til opstartsvirksomheder:

> *Iværksættere kan have relativt store underskud i opstartsfasen, f.eks. til udviklingen af et patent eller et andet immaterielt aktiv, og ved at forhøje beløbsgrænsen til ca. 20,8 mio. kr. (2025-niveau) vil adgangen til at anvende sådanne underskud blive lempet, samtidig med at der generelt sikres en vis skattebetaling.*

Det er alene grundbeløbet, der blev ændret; principperne for fremførsel er uændrede. For indkomståret 2025 kan der således fradrages fremførselsberettigede underskud fuldt ud op til 20.829.000 kr.

LOV `Personskatteloven § 20` `Selskabsskatteloven § 12, stk. 1, 2`

§ 2 Rækkefølgen: ældste underskud først, restunderskud og samspillet med bortseelsesvalg

Fremførselsretten er styret af en fast rækkefølge. Efter § 12, stk. 3 kan underskud kun fremføres til et senere indkomstår, i det omfang det ikke efter stk. 2 kan rummes i tidligere års indkomst. Heri ligger det klassiske princip om, at de ældste underskud skal anvendes først – forarbejderne til Iværksætterpakken formulerer det som, at "det er de yngste underskud, der reduceres først, således at det er de ældste underskud, der anvendes først".

Princippet er ikke blot teoretisk. I **13-0148312** blev et selskab afskåret fra en selvangivet underskudssaldo primo 2009 på over 63 mio. kr., fordi saldoen ikke kunne dokumenteres at hidrøre fra selskabets egne underskud, og Landsskatteretten fastslog samtidig, at retten kun kan prøve den regulering, Skatteforvaltningen faktisk har foretaget, jf. skatteforvaltningslovens § 11. Omvendt fik selskabet i **17-0005025** medhold i, at hele underskuddet fra 2013 kunne anvendes i 2014, netop fordi det ældre underskud fra 2011 allerede var fuldt udnyttet i 2012 – rækkefølgeprincippet virker begge veje.

En særlig ventil findes i § 12, stk. 4: vælger selskabet at se bort fra underskud efter § 31, stk. 9 eller ligningslovens § 33 H, stk. 1 for at kunne udnytte creditlempelse, og medfører valget en større skattepligtig indkomst end efter 60 %-reglen, finder stk. 2 ikke anvendelse i det pågældende år. De to regelsæt skal altså ikke kumuleres til skade for selskabet.

Bortseelsesvalget er dog et *valg*, der skal træffes rettidigt. I **24-0078160** nægtede Landsskatteretten genoptagelse med henblik på efterfølgende at anvende ligningslovens § 33 H: den manglende indberetning af bortseelsesvalget blev ikke anset for en klar indberetningsfejl, men for et ønsket omvalg, som ikke kunne rummes af skatteforvaltningslovens § 30. Og i **23-0062114** fastslog Landsskatteretten, at et fast driftssteds overskud ved beregning af maksimal creditlempelse i international sambeskatning ikke skal reduceres med underskud allokeret fra andre koncernselskaber – en afgørelse der har direkte betydning for, hvor stort et bortseelsesbehov der overhovedet opstår.

LOV Ligningsloven § 33h, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 12, stk. 3, 4 · Selskabsskatteloven § 31, stk. 9

PRAKSIS

Landsskatteretten · Lempelse for udenlandsk skat i international sambeskatning: Fast driftssteds overskud må ikke reduceres med underskud fra andre selskaber	17.10.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på genoptagelse til anvendelse af ligningslovens § 33 H	19.09.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Anvendelse af underskud fra tidligere år – Indkomstår 2014	28.10.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for fremførsel af koncernunderskud og spørgsmål om underskudsfremførsel efter ejerskifte	12.01.2016

§ 3 Ejerskiftereglen i § 12 D, stk. 1: nettokapitalindtægter, transparens og undtagelser

Den første værnsregel mod handel med underskudsselskaber er § 12 D, stk. 1. Ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen ved indkomstårets udløb af andre aktionærer end ved begyndelsen af et tidligere underskudsår – eller råder andre over mere end 50 pct. af stemmeværdien – kan underskuddet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst til et beløb mindre end selskabets positive nettokapitalindtægter med tillæg af indkomst fra udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe. Nettokapitalindtægterne opgøres udtømmende efter stk. 3 (renter, kursgevinster, udbytte, aktieavancer og visse provisioner).

Reglen er altså ikke et bortfald, men en beskæring: underskuddet kan fortsat bruges mod driftsindkomst, blot ikke mod den finansielle indkomst. Finansielle virksomheder er undtaget fra netop denne beskæring, jf. stk. 7.

To undtagelser i stk. 4 er praktisk vigtige:

- **Børsnoterede selskaber.** I SKM2025.542.SR bekræftede Skatterådet, at status som optaget til handel skal måles ved underskuddets opståen og ved udgangen af det indkomstår, hvor ejerskiftet sker. En senere afnotering fjerner ikke en allerede etableret ret til ubegrænset underskudsfremførsel – der er intet krav om *fortsat* børsnotering.
- **Familieoverdragelser.** Ejerskifte til den personkreds, der er nævnt i boafgiftslovens § 1, stk. 2, litra a-f, ægtefælle, forældres afkom eller stedforældre, udløser ikke begrænsning. Formålet er ifølge forarbejderne "ikke at hæmme generationsskifte".

Transparensreglen i stk. 5 – hvorefter aktionærerne i et moderselskab med mindst 25 pct. ejerandel anses for at eje datterselskabets aktier – skal forhindre omgåelse ved at handle underskudsselskabet indirekte. I SKM2019.632.SR gik Skatterådet imod Skattestyrelsens tekstnære indstilling og fastslog, at transparensen også virker på *erhververSiden*:

> *Det er Skatterådets opfattelse, at det følger af ordlyden af selskabsskattelovens § 12 D, stk. 5, at transparensreglen ikke kun gælder i forhold til det overdragende selskab, men også i forhold til det erhvervende selskab. Ved vurderingen af, hvem der kan ske overdragelse til, uden at der sker underskudsbegrænsning, skal der derfor ikke ses på det erhvervende selskab selv, men på, hvem der er aktionærer i det erhvervende selskab.*

En søns overdragelse af anparterne til farens holdingselskab var derfor omfattet af familieundtagelsen. Rådet lagde vægt på, at der i den konkrete sag ikke sås noget værnshensyn, der skulle varetages. Samme betragtning bar SKM2026.117.SR, hvor et generationsskifte fra far til sønner ikke udløste underskudsbortfald.

Bemærk, at ATAD-implementeringen ved LOV nr 1726 af 27/12/2018 alene medførte en konsekvensændring af § 12 D – henvisningen til den ophævede § 2 A udgik – og ikke ændrede reglens materielle indhold.

LOV `Boafgiftsloven § 1, stk. 2` `Selskabsskatteloven § 12d, stk. 1, 3, 4, 5`

PRAKSIS

Skatterådet · Underskudsfremførsel ved fusion efter afbrudt sambeskatning	04.03.2026
Skatterådet · Afnotering på børs og retten til underskudsfremførsel	25.09.2025
Skatterådet · Underskudsbegrænsning ved overdragelse til holdingselskab ejet af far	18.12.2019

§ 4 "Tomt selskab"-reglen i § 12 D, stk. 2 – Højesterets samlede vurdering i Hymite/Euro Steel

Den skarpeste værnsregel er § 12 D, stk. 2: sker der ejerskifte som nævnt i stk. 1, og er selskabet på tidspunktet for ændringen "i det væsentlige uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet" – i selskabet selv eller i et datterselskab, hvori der ejes mindst 25 pct. – kan underskuddet slet ikke nedbringe den skattepligtige indkomst. Reglen er en direkte videreførelse af den dagældende ligningslovs § 15, stk. 7, 3. pkt., indsat i 1995 for at modvirke rent skattemæssigt betinget handel med "tomme" underskudsselskaber.

Den ledende afgørelse er Højesterets dom af 4. maj 2022 i BS-20633/2021-HJR (Hymite/Euro Steel Danmark). Hymite A/S havde drevet produktion af indkapslinger til LED-komponenter, men solgte i august 2010 sine patenter og indstillede driften. Ved aktieoverdragelserne i marts og juni 2011 bestod selskabets aktiver af en erhvervslejlighed købt for 650.000 kr., to servere til 7.000 kr. og en udlejningsvirksomhed med en årlig nettoleje på 54.000-90.000 kr. Det fremførte underskud udgjorde 274.638.460 kr. Købesummerne var udtrykkeligt betinget af underskuddets anvendelighed og ville falde til ca. 670.000 kr. henholdsvis 700.000 kr., hvis fradraget blev nægtet.

Højesteret stadfæstede Vestre Landsrets frifindelse af Skatteministeriet:

> *Højesteret finder herefter, at den erhvervsmæssige aktivitet, der på tidspunktet for overdragelserne af selskabet i 2011 alene bestod i at udleje lejligheden, var ubetydelig set i forhold til værdien af det opgjorte skattemæssige underskud, og at Hymite efter en samlet vurdering i det væsentlige var uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, jf. den dagældende ligningslovs § 15, stk. 7, 3. pkt.*

Det afgørende fortolkningsbidrag kom allerede fra landsretten i BS-28661/2019-VLR, som afviste selskabernes synspunkt om, at der ikke var hjemmel til en relativitetsvurdering:

> *Landsretten finder imidlertid, at ordlyden af den dagældende ligningslovs § 15, stk. 7, sammenholdt med, at formålet med bestemmelsen var at begrænse adgangen til underskudsfremførsel for at modvirke rent skattemæssigt betinget handel med "tomme" underskudsselskaber, må føre til, at der ved vurderingen af, om selskabet "i det væsentlige" var uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, skal foretages en samlet vurdering, hvori der blandt andet – udover omfanget af risikoen ved den erhvervsmæssige aktivitet – må indgå størrelsen af underskuddet samt omstændighederne i forbindelse med overdragelsen af det pågældende selskab.*

Praksis efter dommen indeholder dermed tre vægtede momenter: **risikoens omfang**, **underskuddets størrelse** og **overdragelsens omstændigheder** – herunder om købesummen er prissat som en procentdel af underskuddet. Det sidste moment var udslagsgivende i BS-20633/2021-HJR og i **16-1635410**, hvor Landsskatteretten stadfæstede nægtet fremførsel for 2007-2010, fordi aktier, fordringer, inventar og ejendom var prissat samlet til ca. 4 pct. af det fremførbare underskud, dog minimum 5 mio. kr., og hvor rettens vurdering var, at driftsaktiviteten reelt var ophørt, da selskabet skiftede ejer.

LOV	Ligningsloven § 15, stk. 7 · Selskabsskatteloven § 12d, stk. 2	
PRAKSIS	**Højesteret** · Skattemæssigt underskud kunne ikke fremføres efter salg af "tomt" selskab	04.05.2022
	Landsretten · Afgørelse om underskudsfremførsel og fortolkning af ligningslovens § 15, stk. 7	03.05.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster nægtelse af underskudsfremførsel efter aktieoverdragelse	15.06.2020

§ 5 Hvornår er et selskab "tomt"? Momentlisten fra cirkulærerne og nævnspraksis

Den administrative fortolkningsramme bag domspraksis er stadig cirkulæret Handel med underskudsselskaber, gældseftergivelse og renter ved gældseftergivelse (cirkulære nr. 26 af 5. februar 1996) samt cirkulære om afgrænsning af "tomme" selskaber og underskudsbegrænsning ved skattefri fusion m.v. (1996/97). Cirkulæret opstiller en momentliste for, om den erhvervsmæssige aktivitet må anses for ophørt, hvor der "særlig" kan lægges vægt på,

- om selskabet har afskediget alle eller hovedparten af de ansatte,
- om produktionen af varer, tjenesteydelser m.v. reelt er ophørt,
- om selskabet har afhændet fysiske aktiver som produktionsudstyr og varelager, og
- om der er en omsætning i selskabet.

Momenterne er ikke enkeltvis afgørende. Er der aktivitet, er næste spørgsmål, om aktiviteten har et sådant omfang, at selskabet i det væsentlige *har* en økonomisk risiko. Cirkulæret sidestiller desuden situationer, hvor der nok er aktivitet, men hvor der er indgået bindende aftale om afhændelse af aktiviteten til en pris, som selskabet eller køberen ensidigt kan fastsætte – også dét gør selskabet "tomt".

For holdingselskaber præciserer 1996/97-cirkulæret, at et holdingselskab ikke er tomt alene i kraft af sin holdingfunktion, men at det afgørende er datterselskabernes *relative* økonomiske betydning målt på nettoomsætning, resultat før renter, balancesum og egenkapital sammenholdt med moderselskabets tal.

Nævnspraksis følger denne struktur tæt:

Afgørelse	Situation ved ejerskiftet	Udfald
SKM2006.261.SR	Byggeriselskab havde indstillet aktiviteterne primo 2004 og havde ingen anlægsaktiver	Tomt – underskudsfremførsel begrænset
SKM2013.797.SR	Bank-"skal" solgt for at opnå banklicens; engagementer, medarbejdere og aktiver overtaget af sælger; verserende retssager uden reel risiko for selskabet	Tomt – underskuddene fortabt
SKM2015.289.SR	Selskab, der efter frasalg af produktion udelukkende udlejede en nyudlejet erhvervsejendom	**Ikke** tomt – hverken ophørt eller af underordnet omfang
13-0148336	Selskab uden omsætning, ansatte og anlægsaktiver; eneste aktiv et tilgodehavende hos datterselskab uden aktivitet, der gik konkurs kort efter	Tomt – begrænsning med rette

Modsætningen mellem SKM2015.289.SR og Hymite-sagen viser, at ejendomsudlejning ikke i sig selv er diskvalificerende: det er misforholdet mellem aktiviteten og underskuddets størrelse, kombineret med den skattemæssige prissætning, der tipper vurderingen. I **13-0148336** afviste Landsskatteretten desuden udtrykkeligt, at et datterselskabs uafklarede tilgodehavender og en verserende retssag kunne udgøre "økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet" – vurderingen skal foretages på selve overdragelsestidspunktet, her aftaledagen den 19. august 2008.

LOV Selskabsskatteloven § 12d, stk. 2

PRAKSIS

Højesteret · Skattemæssigt underskud kunne ikke fremføres efter salg af "tomt" selskab	04.05.2022
Landsskatteretten · Begrænsning af underskudsfremførsel grundet manglende økonomisk risiko ved ejerskifte, jf. ligningslovens § 15, stk. 7	12.01.2016
Skatterådet · Salg af selskab med udlejet ejendom giver ikke underskudsbegrænsning	30.04.2015
Skatterådet · Underskudstab ved salg af bank-skal uden økonomisk risiko	11.11.2013
Skatterådet · Underskudsfremførsel i tomt selskab efter ejerskifte	25.04.2006

§ 6 Rækkevidden af § 12 D: kildeartsbegrænsede tab og nettokurstab rammes ikke

En central afgrænsning er, at § 12 D efter sin ordlyd kun angår "underskud". Kildeartsbegrænsede tab og nettokurstab er ikke underskud i bestemmelsens forstand, og de påvirkes derfor ikke af et ejerskifte – heller ikke af et 100 pct. ejerskifte.

Det blev fastslået i SKM2015.42.SR, hvor Skatterådet bekræftede, at både en nettokurstabskonto efter overgangsreglen i § 22, stk. 9, i lov nr. 525 af 12. juni 2009 og kildebegrænsede tab efter aktieavancebeskatningslovens § 43, stk. 3 uden begrænsning kunne modregnes i fremtidige gevinster på porteføljeaktier efter overdragelse af hele aktiekapitalen til en uafhængig tredjemand. Rådet støttede sig på skatteministerens svar på spørgsmål 10 til L 55 (2009/10):

> *Reglerne begrænser kun anvendelsen af underskud i den skattepligtige indkomst. Derimod indebærer reglerne ingen begrænsning i anvendelsen af fradragsberettigede tab, tab, der kan fremføres efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, og § 43, stk. 3, kursgevinstlovens §§ 31, stk. 3, og 31 A, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3.*

Skatterådet gentog resultatet i SKM2018.260.SR:

> *Selskabsskattelovens § 12 D indeholder ingen begrænsninger i adgangen til fremførsel af kildeartsbegrænsede tab, omfattet af overgangsreglen i aktieavancebeskatningslovens § 43, stk. 3.*

Sondringen er ikke tilfældig. Som spørger anførte i SKM2015.42.SR, sondrer § 12 A netop udtrykkeligt mellem "uudnyttede fremførselsberettigede underskud" og "uudnyttede fradragsberettigede tab" – lovgiver har altså været opmærksom på forskellen og har bevidst undladt at nævne tabene i § 12 D. Ved akkord rammes tabene derimod, blot i anden række.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 43, stk. 3 · Selskabsskatteloven § 12d

PRAKSIS **Skatterådet** · Underskudsbegrænsning ved akkord og ejerskifte i holdingselskab 07.06.2018

Skatterådet · Ejerskifte begrænser ikke fremførsel af nettokurstab og kildebegrænsede tab 14.01.2015

§ 7 Underskudsbegrænsning ved akkord, gældseftergivelse og kapitalindskud (§§ 12 A-12 C)

Opnår et selskab tvangsakkord i en rekonstruktion, nedsættes uudnyttede fremførselsberettigede underskud og dernæst uudnyttede kildeartsbegrænsede tab med det beløb, hvormed gælden er nedsat, jf. § 12 A, stk. 1. § 12 B udstrækker reglen til frivillig akkord – aftaler om en samlet ordning mellem debitorselskabet og dets kreditorer – og § 12 C til nedbringelse eller indfrielse af en fordring i forbindelse med tilskud efter § 31 D eller kapitalindskud fra kreditorkredsen. Gældskonvertering sidestilles med gældsnedsættelse, jf. § 12 A, stk. 3.

Nedsættelsesbeløbet reduceres efter § 12 A, stk. 2 bl.a. med den skattepligtige del af eftergivelsen og i det omfang, gevinsten er skattefri efter kursgevinstlovens §§ 8 og 24 A. Symmetrien er central: er gevinsten skattefri *fordi kreditor ikke har fradrag*, sker der ikke underskudsbegrænsning.

Hvornår foreligger en "samlet ordning"? Efter fast praksis kræves, at ordningen omfatter mere end 50 pct. af den usikrede gæld, mens småkrav kan holdes udenfor; en ligelig reduktion er ikke nødvendig, og én hovedkreditor kan i sig selv udgøre ordningen. I SKM2018.260.SR udgjorde hovedkreditors tilgodehavende ca. 99,98 pct., og den eneste øvrige post – revisorhonoraret – var et småkrav; der forelå en samlet ordning. Landsskatteretten godkendte i **09-01282** en ordning, der omfattede 61,2 pct. af den usikrede gæld, hvor de udeholdte poster overvejende var koncernintern gæld, og hvor formålet utvivlsomt var at sanere selskabets økonomi. Modsat i **19-0074815**, hvor eftergivelsen kun omfattede 19 pct. af den usikrede gæld, og hvor Landsskatteretten samtidig fastslog, at vurderingen skal foretages på **selskabsniveau**, ikke koncernniveau.

Virkningstidspunktet. Begrænsningen indtræder, når eftergivelsen er realiseret. I **19-0001954** var en saldokvittering udstedt 18. december 2015 mod samtidig indbetaling af købesummen; Landsskatteretten afviste, at en misligholdelsesklausul eller den senere tinglysning af ejendomshandlerne kunne udskyde beskatningstidspunktet:

> *Der er tale om en misligholdelsesklausul, som ikke udskyder beskatningstidspunktet. Det er i øvrigt ikke godtgjort, ejendomshandlerne ikke blev gennemført i 2015. Tinglysningen af købsaftalerne, der fandt sted i 2016, er uden betydning for beskatningstidspunktet.*

Underskud på godt 10 mio. kr. og et ejendomstab blev derfor nedsat til 0 kr. i 2015. Samme linje i SKM2015.435.SR, hvor en akkordaftale fra januar 2012 med efterfølgende konjunkturbestemt opgørelse af pantsikkerheder i 2017 ikke blev anset for suspensivt betinget – underskudsbegrænsningen indtrådte i 2012.

Gældskonvertering. I **14-3960893** blev en hovedanpartshavers konvertering af et tilgodehavende på 1.613.550 kr. til anpartskapital anset for at udløse underskudsbegrænsning efter § 12 A, stk. 3, fordi fordringens kursværdi lå under pari på grund af selskabets negative egenkapital. En ikke-retligt bindende støtteerklæring fra hovedanpartshaveren ændrede ikke værdiansættelsen, og fordringens værdi skulle opgøres som det provenu, kreditor kunne have opnået ved en likvidation på konverteringstidspunktet.

Symmetrien over for kreditor. I **08-02561** blev underskudsbegrænsningen begrænset til den del af den eftergivne gæld (144.000 kr. ud af 800.000 kr.), der stammede fra leverede varer mv. og dermed faldt uden for fradragsbegrænsningen i kursgevinstlovens § 4, stk. 3. I **11-01776** slap et selskab helt for begrænsning, fordi det var tilstrækkeligt sandsynliggjort ved regnskaber og revisorerklæringer, at det østrigske moderselskab ikke ville have fradrag for tabet efter østrigske regler. Tilsvarende i SKM2010.32.SR (eftergivelse på USD 170,5 mio. mellem søsterselskaber uden underskudspåvirkning) og SKM2018.111.SR, hvor et moderselskabs afkald på en værdiløs regresfordring hverken var skattepligtigt eller udløste begrænsning.

Hvor betingelserne derimod er opfyldt, er virkningen kontant: i **18-0006569** blev en frivillig akkord på 8.141.778 kr. i 2015 mødt med nedsættelse af selskabets underskud til 0 kr. og reduktion af ejendomstabssaldoen – og selskabet blev tillige nægtet fradrag for tabet på en regresfordring, fordi ægtefæller efter kursgevinstlovens § 4, stk. 2 anses som én aktionær, så fordringen var koncernintern.

LOV `Kursgevinstloven § 4, stk. 2` `Kursgevinstloven § 8` `Kursgevinstloven § 24, stk. 1` `Selskabsskatteloven § 12a, stk. 1, 3` `Selskabsskatteloven § 12b` `Selskabsskatteloven § 12c`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Gældseftergivelse: Ikke samlet ordning, da den kun omfattede 19% af selskabets usikrede gæld, og vurdering skulle ske på selskabsniveau, ikke koncernniveau	05.08.2025
Landsskatteretten · Periodisering af gældseftergivelse og underskudsbegrænsning ved frivillig akkord	20.11.2023
Landsskatteretten · Gældseftergivelse og underskudsbegrænsning samt nægtelse af fradrag for tab på koncernintern regresfordring	25.01.2023
Landsskatteretten · Konvertering af tilgodehavende til anpartskapital medfører underskudsbegrænsning	03.04.2017
Landsskatteretten · Kapitalforhøjelse og gældsindfrielse: Underskudsbegrænsning og bevisbyrde for fradragsret i Østrig	17.07.2012
Landsskatteretten · Skattepligt af gældseftergivelse – Samlet ordning efter kursgevinstlovens § 24	14.10.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om underskudsbegrænsning ved gældseftergivelse i koncernforhold	28.10.2009
Skatterådet · Underskudsbegrænsning ved akkord og ejerskifte i holdingselskab	07.06.2018
Skatterådet · Skattefrihed og ingen underskudsbegrænsning ved koncernintern gældseftergivelse	14.03.2018
Skatterådet · Underskudsbegrænsning ved akkordaftale er ikke suspensiv	23.06.2015
Skatterådet · Skattefri gældseftergivelse mellem koncernforbundne søsterselskaber	13.01.2010

§ 8 Sambeskatning: underskudsrækkefølgen, særunderskud og kravet om uafbrudt sambeskatning

For sambeskattede selskaber opgøres en sambeskatningsindkomst efter § 31, stk. 2, og modregningen sker i en lovfæstet rækkefølge, som forarbejderne til 2012-loven gengiver således:

1. **Særunderskud** – underskud fra perioder inden sambeskatningen kan kun modregnes i det pågældende selskabs eget overskud.
2. **Egne underskud** fra tidligere år under den aktuelle sambeskatning.
3. **Årets underskud** fordeles forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst.
4. **Andre selskabers underskud** fra tidligere år under sambeskatningen, ligeledes forholdsmæssigt.

Der modregnes altid ældste underskud først, jf. § 31, stk. 2, 8. pkt. Og 60 %-begrænsningen gælder samlet for kredsen: efter § 31, stk. 3 har sambeskattede selskaber kun **ét** fælles grundbeløb, og begrænsningen fordeles forholdsmæssigt mellem de fremførselsberettigede underskud. Formålet er ifølge forarbejderne, at "det ikke skal være muligt at opnå flere bundgrænser blot ved at tilrettelægge en koncernstruktur med mange selskaber".

Den praktisk vigtigste begrænsning er kravet i § 31, stk. 2, sidste pkt.:

> *Et selskabs underskud fra tidligere indkomstår kan kun modregnes i overskud i et andet selskab, hvis underskuddet er opstået i et indkomstår, hvor det underskudsgivende selskab har været sambeskattet med det andet selskab og sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt.*

Konsekvenserne er hårde. I **16-0731024** mistede et administrationsselskab en selvangivet underskudssaldo på over 22 mio. kr., fordi de to datterselskaber var udtrådt af sambeskatningen ved konkurs, jf. § 31 C, stk. 8; moderselskabet kunne ikke dokumentere egne særunderskud. I **22-0077245** kunne et moderselskab tilsvarende ikke bruge et datterselskabs underskud på 360.976 kr. i 2020-2021, efter at datterselskabet var opløst ved erklæring efter selskabslovens § 216 – påstanden om, at der reelt var gennemført en lodret fusion, blev afvist som udokumenteret.

Spørgsmålet om, *hvornår* sambeskatningen overhovedet er etableret, kan i sig selv afgøre underskudsudnyttelsen. I **BS-10856/2022-SVE** havde et selskab købt samtlige aktier i et kriseramt selskab for 2 kr., men samtidig aftalt en kombineret tilbagekøbsret og -pligt til fast pris; retten fandt, at aktierne skattemæssigt straks måtte anses for afstået, så betingelserne for sambeskatning efter den dagældende § 31 C ikke var opfyldt. Omvendt blev der i **13-0225571** pålagt genoptagelse for 2009-2011, fordi selskaberne var koncernforbundne allerede fra 2009 – med den konsekvens, at underskud opstået indtil 1. januar 2009 skulle behandles som særunderskud.

Endelig gælder, at det er administrationsselskabet, der er part i sambeskatningsindkomsten. I **21-0010392** blev et administrationsselskab afskåret fra at klage over datterselskabets egen skatteansættelse, og i **23-0073294** kunne moderselskabet ikke gennem klagen over sin sambeskatningsindkomst få prøvet grundlaget for den upåklagede forhøjelse hos datterselskabet. Konsekvensændringer af sambeskatningsindkomsten følger derimod automatisk af datterselskabets sag, jf. **23-0069818** og **22-0045332**.

LOV Selskabsskatteloven § 31, stk. 2, 3 | Selskabsskatteloven § 31c, stk. 8

PRAKSIS **Byretten** · Sag om betingelser for sambeskatning mellem Sagsøger A/S og Virksomhed A/S 1 i indkomståret 2010 03.01.2024

Landsskatteretten · Nægtelse af underskudsfremførsel fra opløst datterselskab i sambeskatning	06.10.2025
Landsskatteretten · Ændring af sambeskatningsindkomst efter regulering af datterselskabs indkomst	28.11.2024
Landsskatteretten · Ændring af Skattestyrelsens afgørelse vedrørende nedsættelse af sambeskatningsindkomst	22.04.2024
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om klageberettigelse og underskudsbegrænsning i sambeskatning	04.01.2023
Landsskatteretten · Sambeskatning og tab af underskudsfremførsel ved datterselskabers konkurs	07.02.2019
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende sambeskatning - Indkomstår 2008 stadfæstes, indkomstår 2009-2011 hjemvises	23.05.2016

§ 9 Grænsefladen til skattefri omstrukturering: fusionsskattelovens § 8, stk. 6

Underskudsfremførsel og omstrukturering hænger uløseligt sammen. Hovedreglen er, at underskud fra tiden før en skattefri fusion fortabes, jf. fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 1. pkt. Undtagelsen i 2. pkt. er, at underskud opstået, *mens selskaberne har været sambeskattet*, fortsat kan bringes til fradrag. Som supplement blev der ved 2012-loven indsat § 31, stk. 4, hvorefter det modtagende selskab i en skattefri omstrukturering ikke kan modregne andre sambeskattede selskabers underskud fra indkomstår før omstruktureringen, medmindre det indskydende selskab var sambeskattet med det modtagende selskab i underskudsårene og ikke har deltaget i omstrukturering med et ikke-sambeskattet selskab.

Baggrunden fremgår direkte af forarbejderne til LOV nr 591 af 18/06/2012, som reagerede på Landsskatterettens opgør med SKATs "enhedsprincip":

> *De 2 afgørelser, SKM2006.75.LSR og SKM2011.588.LSR, har den konsekvens, at fusionsskatteloven § 8, stk. 6, 1. pkt., reelt ikke har nogen virkning, når et selskab fusioneres ind i en kreds af sambeskattede selskaber.*

Skatterådets praksis efter reformen tegner en klar linje: underskud, der er opstået under sambeskatning, overlever fusionen, mens underskud fra tiden uden for kredsen fortabes. I SKM2024.182.SR bevarede spørger underskud fra fire fusionerede datterselskaber, netop fordi alle underskud var opstået under sambeskatningen, og der ikke var modtaget aktiver fra selskaber uden for kredsen. I SKM2023.12.SR blev resultatet mere nuanceret: nogle årgange af underskud overlevede, andre ikke, afhængigt af sambeskatningshistorikken. Se også SKM2012.46.SR, SKM2013.817.SR og SKM2013.843.SR.

Senest har SKM2026.117.SR taget stilling til, om undtagelsen i § 8, stk. 6, 2. pkt., kræver *uafbrudt* sambeskatning. Skatterådet svarede nej:

> *Da ordlyden i fusionsskattelovens § 8, stk. 6, 2. pkt., som er meget klar, er opfyldt, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke uden sikre holdepunkter herfor er hjemmel til at afskære D2 fra at anvende det indskydende selskabs særunderskud.*

Det er tilstrækkeligt, at selskaberne var sambeskattede, da underskuddet opstod, og igen er det på fusionstidspunktet; en mellemliggende afbrydelse – her som led i et generationsskifte omfattet af § 12 D, stk. 4, nr. 2 – afskærer ikke fremførslen. Bemærk kontrasten til § 31, stk. 2, sidste pkt., der netop stiller krav om, at sambeskatningen ikke efterfølgende har været afbrudt; fusionsreglen og sambeskatningsreglen skal derfor holdes adskilt. Underskudsfortabelse ved skattefri fusion og spaltning som selvstændigt hovedtema hører under skattefri omstrukturering og behandles ikke udtømmende her.

LOV Fusionsskatteloven § 8, stk. 6 · Selskabsskatteloven § 12d, stk. 4 · Selskabsskatteloven § 31, stk. 4

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Underskudsfremførsel ved fusion efter afbrudt sambeskatning 04.03.2026
- **Skatterådet** · Sambeskattet selskab bevarer underskud efter skattefri fusion 21.03.2024
- **Skatterådet** · Fremførsel af sambeskatningsunderskud efter fusion mellem søsterselskaber 06.01.2023
- **Skatterådet** · Fremførsel af underskud i modtagende selskab efter skattefri fusion 02.12.2013
- **Skatterådet** · Datterselskabs underskud modregnes i moderselskabs overskud efter fusion 21.11.2013
- **Skatterådet** · Fremførsel af subsambeskatningsunderskud efter skattefri fusion 26.01.2012

§ 10 Grænseoverskridende underskud: endelighedskravet efter EU-praksis og SEL § 31 E

EU-retten sætter en ydre ramme for, hvor restriktivt Danmark kan afskære underskud i udenlandske enheder. Udgangspunktet er Marks & Spencer-doktrinen, hvorefter et moderselskab kan fradrage et udenlandsk datterselskabs underskud, når underskuddet er **endeligt** – dvs. hverken kan udnyttes af datterselskabet selv, af koncernen eller af tredjemand i hjemstaten.

Domstolen har siden præciseret doktrinen i en række domme, som er direkte bestemmende for dansk praksis:

- **C-172/13** (Kommissionen mod UK): Endelighed forudsætter, at datterselskabet ikke længere kan oppebære indtægter i hjemstaten; en betingelse om, at endeligheden skal fastslås "umiddelbart efter afslutningen" af underskudsåret, er proportional.
- **C-607/17** (Memira) og **C-608/17** (Holmen): Hjemstatens fusions- eller overførselsbegrænsninger er ikke i sig selv afgørende; moderselskabet har bevisbyrden for, at ingen tredjepart kan udnytte underskuddene økonomisk.
- **C-405/18** (AURES): Ved flytning af hovedsæde kan tilflytterstaten nægte fradrag for underskud opstået, mens den ikke havde beskatningskompetence.
- **C-538/20** (W AG): Er beskatningsretten til et fast driftssted afgivet ved dobbeltbeskatningsoverenskomst, er situationen ikke objektivt sammenlignelig, og etableringsfriheden er ikke til hinder for at nægte fradrag for endelige underskud.

Danmark har været direkte adressat i **C-28/17** (NN A/S mod Skatteministeriet), hvor Domstolen fandt, at selskabsskattelovens § 31, stk. 2, 2. pkt., om underskud i en dansk filial af et udenlandsk datterselskab principielt er forenelig med artikel 49 TEUF, men går videre end nødvendigt, hvis reglen i praksis fratager koncernen enhver reel mulighed for at fradrage underskuddet, fordi modregning i hjemlandet er faktuelt umulig.

De danske regler er udmøntet i selskabsskattelovens § 31 E, og Skatterådets praksis er nu omfangsrig. Fællesnævneren er, at endeligheden først indtræder ved **retlig opløsning**: i SKM2022.232.SR var det ikke nok, at aktiviteten var indstillet i 2020 og selskabet henstod tomt – så længe selskabet eksisterede, forelå der en teoretisk mulighed for genoplivning af tabene. Fradrag blev derimod anerkendt ved likvidation i SKM2022.356.SR (Sverige), SKM2022.579.SR (Frankrig, hvor spørger ikke kunne pålægges at sælge aktierne med aktiviteten), SKM2023.523.SR (Tyskland, formålsfortolkning trods senere tilvalg af international sambeskatning) samt SKM2024.166.SR og SKM2024.211.SR (Norge).

Dokumentationsbyrden er tung. Bekendtgørelse om indsendelse af oplysninger i henhold til selskabsskattelovens § 31 E, stk. 4 kræver bl.a. en redegørelse for de udenlandske underskudsregler og tidsbegrænsninger, en år-for-år-opgørelse efter både udenlandske og danske regler, og dokumentation for, at underskuddet ikke kunne have været anvendt af et koncernforbundet selskab i datterselskabets hjemland ved en sambeskatning svarende til § 31.

LOV	Selskabsskatteloven § 31e · Selskabsskatteloven § 31, stk. 2	
PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Skattemæssig behandling af endelige underskud i udenlandske faste driftssteder under dobbeltbeskatningsoverenskomster	22.09.2022
	EU-Domstolen · Grænseoverskridende flytning af selskabers hovedsæde og adgang til fradrag for tidligere skattemæssige underskud	27.02.2020
	EU-Domstolen · Fradrag for grænseoverskridende underskud ved fusion: Fortolkning af "endelige underskud" i Memira-sagen	19.06.2019
	EU-Domstolen · Etableringsfrihed og fradrag for endelige underskud i udenlandske datterdatterselskaber	19.06.2019
	EU-Domstolen · Etableringsfrihed og begrænsning i fradrag for underskud i udenlandske datterselskabers danske filialer (NN A/S mod Skatteministeriet)	04.07.2018
	EU-Domstolen · Storbritanniens betingelser for fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber overtræder ikke etableringsretten	02.02.2015
	Skatterådet · Fradrag for endeligt underskud ved likvidation af norsk datterselskab	09.04.2024
	Skatterådet · Fradrag for endeligt underskud i norsk datterselskab ved likvidation	13.03.2024
	Skatterådet · Fradrag for endeligt underskud i tysk datterselskab efter tilvalg af international sambeskatning	08.11.2023
	Skatterådet · Fradrag for endeligt underskud ved likvidation af fransk datterselskab	29.11.2022
	Skatterådet · Fradrag for endeligt underskud i likvideret svensk datterselskab	05.07.2022
	Skatterådet · Anerkendelse af endeligt underskud ved tysk datterselskabs opløsning	05.05.2022

§ 11 Personers underskud: modregningsrækkefølge og ægtefælleoverførsel efter PSL § 13

For fysiske personer styres underskudsanvendelsen af personskattelovens § 13. Udviser den skattepligtige indkomst underskud, beregnes skatteværdien og modregnes i en fast rækkefølge i årets øvrige skatter, og et herefter resterende underskud fremføres til de følgende indkomstår, jf. § 13, stk. 1. Fremførsel forudsætter – ligesom for selskaber – at underskuddet ikke kunne rummes i et tidligere år.

Ægtefæller behandles som en enhed. Efter § 13, stk. 2 skal et underskud, der ikke er modregnet i egne skatter, i størst muligt omfang fradrages i den anden ægtefælles skattepligtige indkomst, når ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb; først derefter kan et overskydende beløb fremføres. Ægtefællens **egne** uudnyttede underskud fra tidligere år skal modregnes først. Parallelt gælder § 13, stk. 4 for negativ personlig indkomst, som modregnes i ægtefællens personlige indkomst og derefter i ægtefællernes samlede positive kapitalindkomst.

Overførslen er dog fuldstændig afhængig af, at der findes et underskud at overføre. I **06-01031** blev overførsel af et K/S-underskud på 144.978 kr. nægtet, fordi ægtefællens underskud i en samtidig afgjort sag var fastslået ikke at eksistere. Omvendt ændrede Landsskatteretten i **13-0031894** afgørelsen, så et overført underskud igen udgjorde 860.969 kr., efter at ægtefællens virksomhedsunderskud på 916.534 kr. var godkendt i den parallelle sag. Overførselsreglen er med andre ord rent afledt.

En særlig faldgrube er § 13, stk. 5: ved overførsel mellem ægtefæller ses der bort fra personlig indkomst, der beskattes i udlandet og ikke her i landet. I **21-0016030** afskar dette en klager fra at få overført ægtefællens uudnyttede underskud for 2017-2018, fordi klageren havde fransk lønindkomst med creditlempelse efter ligningslovens § 33. Modsat i **13-0208085**, hvor Landsskatteretten – efter at have fastslået, at Danmark havde beskatningsretten til lønindkomsten fra et DIS-registreret fartøj – netop *ikke* skulle se bort fra indkomsten ved overførslen.

Også for personer gælder kildeartsbegrænsninger. Underskud fra anparts- og udlejningsvirksomhed omfattet af § 13, stk. 6, og fra skattemæssigt transparente selskaber efter § 13, stk. 7, kan ikke fradrages i øvrig indkomst, men kun fremføres til modregning i positiv indkomst fra samme virksomhed. Cirkulære om personskatteloven præciserer, at et underskud fra én virksomhed ikke kan fremføres til modregning i senere positiv indkomst fra en anden virksomhed tilhørende den skattepligtige.

Endelig svarer personskattelovens § 13 a for personer til selskabsskattelovens §§ 12 A-12 C: opnås tvangsakkord, frivillig akkord eller gældssanering, nedsættes uudnyttede fradragsberettigede underskud og tab med det eftergivne beløb. Det var netop § 13 a, der i **19-0001954** reducerede et underskud på 10.081.591 kr. og et ejendomstab på 1.191.569 kr. til 0 kr.

Bemærk kommende ændringer: Ved LOV nr 482 af 22/05/2024 er der vedtaget seks ændringer af personskattelovens § 13 med ikrafttræden 1. januar 2026 – henvisningen til sundhedsbidraget udgår, modregningsrækkefølgen udvides med den nye top-topskat efter § 8, og de overflødige henvisninger til kapitalpension fjernes. Ændringerne er endnu ikke konsolideret ind i lovteksten.

LOV Personskatteloven § 13, stk. 1, 2, 5 Personskatteloven § 13a

PRAKSIS

Landsskatteretten · Periodisering af gældseftergivelse og underskudsbegrænsning ved frivillig akkord	20.11.2023
Landsskatteretten · Manglende overførsel af ægtefælles underskud grundet udenlandsk indkomst med creditlempelse	22.06.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatningsret og overførsel af underskud mellem ægtefæller	03.08.2016
Landsskatteretten · Overførsel af underskud fra ægtefælle - Virksomhedsunderskud - Personskatteloven § 13	19.01.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten om overførsel af underskud fra ægtefælle	24.07.2009

§ 12 Underskud i virksomhedsordningen: modregning i opsparet overskud før hæverækkefølgen

Anvender en selvstændigt erhvervsdrivende virksomhedsordningen, gælder en særlig modregningskaskade i virksomhedsskattelovens § 13. Underskud modregnes **først** i eventuelt opsparet overskud, der med tillæg af den tilsvarende virksomhedsskat medregnes ved opgørelsen af virksomhedsindkomsten, jf. § 13, stk. 1. Kun det, der ikke kan rummes i opsparet overskud, fradrages i positiv kapitalindkomst (stk. 2) og derefter i den personlige indkomst (stk. 3) – uanset om denne bliver negativ.

Rækkefølgen er ufravigelig og går forud for hæverækkefølgen i virksomhedsskattelovens § 5. Det blev slået fast i **09-00587**, hvor Landsskatteretten fandt, at modregningen af underskud i opsparet overskud sker *inden for* virksomhedsordningen og ikke er en overførsel til privatsfæren; en selvangiven "hensættelse til senere hævning" på 911.705 kr. blev derfor beskattet som en overførsel *ud over* underskudsmodregningen på 594.865 kr.

Konsekvenserne kan blive markante, når et underskud overstiger det opsparede overskud. I **14-4954896** medførte et virksomhedsunderskud på 304.532 kr. i 2011, at hele restsaldoen på kontoen for opsparet overskud – 189.399 kr. – skulle beskattes i 2011. Retten citerede bestemmelsen ordret:

> *Underskud i virksomhedsordningen modregnes i eventuelt opsparet overskud, der med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat medregnes ved opgørelsen af virksomhedsindkomsten.*

Mekanismen virker også til skatteyderens fordel: i **14-3511294** fik klageren medhold i, at det hævede opsparede overskud skulle nedsættes fra 96.537 kr. til 96.251 kr., så det netop udlignede årets underskud og bragte virksomhedsresultatet til 0 kr.

Samspillet med lempelsesreglerne er ligeledes fastlagt. Højesteret fastslog i BS-47779/2018-HJR, at en skatteyder med samlet underskud i virksomhedsordningen ikke kan opnå creditlempelse for svensk skat – samme resultat som Landsskatteretten var nået til i **12-0213287** med henvisning til, at flere virksomheder efter virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3 behandles som én. Er der ingen dansk skat af virksomheden, foreligger der ingen dobbeltbeskatning at lempe. Netop derfor giver ligningslovens § 33 H, stk. 2 personer samme adgang som selskaber til at se bort fra underskud, der indgår i virksomhedsordningen.

Endelig forudsætter anvendelse af ordningen – og dermed underskudsmodregningen – at der overhovedet drives erhvervsmæssig virksomhed, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1. Falder rentabiliteten eller intensiteten bort, kan konsekvensen blive beskatning af hele det opsparede overskud efter §§ 15 a og 15 b.

LOV Ligningsloven § 33h, stk. 2 · Virksomhedsskatteloven § 5 · Virksomhedsskatteloven § 13, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Nægtelse af creditlempeelse for svensk skat ved samlet underskud i virksomhedsordningen	13.09.2019
Landsskatteretten · Beskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen ved efterfølgende underskud	15.06.2018
Landsskatteretten · Nægtelse af creditlempelse ved virksomhedsskatteordning og virksomhed i flere lande	18.09.2015
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hævet opsparet overskud i virksomhedsordning – Indkomstår 2010	09.01.2015
Landsskatteretten · Landsskatteretten om modregning af underskud og hævninger i opsparet overskud i virksomhedsordningen	30.09.2009

§ 13 Registrering, dokumentation og bevisbyrde: underskudsregisteret som selvstændig hurdle

Et underskud, der ikke er oplyst og registreret, kan i praksis ikke bruges. Ved 2012-reformen blev der etableret et elektronisk underskudsregister, og selskaberne blev efter selskabsskattelovens § 35, stk. 1 pålagt at indberette resterende fremførselsberettigede underskud for indkomstårene 2002-2013. Fristerne og indholdskravene fremgår af bekendtgørelse om registrering af underskud m.v., der bl.a. kræver specifikation af restunderskuddet pr. selskab fordelt på indkomstår og delperioder, oplysninger om skattefri omstruktureringer og angivelse af, hvilke sambeskattede datterselskaber der er overgået mellem indskydende og modtagende selskaber. Administrationsselskabet indberetter for hele sambeskatningskredsen.

Den centrale afgørelse er **19-0005084**. Et selskab gjorde gældende, at et underskud på 463.855 kr. fra 2013 fremgik af både skattebilag, årsregnskab og underskudsregisteret. Landsskatteretten fastslog ikke desto mindre:

> *Idet der ikke er indberettet nogen skattepligtig indkomst for selskabet, er der ikke grundlag for at medregne et eventuelt underskud for selskabet for 2013 ved opgørelsen af underskudssaldoen ultimo 2015. Det er derfor med rette, at Skattestyrelsen har korrigeret selskabets underskudssaldo for 2015.*

Lige så vigtigt er det processuelle: en korrektion af underskudsregisteret er **ikke** en ændring af skatteansættelsen, og fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 finder derfor ikke anvendelse. Skatteforvaltningen kan altså rette forkerte registerbeløb uden at gå vejen om genoptagelse. Selskabets ugyldighedsindsigelse om manglende begrundelse blev afvist efter en konkret væsentlighedsvurdering, idet en eventuel begrundelsesmangel var afhjulpet under klagebehandlingen.

Dokumentationsbyrden for underskuddets eksistens og oprindelse påhviler selskabet. I **16-0731024** var fremlagte årsrapporter ikke tilstrækkeligt bevis over for registreringerne i Skatteforvaltningens systemer, og i **13-0148312** blev en selvangiven saldo på over 63 mio. kr. underkendt som udokumenteret. Er man derimod uden for de ordinære frister, kan spørgsmålet om selve skatteansættelsen kun rejses efter genoptagelsesreglerne – i **13-0225571** blev manglende sambeskatning for 2008 sidestillet med "et glemt fradrag", der ikke berettiger til ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8. Det selvstændige fristspørgsmål om efterfølgende at få ikke-selvangivne underskud medregnet behandles under skatteret-genoptagelse.

LOV Selskabsskatteloven § 35, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 26 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster nedsættelse af underskud til fremførsel grundet manglende indberetning af skattepligtig indkomst	20.11.2024
Landsskatteretten · Sambeskatning og tab af underskudsfremførsel ved datterselskabers konkurs	07.02.2019
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende sambeskatning - Indkomstår 2008 stadfæstes, indkomstår 2009-2011 hjemvises	23.05.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for fremførsel af koncernunderskud og spørgsmål om underskudsfremførsel efter ejerskifte	12.01.2016

§ 14 Sammenfatning: hvad rådgiveren skal tjekke

Praksis om fremførsel af skattemæssigt underskud kan sammenfattes i nogle få, men skarpe kontrolpunkter.

For selskaber. Beregningen starter altid i § 12, stk. 2: fuldt fradrag op til grundbeløbet (15,9 mio. kr. i 2010-niveau, 20.829.000 kr. i 2025-niveau) og 60 pct. af resten. I sambeskatning er der kun ét grundbeløb for hele kredsen. Derefter skal man kontrollere de fire værnsspor: ejerskifte (§ 12 D, stk. 1), tomt selskab (§ 12 D, stk. 2), akkord og kapitalindskud (§§ 12 A-12 C) og omstrukturering (fusionsskattelovens § 8, stk. 6, sammenholdt med § 31, stk. 4). De specielle underskudsregler i §§ 12 A-D anvendes efter forarbejderne **før** den generelle 60 %-begrænsning i § 12, stk. 2.

Ved handel med selskaber. Efter Højesterets dom i BS-20633/2021-HJR er det ikke nok at kunne pege på *en* erhvervsmæssig aktivitet med *en* risiko. Vurderingen er samlet, og både underskuddets størrelse og overdragelsens omstændigheder tæller. En prisformel, der knytter købesummen til underskuddets skatteværdi, er i praksis et rødt flag – det var udslagsgivende i både BS-20633/2021-HJR og **16-1635410**. Omvendt er en reel, løbende og forholdsmæssigt betydelig drift tilstrækkelig, jf. SKM2015.289.SR.

Ved rekonstruktion. Selv en fuldt skattefri gældseftergivelse koster underskuddet. Fokus bør ligge på tre ting: om der er tale om en samlet ordning (mere end 50 pct. af den usikrede gæld, opgjort på selskabsniveau, jf. **19-0074815**), hvornår eftergivelsen er realiseret (**19-0001954**, SKM2015.435.SR), og om kreditor har fradrag for tabet – for netop dét afgør, om nedsættelsesbeløbet skal reduceres (**11-01776**, SKM2018.111.SR).

Ved koncernbevægelser. Underskud følger sambeskatningen, ikke selskabet. Konkurs, opløsning eller frasalg bryder forbindelsen og lukker for andre selskabers adgang til underskuddet, jf. **16-0731024** og **22-0077245**. Ved omstruktureringer skal underskudsårgangene kortlægges selskab for selskab, jf. SKM2023.12.SR.

For personer. Rækkefølgen i personskattelovens § 13 og ægtefælleoverførslen er tvungen – der er ikke tale om et valg. I virksomhedsordningen fortærer underskuddet det opsparede overskud, før noget andet sker, jf. virksomhedsskattelovens § 13, stk. 1, og et samlet virksomhedsunderskud udelukker creditlempelse, jf. BS-47779/2018-HJR.

Endelig – og ofte overset. Underskuddet skal være oplyst og registreret. Er der ikke indberettet skattepligtig indkomst for selskabet i underskudsåret, kan underskuddet ikke medregnes, og Skatteforvaltningen kan korrigere registeret uden om fristreglerne, jf. **19-0005084**. For grænseoverskridende underskud er dokumentationskravene efter selskabsskattelovens § 31 E særligt omfattende. Beslægtede spørgsmål om pengetank og generationsskifte behandles under generationsskifte, og de materielle fortolkningsspørgsmål i bindende svar under bindende-svar-skatteraadet.

LOV

Personskatteloven § 13 · Selskabsskatteloven § 12, stk. 2 · Selskabsskatteloven § 12d, stk. 2 · Selskabsskatteloven § 31e · Virksomhedsskatteloven § 13, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Skattemæssigt underskud kunne ikke fremføres efter salg af "tomt" selskab	04.05.2022
Højesteret · Nægtelse af creditlempeelse for svensk skat ved samlet underskud i virksomhedsordningen	13.09.2019
Landsskatteretten · Nægtelse af underskudsfremførsel fra opløst datterselskab i sambeskatning	06.10.2025
Landsskatteretten · Gældseftergivelse: Ikke samlet ordning, da den kun omfattede 19% af selskabets usikrede gæld, og vurdering skulle ske på selskabsniveau, ikke koncernniveau	05.08.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster nedsættelse af underskud til fremførsel grundet manglende indberetning af skattepligtig indkomst	20.11.2024
Landsskatteretten · Periodisering af gældseftergivelse og underskudsbegrænsning ved frivillig akkord	20.11.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster nægtelse af underskudsfremførsel efter aktieoverdragelse	15.06.2020
Landsskatteretten · Sambeskatning og tab af underskudsfremførsel ved datterselskabers konkurs	07.02.2019
Landsskatteretten · Kapitalforhøjelse og gældsindfrielse: Underskudsbegrænsning og bevisbyrde for fradragsret i Østrig	17.07.2012
Skatterådet · Fremførsel af sambeskatningsunderskud efter fusion mellem søsterselskaber	06.01.2023
Skatterådet · Skattefrihed og ingen underskudsbegrænsning ved koncernintern gældseftergivelse	14.03.2018
Skatterådet · Underskudsbegrænsning ved akkordaftale er ikke suspensiv	23.06.2015
Skatterådet · Salg af selskab med udlejet ejendom giver ikke underskudsbegrænsning	30.04.2015

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Personskatteloven § 13	stk. 1	Selskabsskatteloven § 12	stk. 2
Selskabsskatteloven § 12d	stk. 2	Selskabsskatteloven § 12a	stk. 1
Selskabsskatteloven § 31	stk. 2	Virksomhedsskatteloven § 13	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

60 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

04.05.2022	Skattemæssigt underskud kunne ikke fremføres efter salg af "tomt" selskab	bs-20633-2021-hjr
13.09.2019	Nægtelse af creditlempeelse for svensk skat ved samlet underskud i virksomhedsordningen	bs-47779-2018-hjr

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 6

22.09.2022	Skattemæssig behandling af endelige underskud i udenlandske faste driftssteder under dobbeltbeskatningsoverenskomster	C-538/20
27.02.2020	Grænseoverskridende flytning af selskabers hovedsæde og adgang til fradrag for tidligere skattemæssige underskud	C-405/18
19.06.2019	Fradrag for grænseoverskridende underskud ved fusion: Fortolkning af "endelige underskud" i Memira-sagen	C-607/17
19.06.2019	Etableringsfrihed og fradrag for endelige underskud i udenlandske datterdatterselskaber	C-608/17
04.07.2018	Etableringsfrihed og begrænsning i fradrag for underskud i udenlandske datterselskabers danske filialer (NN A/S mod Skatteministeriet)	C-28/17
02.02.2015	Storbritanniens betingelser for fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber overtræder ikke etableringsretten	C-172/13

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

03.05.2021	Afgørelse om underskudsfremførsel og fortolkning af ligningslovens § 15, stk. 7	1407-1710

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 1

03.01.2024	Sag om betingelser for sambeskatning mellem Sagsøger A/S og Virksomhed A/S 1 i indkomståret 2010	6270-7513

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 28

17.10.2025	Lempelse for udenlandsk skat i international sambeskatning: Fast driftssteds overskud må ikke reduceres med underskud fra andre selskaber	23-0062114
06.10.2025	Nægtelse af underskudsfremførsel fra opløst datterselskab i sambeskatning	22-0077245

19.09.2025	Landsskatteretten stadfæster afslag på genoptagelse til anvendelse af ligningslovens § 33 H	24-0078160
05.08.2025	Gældseftergivelse: Ikke samlet ordning, da den kun omfattede 19% af selskabets usikrede gæld, og vurdering skulle ske på selskabsniveau, ikke koncernniveau	19-0074815
28.11.2024	Ændring af sambeskatningsindkomst efter regulering af datterselskabs indkomst	23-0069818
20.11.2024	Landsskatteretten stadfæster nedsættelse af underskud til fremførsel grundet manglende indberetning af skattepligtig indkomst	19-0005084
22.04.2024	Ændring af Skattestyrelsens afgørelse vedrørende nedsættelse af sambeskatningsindkomst	22-0045332
20.11.2023	Periodisering af gældseftergivelse og underskudsbegrænsning ved frivillig akkord	19-0001954
25.01.2023	Gældseftergivelse og underskudsbegrænsning samt nægtelse af fradrag for tab på koncernintern regresfordring	18-0006569
04.01.2023	Landsskatterettens afgørelse om klageberettigelse og underskudsbegrænsning i sambeskatning	21-0010392
28.10.2022	Landsskatteretten: Anvendelse af underskud fra tidligere år – Indkomstår 2014	17-0005025
22.06.2021	Manglende overførsel af ægtefælles underskud grundet udenlandsk indkomst med creditlempelse	21-0016030
15.06.2020	Landsskatteretten stadfæster nægtelse af underskudsfremførsel efter aktieoverdragelse	16-1635410
07.02.2019	Sambeskatning og tab af underskudsfremførsel ved datterselskabers konkurs	16-0731024
15.06.2018	Beskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen ved efterfølgende underskud	14-4954896
03.04.2017	Konvertering af tilgodehavende til anpartskapital medfører underskudsbegrænsning	14-3960893
03.08.2016	Landsskatteretten: Beskatningsret og overførsel af underskud mellem ægtefæller	13-0208085
23.05.2016	Afslag på genoptagelse af skatteansættelse vedrørende sambeskatning - Indkomstår 2008 stadfæstes, indkomstår 2009-2011 hjemvises	13-0225571
19.01.2016	Overførsel af underskud fra ægtefælle - Virksomhedsunderskud - Personskatteloven § 13	13-0031894
12.01.2016	Landsskatteretten: Manglende dokumentation for fremførsel af koncernunderskud og spørgsmål om underskudsfremførsel efter ejerskifte	13-0148312
12.01.2016	Begrænsning af underskudsfremførsel grundet manglende økonomisk risiko ved ejerskifte, jf. ligningslovens § 15, stk. 7	13-0148336
18.09.2015	Nægtelse af creditlempelse ved virksomhedsskatteordning og virksomhed i flere lande	12-0213287
09.01.2015	Landsskatteretten: Hævet opsparet overskud i virksomhedsordning – Indkomstår 2010	14-3511294

17.07.2012	Kapitalforhøjelse og gældsindfrielse: Underskudsbegrænsning og bevisbyrde for fradragsret i Østrig	11-01776
14.10.2010	Skattepligt af gældseftergivelse – Samlet ordning efter kursgevinstlovens § 24	09-01282
28.10.2009	Landsskatteretten om underskudsbegrænsning ved gældseftergivelse i koncernforhold	08-02561
30.09.2009	Landsskatteretten om modregning af underskud og hævninger i opsparet overskud i virksomhedsordningen	09-00587
24.07.2009	Landsskatteretten om overførsel af underskud fra ægtefælle	06-01031

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 22

04.03.2026	Underskudsfremførsel ved fusion efter afbrudt sambeskatning	25-5151513
25.09.2025	Afnotering på børs og retten til underskudsfremførsel	25-2765961
09.04.2024	Fradrag for endeligt underskud ved likvidation af norsk datterselskab	23-1857019
21.03.2024	Sambeskattet selskab bevarer underskud efter skattefri fusion	23-1736533
13.03.2024	Fradrag for endeligt underskud i norsk datterselskab ved likvidation	23-1096006
08.11.2023	Fradrag for endeligt underskud i tysk datterselskab efter tilvalg af international sambeskatning	23-1089500
06.01.2023	Fremførsel af sambeskatningsunderskud efter fusion mellem søsterselskaber	22-0707316
29.11.2022	Fradrag for endeligt underskud ved likvidation af fransk datterselskab	22-0358098
05.07.2022	Fradrag for endeligt underskud i likvideret svensk datterselskab	22-0452745
05.05.2022	Anerkendelse af endeligt underskud ved tysk datterselskabs opløsning	21-0741738
18.12.2019	Underskudsbegrænsning ved overdragelse til holdingselskab ejet af far	19-0544068
07.06.2018	Underskudsbegrænsning ved akkord og ejerskifte i holdingselskab	17-1914913
14.03.2018	Skattefrihed og ingen underskudsbegrænsning ved koncernintern gældseftergivelse	17-1739388
23.06.2015	Underskudsbegrænsning ved akkordaftale er ikke suspensiv	13-6500016
30.04.2015	Salg af selskab med udlejet ejendom giver ikke underskudsbegrænsning	14-5157180
14.01.2015	Ejerskifte begrænser ikke fremførsel af nettokurstab og kildebegrænsede tab	14-4350184
02.12.2013	Fremførsel af underskud i modtagende selskab efter skattefri fusion	13-0226009
21.11.2013	Datterselskabs underskud modregnes i moderselskabs overskud efter fusion	13-4774123
11.11.2013	Underskudstab ved salg af bank-skal uden økonomisk risiko	13-0216795
26.01.2012	Fremførsel af subsambeskatningsunderskud efter skattefri fusion	11-212949
13.01.2010	Skattefri gældseftergivelse mellem koncernforbundne søsterselskaber	09-174851
25.04.2006	Underskudsfremførsel i tomt selskab efter ejerskifte	06-033066

17 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over fuld vs. begrænset skattepligt

Bopæl, tilflytning og fraflytning efter kildeskatteloven §§ 1, 2 og 7

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 5 afgørelser · 2010–2024 Læs online

INTRODUKTION

Spørgsmålet om, hvorvidt en person er fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark, er et af skatterettens mest fundamentale og mest tvistebehandlede emner. Afgørelsen afhænger primært af, om personen har bopæl her i landet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, eller alene oppebærer indkomst fra danske kilder efter § 2. Praksis fra Højesteret, landsretterne, Landsskatteretten og Skatterådet viser, at vurderingen af "bopæl" er en konkret helhedsvurdering, hvor rådighed over en helårsbolig i Danmark er det centrale kriterium, mens ægtefælles eller families fortsatte ophold, og karakteren af ophold i Danmark, kan fastholde eller udløse fuld skattepligt, selv efter formel fraflytning.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, forudsætter, at personen har bopæl her i landet, hvilket i praksis kræver rådighed over en helårsbolig.

02 Ved vurderingen af bopæl lægges vægt på, om personen ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet at ville have hjemsted i Danmark.

03 For en person, der erhverver bopæl i Danmark uden samtidig at tage ophold, indtræder fuld skattepligt først ved ophold, som ikke blot er kortvarigt ferie eller lignende, jf. § 7, stk. 1.

04 Et uafbrudt ophold på mere end 3 måneder eller samlede ophold over 180 dage inden for 12 måneder anses som hovedregel ikke som kortvarigt ferie og medfører fuld skattepligt.

05 Ophør af fuld skattepligt ved fraflytning kræver, at skatteyderen godtgør, at bopælen reelt er opgivet – ægtefælles fortsatte ophold i fælles bolig kan fastholde rådighed og dermed skattepligten.

06 Årsopgørelser udgjør bindende forvaltningsafgørelser, der lægges til grund ved bedømmelse af skattepligt, medmindre de ændres efter skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler.

07 Begrænset skattepligt efter § 2 omfatter bl.a. vederlag for personligt arbejde udført i Danmark, erhvervsindkomst fra fast driftssted i Danmark og afkast af fast ejendom i Danmark.

08 Dobbeltdomicilsituationer afgøres efter dobbeltbeskatningsoverenskomsternes tie-breaker-regler, typisk med udgangspunkt i centrum for personens livsinteresser.

09 Den tidligere 4-årsregel i § 1, stk. 1, nr. 2 – der fastholdt fuld skattepligt i 4 år efter fraflytning – blev ophævet ved lov nr. 312 af 17. maj 1995; skattepligten ophører nu ved reel opgivelse af bopæl.

10 Bevisbyrden for ophør af fuld skattepligt påhviler skatteyderen; folkeregistermelding er ikke i sig selv tilstrækkelig til at bringe skattepligten til ophør.

§ 1 Lovgrundlag: Fuld og begrænset skattepligt

Dansk skatteret opererer med to hovedkategorier af personbeskatning: **fuld skattepligt** og **begrænset skattepligt**.

Fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1 påhviler:

- **Nr. 1:** Personer, der har *bopæl* her i landet (den praktisk vigtigste bestemmelse)
- **Nr. 2:** Personer, der uden bopæl opholder sig her i mindst 6 sammenhængende måneder (herunder kortvarige udlandsophold pga. ferie)
- **Nr. 3:** Danske statsborgere med tjeneste eller varigt ophold om bord på skibe med hjemsted her
- **Nr. 4:** Personer udsendt til tjeneste uden for riget af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner

Fuld skattepligt indebærer beskatning af **globalindkomsten** – al indkomst, uanset om den stammer fra kilder i Danmark eller udlandet.

Efter kildeskattelovens § 1, stk. 2 gælder dog, at en person, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i udlandet, kun kan fratrække udgifter vedrørende indtægter, som Danmark kan beskatte. Denne bestemmelse blev indført ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 for at sikre skattemæssig symmetri og modvirke, at skatteydere med dobbelt bopæl opnår fradrag i Danmark for udgifter relateret til indkomster, Danmark ikke kan beskatte.

Begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1 påhviler personer, der ikke er fuldt skattepligtige, men modtager indkomst fra danske kilder. De væsentligste kategorier er:

- **Nr. 1:** Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet
- **Nr. 3:** Vederlag for arbejde stillet til rådighed for en dansk virksomhed (arbejdsudleje)
- **Nr. 4:** Erhvervsindkomst fra fast driftssted i Danmark
- **Nr. 5:** Afkast og avance af fast ejendom i Danmark
- **Nr. 6:** Udbytter fra danske selskaber
- **Nr. 7-27:** Diverse øvrige indkomsttyper (bestyrelseshonorarer, pensioner, royalties, dagpenge m.v.)

Samspillet mellem § 7, stk. 1 og § 1, stk. 1, nr. 1, er afgørende for tilflytningssituationer: Erhverver en person bopæl uden samtidig at tage ophold, indtræder skattepligten først ved egentligt ophold – kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende udløser ikke skattepligt.

LOV

Kildeskatteloven § 1, stk. 1, 2

Kildeskatteloven § 2, stk. 1

§ 2 Bopælsbegrebet – rådighed over helårsbolig som afgørende kriterium

Den helt centrale betingelse for fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 er, at personen har **bopæl** her i landet. Kildeskatteloven definerer ikke selv begrebet bopæl, men det er uddybet i det historiske cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven (pkt. 3):

> *Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, lægges der vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her.*

I praksis er det afgørende, om personen har **rådighed over en helårsbolig** i Danmark. Det er rådigheden – ikke den formelle ejendomsret – der er udslagsgivende. En person kan have bopæl i Danmark ved at:

- Eje en helårsbolig, der er til rådighed (dvs. ikke uopsigeligt udlejet)
- Have adgang til en ægtefælles eller samlevers bolig
- Leje sig en bolig
- Råde over en bolig stillet til rådighed af en arbejdsgiver

Et **sommerhus** er som udgangspunkt ikke en helårsbolig, men kan efter omstændighederne danne grundlag for bopæl, hvis det efter de konkrete forhold er egnet til og faktisk anvendes til helårsbeboelse.

Omvendt medfører blot det at stå som ejer af en ejendom i Danmark ikke automatisk bopæl, hvis ejendommen reelt er uopsigeligt udlejet og ejeren dermed ikke har rådighed over den.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 1

§ 3 Tilflytning – hvornår indtræder fuld skattepligt?

Ved tilflytning til Danmark er det kildeskattelovens § 7, stk. 1, der regulerer tidspunktet for skattepligtens indtræden. Bestemmelsen fastsætter, at for en person, der erhverver bopæl her i landet *uden samtidig at tage ophold*, indtræder skattepligten først, når personen tager ophold i Danmark. Som sådant ophold anses *ikke* kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

I Skatterådets og Landsskatterettens praksis er følgende momenter afgørende:

- **3-måneders-reglen:** Et uafbrudt ophold i Danmark på mere end 3 måneder anses normalt ikke som ferie og medfører fuld skattepligt.
- **180-dages-reglen:** Samlede ophold på mere end 180 dage inden for en 12-måneders-periode medfører tilsvarende fuld skattepligt.
- **Arbejde i Danmark:** Hvis en tilflyttende person udfører erhvervsarbejde under opholdet – ud over det helt bagatelagtige – kan selv kortere ophold begrunde skattepligt. Enkeltstående møder og lignende betragtes dog typisk som ferie.

Skatterådet har i en lang række bindende svar taget stilling til, hvornår ophold i Danmark overstiger grænsen for "ferie eller lignende." Det står fast, at begrebet "ferie eller lignende" fortolkes snævert: opholdet skal have ren rekreativ karakter, og enhver systematisk erhvervsaktivitet overstiger denne grænse.

For personer, der uden bopæl opholder sig i Danmark i mindst 6 sammenhængende måneder, indtræder fuld skattepligt direkte efter § 1, stk. 1, nr. 2. Turister og studerende har en udvidet skattefrihedsperiode på op til 365 dage inden for 2 år, jf. kildeskattelovens § 8, stk. 2, under forudsætning af at de ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed og forbliver skattepligtige til hjemlandet.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 1 Kildeskatteloven § 7, stk. 1 Kildeskatteloven § 8, stk. 2

§ 4 Fraflytning – ophør af fuld skattepligt og bevisbyrden

Ophør af fuld skattepligt ved fraflytning er et af de mest tvistfyldte områder. Hovedreglen er klar: fuld skattepligt efter § 1, stk. 1, nr. 1 ophører, når personen ikke længere har bopæl i Danmark – dvs. reelt har opgivet rådigheden over enhver helårsbolig.

Den tidligere **4-årsregel** i § 1, stk. 1, nr. 2 (der fastholdt fuld skattepligt i 4 år efter fraflytning, medmindre skatteyderen godtgjorde indkomstbeskatning i tilflytningslandet) blev ophævet ved lov nr. 312 af 17. maj 1995. Forarbejderne (forslag til lov om international beskatning) begrundede ophævelsen med, at reglen i praksis blev sat ud af kraft af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, og at nye regler om fraflytterbeskatning af aktier og værdipapirer mindskede behovet.

Efter ophævelsen ophører fuld skattepligt nu umiddelbart ved bopælsopgivelse – men praksis viser, at det afgørende spørgsmål er, om bopælen *reelt* er opgivet.

I 08-03391 (Landsskatteretten, 26. januar 2010) flyttede klageren til Spanien og købte hus der, men ægtefællen – der var borgmester – forblev i parrets fælles bolig i Danmark, som var sat til salg. Landsskatteretten fandt med stemmeflertal, at klagerens fulde skattepligt *ikke* var ophørt, da han fortsat havde rådighed over fællesboligen, så længe ægtefællen boede der.

Tilsvarende fastslog Landsskatteretten i 13-0195409 (3. december 2020), at en direktør, der i 2009 meldte flytning til udlandet, forblev fuldt skattepligtig, fordi ægtefælle og barn fortsat boede i parrets hidtidige bolig i Danmark. Klageren havde ikke løftet bevisbyrden for et reelt og permanent ophør af bopælen.

De centrale kriterier fra praksis kan sammenfattes:

- **Bevisbyrde:** Det påhviler skatteyderen at godtgøre, at betingelserne for fuld skattepligt ikke længere er opfyldt.
- **Ægtefælles ophold:** Når ægtefælle eller samlever fortsat bor i en fælles bolig, anses den fraflyttede part som regel for at have bevaret rådighed.
- **Boligens status:** Boligen skal være reelt afhændet eller uopsigeligt udlejet for, at rådigheden anses opgivet; blot at sætte boligen til salg er ikke tilstrækkeligt.
- **Folkeregistermelding:** Framelding fra folkeregisteret er ikke tilstrækkelig til at bringe skattepligten til ophør.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Direktør anset for fuldt skattepligtig og beskattet af honorarer faktureret via udenlandsk selskab 03.12.2020

Landsskatteretten · Fuldt skattepligtig til Danmark da bopæl blev anset for bevaret efter fraflytning til Spanien 26.01.2010

§ 5 Årsopgørelsers bindende virkning – Højesterets afgørelser fra 2024

Højesteret tog i to principielle domme afsagt den 2. februar 2024 stilling til, hvilken retlig betydning formelle skatteansættelser har for spørgsmålet om, hvorvidt en person "har været skattepligtig" til Danmark.

I BS-44692/2022-HJR flyttede en skatteyder i 2005 fra Danmark til England uden at orientere skattemyndighederne eller indgive fraflytningsselvangivelse. Han modtog i årene 2005-2010 årsopgørelser, der ansatte ham som fuldt skattepligtig. Da han i 2016 vendte tilbage og søgte om beskatning efter forskerskatteordningen (kildeskattelovens § 48 E), afslog skattemyndighederne med henvisning til 10-årskravet.

Højesteret udtalte:

> *De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om [appellanten] "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.*

Retten fastslog endvidere, at skattemyndighederne *ikke* havde pligt til af egen drift at foretage en afsluttende ansættelse alene på baggrund af en folkeregistermelding, og at ansvaret for at tilvejebringe oplysninger påhviler skatteyderen.

I den parallelle sag BS-30300/2023-HJR nåede Højesteret det samme resultat for en skatteyder, der flyttede til Tyskland i 2007 og vendte tilbage i 2017. Retten understregede:

> *Det er alene den skattepligtige, der kan tilvejebringe oplysninger om fraflytning, der gør det muligt for skattemyndighederne at tage stilling til, om den fulde skattepligt er ophørt.*

Disse domme har afgørende betydning for alle skattepligtsforhold og fastslår to centrale principper:

1. **Årsopgørelser er bindende forvaltningsafgørelser**, der kun kan ændres via de ordinære og ekstraordinære genoptagelsesregler i skatteforvaltningslovens §§ 26-27.
2. **Den skattemæssige registrering** – ikke den faktiske bopælssituation – er udgangspunktet for efterfølgende retlige vurderinger (fx 10-årskravet i forskerskatteordningen), medmindre ansættelsen ændres.

LOV `Kildeskatteloven § 48e, stk. 3` `Skatteforvaltningsloven § 26` `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1`

PRAKSIS **Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning 02.02.2024

Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser 02.02.2024

§ 6 Begrænset skattepligt – personligt arbejde, fast driftssted og fast ejendom

For personer, der ikke er fuldt skattepligtige, fastsætter kildeskattelovens § 2 en udtømmende opregning af de indkomsttyper, der giver begrænset skattepligt til Danmark. De tre vigtigste kategorier er:

1. Vederlag for personligt arbejde udført i Danmark (§ 2, stk. 1, nr. 1)

Begrænset skattepligt omfatter alle former for vederlag – løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision m.v. – for personligt arbejde i tjenesteforhold udført fysisk i Danmark. Bestemmelsen omfatter også:

- Vederlag for påtagelse af konkurrenceklausuler med sammenhæng til dansk tjenesteforhold
- Fratrædelsesgodtgørelser og løn i opsigelsesperiode, når det underliggende arbejde var udført i Danmark

Skattepligten er dog betinget af, at vederlaget udbetales af en person med hjemting i Danmark, eller at personen opholder sig mere end 183 dage inden for 12 måneder, jf. § 2, stk. 14, nr. 2.

2. Erhvervsindkomst fra fast driftssted (§ 2, stk. 1, nr. 4)

Fast driftssted foreligger efter § 2, stk. 3, når personen udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- og monteringsarbejde udgør fast driftssted fra første dag. Indkomsten opgøres efter armslængdeprincippet, som om driftsstedet var et selvstændigt foretagende, jf. § 2, stk. 8.

3. Fast ejendom (§ 2, stk. 1, nr. 5)

Ejerskab af fast ejendom i Danmark medfører begrænset skattepligt af afkastet og eventuel avance ved afståelse. Denne skattepligt gælder uanset, om ejeren opholder sig i Danmark.

Kildeskattebekendtgørelsens § 22 regulerer den praktiske afregning ved ophør af skattepligt: A-indkomst optjent inden skattepligtens ophør, herunder feriepenge, er senest indkomstskattepligtig på ophørstidspunktet. Fortsætter ansættelsesforholdet efter fraflytningen, og er lønnen omfattet af begrænset skattepligt, gælder denne regel dog ikke.

LOV `Kildeskatteloven § 2, stk. 1, 3, 8, 14`

§ 7 Dobbeltdomicil og dobbeltbeskatningsoverenskomster

Når en person efter interne regler er fuldt skattepligtig til både Danmark og en anden stat, afgøres det skattemæssige hjemsted efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens **tie-breaker-regel** (typisk artikel 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst). Rækkefølgen er:

1. **Fast bolig** – i hvilken stat har personen en fast bolig til rådighed?
2. **Centrum for livsinteresser** – hvor har personen de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser?
3. **Sædvanligt ophold** – i hvilken stat opholder personen sig oftest?
4. **Statsborgerskab** – subsidiært kriterium
5. **Gensidig aftale** – som ultimum remedium

Når en person efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten anses for hjemmehørende i den anden stat, kan Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 2 kun beskatte indkomster, som Danmark efter overenskomsten har beskatningsret til, og personen kan kun fratrække udgifter vedrørende sådanne indkomster.

Forarbejderne til den bestemmelse (indført ved lov nr. 312 af 17. maj 1995) begrundede reglen således:

> *Forslaget sikrer den skattemæssige symmetri samt modvirker spekulation i at opnå vilkårligt store fradrag f.eks. ved at optage lån, der placeres som indlån i udlandet, hvor Danmark ikke kan beskatte den til rentefradraget svarende renteindtægt.*

I fraflytningssager som 08-03391 opstod netop spørgsmålet om, hvorvidt klageren var skattemæssigt hjemmehørende i Spanien efter den dansk-spanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da Landsskatteretten fandt, at bopælen i Danmark ikke var opgivet, kom tie-breaker-reglen aldrig i spil – Danmark fastholdt den fulde beskatningsret.

Praksis viser, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har størst praktisk betydning i situationer, hvor skatteyderen *objektivt* har bolig i begge lande og den interne skattepligt derfor ikke kan bortfalde. Her afgør centrum for livsinteresser – familietilknytning, erhvervsaktivitet og sociale forbindelser – hvilket land der har beskatningsretten.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Fuldt skattepligtig til Danmark da bopæl blev anset for bevaret efter fraflytning til Spanien 26.01.2010

§ 8 Historisk udvikling – fra 4-årsreglen til nugældende regler

Kildeskatteloven har gennemgået væsentlige ændringer på skattepligtsområdet:

Den oprindelige § 1 fra 1967: Lovforslaget (fremsat 1966) fastsatte reglerne for fuld skattepligt med udgangspunkt i det norske system. Forarbejderne beskrev udfordringerne ved den tidligere statsskattelovs skattepligtsregler, hvor ophold i udlandet i 2-3 år kunne medføre bortfald af skattepligt.

4-årsreglen (§ 1, stk. 1, nr. 2): Bestemmelsen fastslog, at selv efter opgivelse af bopæl forblev en person fuldt skattepligtig i 4 år, medmindre vedkommende godtgjorde at være indkomstbeskattet i udlandet efter regler, der ikke var "åbenbart lempeligere" end danske.

Ophævelse i 1995: Ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 (international beskatning) blev 4-årsreglen ophævet. Forarbejderne anførte:

> *Den gældende bestemmelse sættes imidlertid i vidt omfang ud af kraft af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Når Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med tilflytningslandet [...] kan Danmark ikke fastholde den fulde skattepligt i 4 år efter fraflytningen.*

Samtidig blev § 1, stk. 2, nyaffattet med den nugældende begrænsning af fradragsretten for personer, der efter dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i udlandet.

2009-2016: Senere ændringer har primært vedrørt udvidelse af personkredsen i nr. 4 (udsendelse). Ved lov af 13. juni 2009 blev "offentlige institutioner m.v." tilføjet, og ved ændringslov af 14. december 2016 blev kravet om dansk statsborgerskab for udsendte fjernet.

Der er pr. konsolideringsdatoen 17. maj 2024 ingen ventende, ikke-konsoliderede ændringer af kildeskattelovens § 1.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 1

§ 9 Sammenfatning og praktiske takeaways

Praksis om fuld vs. begrænset skattepligt tegner et klart billede:

For tilflyttere er det afgørende, om der erhverves rådighed over en helårsbolig (ikke blot sommerhus), og om opholdet i Danmark overstiger grænsen for "ferie eller lignende" efter § 7, stk. 1. Erhvervsaktivitet under opholdet kan udløse fuld skattepligt, selv ved ophold under 3 måneder.

For fraflyttere er bevisbyrden for ophør den største udfordring. Praksis fra Landsskatteretten – som i 08-03391 og 13-0195409 – viser konsekvent, at ægtefælles fortsatte ophold i fælles bolig fastlåser rådigheden og dermed skattepligten. Boligen skal enten sælges, uopsigeligt udlejes til tredjemand eller på anden vis gøres utilgængelig, før rådigheden anses opgivet.

Årsopgørelser udgør efter Højesterets to domme af 2. februar 2024 (BS-44692/2022-HJR og BS-30300/2023-HJR) bindende forvaltningsafgørelser, der kun kan ændres via genoptagelse. Skatteyderens undladelse af at kontakte skattemyndighederne ved fraflytning er skatteyderens egen risiko.

Dobbeltdomicil løses efter dobbeltbeskatningsoverenskomsternes tie-breaker-regler, men forudsætter, at begge lande anser personen for fuldt skattepligtig efter interne regler.

Begrænset skattepligt fanger den, der ikke er fuldt skattepligtig, men modtager dansk-kilde indkomst – navnlig lønindkomst for arbejde udført i Danmark, erhvervsindkomst fra fast driftssted og afkast af fast ejendom. Kildeskattebekendtgørelsen regulerer den praktiske afregning ved skattepligtsophør.

LOV	Kildeskatteloven § 1, stk. 1 · Kildeskatteloven § 7, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	02.02.2024
	Landsskatteretten · Direktør anset for fuldt skattepligtig og beskattet af honorarer faktureret via udenlandsk selskab	03.12.2020
	Landsskatteretten · Fuldt skattepligtig til Danmark da bopæl blev anset for bevaret efter fraflytning til Spanien	26.01.2010

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

Kildeskatteloven § 1	stk. 1, 2	Kildeskatteloven § 2	stk. 1
Kildeskatteloven § 7	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

4 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

02.02.2024	Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	4645-5578
02.02.2024	Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	4655-5588

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 2

03.12.2020	Direktør anset for fuldt skattepligtig og beskattet af honorarer faktureret via udenlandsk selskab	13-0195409
26.01.2010	Fuldt skattepligtig til Danmark da bopæl blev anset for bevaret efter fraflytning til Spanien	08-03391

18 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over gaveafgift og arvebeskatning

Værdiansættelse, afgiftssatser og 15 %-reglen ved arv og gave

Version 2 Opdateret 27. jun. 2026 14 afgørelser · 2020–2026 Læs online

INTRODUKTION

Boafgiftsloven regulerer den afgift, der skal betales af arv (boafgift) og gaver (gaveafgift) mellem nærtstående. Den centrale afgiftssats er 15 % for arv og gave til nærmeste familie, med en tillægsboafgift på 25 % for fjernere arvinger. Et af de mest omtvistede emner i praksis er værdiansættelsen af aktiver – navnlig fast ejendom – hvor cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (værdiansættelsescirkulæret) og dets 15 %-regel har givet anledning til en betydelig og stadig voksende højesteretspraksis om, hvornår skattemyndighederne kan fravige parternes værdiansættelse. Praksisoversigten gennemgår afgiftssystemet, personkredsen, bundfradrag, den centrale værdiansættelsesretspraksis og de væsentlige lovændringer, der er vedtaget i 2024-2025.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Boafgiften udgør 15 % af de værdier, en afdød efterlader sig, med en tillægsboafgift på 25 % for arvinger uden for den nærmeste personkreds (samlet op til ca. 36,25 %).

02 Gaver til afkom, stedbørn, forældre og samlevende er afgiftsfri op til et årligt bundfradrag (74.100 kr. i 2026), og afgiftsbelægges derefter med 15 %. Gaver til svigerbørn har et lavere bundfradrag (26.000 kr. i 2026).

03 Arv til ægtefæller er helt afgiftsfri. Gaver mellem ikke-fraseparerede ægtefæller er ligeledes afgiftsfri.

04 Værdiansættelse af aktiver i dødsboer og ved gaveoverdragelse skal som hovedregel ske til handelsværdi, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 1, og § 27, stk. 1.

05 Skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse af fast ejendom, der ligger inden for +/- 15 % af den seneste offentlige ejendomsvurdering, medmindre der foreligger særlige omstændigheder (15 %-reglen i cirkulære nr. 185 af 1982).

06 Særlige omstændigheder kræver konkrete holdepunkter vedrørende den pågældende ejendom – generelle prisstigninger eller forældede vurderinger er i sig selv ikke tilstrækkeligt.

07 Dagsværdiansættelse i et årsregnskab, der væsentligt overstiger den offentlige vurdering, udgør en særlig omstændighed, der kan begrunde fravigelse af 15 %-reglen.

08 15 %-reglen finder ikke anvendelse på næringsejendomme – ejendomme anskaffet med videresalg for øje – da formålet om forudsigelighed og tryghed ikke gør sig gældende for sådanne aktiver.

09 Et nyligt køb fra tredjemand til en pris, der væsentligt overstiger den påtænkte overdragelsessum, kan udgøre en særlig omstændighed – navnlig ved kort tidsmæssig sammenhæng og stor prisforskel.

10 Anfordringsgældsbreve mellem nærtstående, der er rente- og afdragsfrie, værdiansættes som udgangspunkt til kurs 100 (pålydende), medmindre skyldneren kan godtgøre permanent insolvens.

11 Gaver givet kort før giverens død, hvor døden var nært forestående og giveren var klar over dette (dødslejegaver), medregnes i bobeholdningen ved beregning af boafgift.

12 Fra 2027 udvides den afgiftsbegunstigede personkreds til at omfatte søskende, og fra 2025 er sociale forældres børn medtaget.

13 Ved ejendomme, der har modtaget nye offentlige vurderinger efter ejendomsvurderingsloven, forhøjes spændet til +/- 20 % (vedtaget i 2025, ikrafttræden 1. juli 2025).

§ 1 Boafgiftslovens afgiftssystem: satser, personkreds og bundfradrag

Boafgiftsloven (lov nr. 426 af 14. juni 1995 med senere ændringer) afløste den tidligere arve- og gaveafgiftslov og indførte et forenklet system med færre afgiftsklasser.

Boafgift (arv)

Efter boafgiftslovens § 1, stk. 1 betales en boafgift på **15 %** af de værdier, som en afdød person efterlader sig. Arv til ægtefæller er helt fritaget for afgift, jf. § 3, stk. 1, nr. 1.

Hertil kommer en **tillægsboafgift på 25 %** af den del af værdierne, der tilfalder personer uden for den nærmeste personkreds, jf. § 1, stk. 2. Tillægsboafgiften beregnes af den resterende værdi efter boafgiften, hvilket giver en samlet effektiv sats på ca. 36,25 %.

Den afgiftsbegunstigede personkreds, der kun betaler boafgift (og ikke tillægsboafgift), omfatter:

- Afkom, stedbørn og disses afkom
- Forældre
- Barns eller stedbarns ikke-fraseparerede ægtefælle
- Samlevende i mindst 2 år
- Fraseparerede/fraskilte ægtefæller
- Plejebørn (5 års bopælskrav)

Gaveafgift

Gaver til den nærmeste personkreds er afgiftsfri op til et årligt bundfradrag. Beløbsgrænserne reguleres årligt efter personskattelovens § 20 og udgør i 2026:

Modtager	Bundfradrag (2026)	Afgiftssats

Afkom, stedbørn m.fl.	74.100 kr.	15 %
Svigerbørn	26.000 kr.	15 %
Stedforældre/bedsteforældre	74.100 kr.	36,25 %
Ægtefæller	Ubegrænset	Afgiftsfri

Gaveafgiften beregnes efter boafgiftslovens § 23: 15 % af den del, der overstiger bundfradraget for den nærmeste personkreds (§ 22, stk. 1, litra a-e), og 36,25 % for stedforældre og bedsteforældre.

Gaveanmeldelse indgives senest den 1. maj i året efter gavemodtagelsen, jf. boafgiftsbekendtgørelsens § 16, og afgiften indbetales samtidig.

LOV Boafgiftsloven § 1, stk. 1-2 · Boafgiftsloven § 3, stk. 1 · Boafgiftsloven § 22, stk. 1-2 · Boafgiftsloven § 23, stk. 1-2

§ 2 Værdiansættelsens hovedregel: handelsværdien

Både ved arv og gave er hovedreglen, at aktiver og passiver ansættes til **handelsværdi** – det beløb, aktivet ville kunne indbringe ved salg i det åbne marked.

For **dødsboer** fremgår dette af boafgiftslovens § 12, stk. 1, der bestemmer, at aktiver og passiver ansættes til handelsværdien på opgørelsesdagen. Finder skattemyndighederne, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien, kan de ændre den eller anmode skifteretten om sagkyndig vurdering inden for en frist på 3 måneder, jf. § 12, stk. 2.

For **gaver** bestemmer boafgiftslovens § 27, stk. 1, at gavens værdi fastsættes til handelsværdien på modtagelsestidspunktet. Skattemyndighederne kan ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter gaveanmeldelsens modtagelse, jf. § 27, stk. 2. Fristen suspenderes, hvis myndighederne anmoder om yderligere oplysninger.

I Østre Landsrets dom af 13. januar 2026 (BS-9364/2023-OLR) præciserede landsretten, at 6-månedersfristen i § 27, stk. 2, suspenderes fra det tidspunkt, hvor anmodningen om oplysninger overleveres til postvæsenet – ikke først ved modtagelsen.

Denne handelsværdi-hovedregel modificeres i praksis ved det administrative værdiansættelsescirkulære, der giver parterne en vis margin ved fast ejendom.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 1-2 · Boafgiftsloven § 27, stk. 1-2

PRAKSIS **Landsretten** · Landsretten tilsidesætter 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af udlejningsejendom grundet markant højere dagsværdi i regnskabet 13.01.2026

§ 3 1982-cirkulæret og 15 %-reglen for fast ejendom

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning er den centrale administrative retskilde for værdiansættelse ved arv og gave.

Cirkulærets **punkt 2** fastslår udgangspunktet: aktiver ansættes til deres værdi i handel og vandel. Cirkulærets **punkt 6** indeholder den såkaldte **15 %-regel**:

> *Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.*

Reglen indebærer, at fast ejendom ved arveudlæg eller gaveoverdragelse kan ansættes til den seneste offentlige ejendomsvurdering **minus 15 %** (eller plus 15 %), og at skattemyndighederne i udgangspunktet skal acceptere denne værdi.

Cirkulæret er formelt "vejledende" (pkt. 48), men Højesteret har i fast praksis tillagt det retskraftvirkning.

Cirkulærets **punkt 8** bestemmer, at der skal tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, som endnu ikke har givet sig udslag i vurderingen – fx bygningsforandringer, udstykning eller ændret zonestatus. I SKM2026.233.SR bekræftede Skatterådet, at vurderingen skulle korrigeres for en nedbrændt og genopført anneksbygning.

Andre aktivtyper end fast ejendom omfattes også af cirkulæret. For **unoterede aktier** fastslår cirkulærets punkt 17, at værdiansættelsen skal ske til handelsværdi, og at en kurs udregnet efter de af Ligningsrådet fastsatte retningslinjer for formueskattekursen kan anvendes, når omsætningsdata mangler. Denne regel har dannet grundlag for en betydelig praksis om værdiansættelse af aktier ved generationsskifte.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 1 · Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Gaveafgift ved familieoverdragelse – korrektion af offentlig ejendomsvurdering for brand og genopførelse af anneks 11.05.2026

§ 4 Højesterets grundlæggende fortolkning af 15 %-reglen

Højesteret har i en række principielle afgørelser fortolket 15 %-reglen og fastlagt dens rækkevidde.

UfR 2016.2126H (SKM2016.279.HR) – Grundlæggelsen af retskravet

Denne afgørelse fastslog, at 15 %-reglen giver et **retskrav** – skattemyndighederne *skal* acceptere en værdiansættelse inden for 15 %-båndet, medmindre der foreligger **særlige omstændigheder**. Reglen er ikke blot en vejledende retningslinje.

U.2021.346H (BS-22/2020) – Det offentlige bærer risikoen

Højesteret tog stilling til en udlejningsejendom i København, vurderet til 22,7 mio. kr. i 2010, men ikke omvurderet siden. Boet anvendte 15 %-reglen og ansatte halvparten til 9,6 mio. kr. Skattestyrelsen anmodede om sagkyndig vurdering med henvisning til prisudviklingen.

Højesteret udtalte:

> *Det forhold, at ejendomsvurderingen er blevet videreført uændret siden 2011/2012, kan i overensstemmelse med skattemyndighedernes tilkendegivelser ikke i sig selv udgøre en særlig omstændighed. At en udlejningsejendom som følge af generelle prisstigninger må antages at være steget i værdi i forhold til den seneste offentlige vurdering, kan således ikke i sig selv udgøre særlige omstændigheder.*

Retten fastslog dermed, at **det offentlige bærer risikoen** for, at de offentlige vurderinger er for lave – og at generelle prisstigninger og forældede vurderinger *ikke* er "særlige omstændigheder". Der kræves **særlige, konkrete forhold** vedrørende den pågældende ejendom.

UfR 2023.307 – 15 %-reglen gælder ens for arv og gave

Højesteret bekræftede, at reglen finder ensartet anvendelse, uanset om overdragelsen sker som arveudlæg i et dødsbo eller som gaveoverdragelse i levende live.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 2 Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer 26.04.2021

§ 5 Hvornår foreligger 'særlige omstændigheder'? – konkrete holdepunkter

Praksis har udviklet en række typetilfælde, hvor 15 %-reglen kan fraviges. Gennemgående kræves et **konkret holdepunkt** for, at den offentlige vurdering ikke afspejler handelsværdien, en **væsentlig prisforskel** og typisk en **tidsmæssig sammenhæng** til overdragelsen.

Dagsværdi i årsregnskab

I BS-11908/2024-HJR (23. september 2024) fastslog Højesteret, at en investeringsejendoms dagsværdi i et årsregnskab, opgjort efter årsregnskabslovens § 38, stk. 1, **generelt kan begrunde fravigelse** af 15 %-reglen:

> *Værdiansættelse af en investeringsejendom til dagsværdi i et årsregnskab foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven vil kunne begrunde fravigelse af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret.*

I den konkrete sag oversteg dagsværdien (169,7 mio. kr.) den offentlige vurdering (122,5 mio. kr.) med ca. 39 %. Gaveafgiften blev beregnet af Vurderingsstyrelsens handelsværdi på 220 mio. kr.

Samme princip blev lagt til grund i Østre Landsrets dom af 13. januar 2026 (BS-9364/2023-OLR), hvor dagsværdien var 180 mio. kr. mod en offentlig vurdering på 42 mio. kr.

Nyligt køb fra tredjemand

I SKM2021.529.SR fandt Skatterådet, at moderens køb fra tredjemand til 4.495.000 kr. blot 1 år og 10 måneder før den påtænkte overdragelse til sønnen for 2.357.500 kr. (offentlig vurdering + 15 %) udgjorde en særlig omstændighed. Prisforskellen var ca. 91 %.

I SKM2021.530.SR nåede Skatterådet derimod det modsatte resultat: et køb fra tredjemand til 3.450.000 kr. ca. 3 år og 9 måneder tidligere var – trods en prisforskel på 138 % – *ikke* en særlig omstændighed, henset til den længere tidsmæssige afstand.

Den afgørende forskel i de to sager var **tidsmæssig nærhed**: jo tættere tredjemandskøbet ligger på familieoverdragelsen, jo stærkere holdepunkt.

Belåning over overdragelsessum

Skatterådet har gentagne gange indføjet et forbehold:

> *Skatterådet forudsætter, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt overstiger overdragelsessummen.*

Denne forudsætning ses fx i SKM2021.499.SR og SKM2021.530.SR. Lånoptag til en væsentligt højere værdi kan udgøre et holdepunkt for, at ejendommens reelle handelsværdi overstiger 15 %-værdien.

Korrektion for faktiske ændringer (punkt 8)

I SKM2026.233.SR godkendte Skatterådet en korrektion af den offentlige vurdering for en nedbrændt og genopført anneksbygning: vurderingen fra 2016 (17,2 mio. kr.) blev reduceret med 235.000 kr. (nedbrændt bygning) og forhøjet med 537.236 kr. (genopførelsesudgifter), inden 15 %-fradrag.

LOV	Boafgiftsloven § 27, stk. 1-2 · Årsregnskabsloven § 38, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab	23.09.2024
	Landsretten · Landsretten tilsidesætter 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af udlejningsejendom grundet markant højere dagsværdi i regnskabet	13.01.2026
	Skatterådet · Gaveafgift ved familieoverdragelse – korrektion af offentlig ejendomsvurdering for brand og genopførelse af anneks	11.05.2026
	Skatterådet · Fravigelse af 15 procentreglen ved nyligt erhvervet ejendom	14.10.2021
	Skatterådet · Overdragelse af lejlighed til datter efter 15 pct-reglen uden gaveafgift	14.10.2021
	Skatterådet · Overdragelse af ejerlejlighed til datter med 15-procentsregel og familielån	30.09.2021

§ 6 Næringsejendomme er undtaget fra 15 %-reglen

I den principielle afgørelse BS-50037/2023-HJR (20. juni 2024) fastslog et flertal i Højesteret (3-2), at 15 %-reglen **ikke gælder for næringsejendomme** – dvs. ejendomme anskaffet med videresalg for øje af ejere, der er næringsdrivende med handel med fast ejendom.

Sagen angik et generationsskifte af over 60 udlejningsejendomme i Aarhus med en samlet offentlig vurdering på ca. 1,06 mia. kr. (anvendt 15 %-pris: 900 mio. kr.), mens Vurderingsstyrelsen ansatte handelsværdien til 1,54 mia. kr.

Flertallet udtalte:

> *Vi finder, at de hensyn, som 15 %-reglen bygger på, ikke gælder for næringsejendomme.*

Begrundelsen var, at formålet med 15 %-reglen – forudsigelighed og tryghed ved familiesuccession – ikke gør sig gældende for aktiver anskaffet med videresalg for øje, og at ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 2 netop undtager næringsejendomme.

Mindretallet (Jan Schans Christensen og Lars Apostoli) vurderede derimod, at cirkulæret efter ordlyd, baggrund og formål gælder alle ejendomme under boafgiftsloven, og at gavegiverens næringsstatus ikke i sig selv er en "særlig omstændighed".

Sønnerne skulle betale yderligere gaveafgift på i alt ca. 24,7 mio. kr.

LOV	Boafgiftsloven § 27, stk. 1 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 2	
PRAKSIS	**Højesteret** · Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	20.06.2024

§ 7 Værdiansættelse af unoterede aktier og virksomheder

Cirkulære nr. 185 af 1982 indeholder i punkt 17 særlige regler for **unoterede aktier**. Børsnoterede aktier ansættes til kursværdi, mens unoterede aktier ansættes til handelsværdi. Når omsætningsdata mangler, kan en kurs beregnet efter formueskattekursreglerne anvendes.

Cirkulærets punkt 17 fastslår:

> *Ofte vil der ikke kunne fremskaffes oplysninger om handelsværdien ud fra stedfundne omsætninger [...] I så fald vil en kurs udregnet efter de af ligningsrådet fastsatte retningslinjer for beregning af formueskattekursen kunne anvendes.*

I Landsskatterettens afgørelse af 9. juli 2020 (j.nr. 15-2963774) fandt Landsskatteretten, at SKAT ikke havde godtgjort, at der forelå særlige omstændigheder, der berettigede til at fravige 1982-cirkulærets principper for unoterede anparter – og hjemviste sagen med pålæg om ny værdiansættelse efter cirkulærets principper.

For **goodwill** fastslår cirkulærets punkt 30, at det skal påses, at goodwill er ansat til et passende beløb. Goodwill, der alene er knyttet til den efterlevende ægtefælles person, er ikke et aktiv for boet.

Kommende ændring: Lov nr. 369 af 9. april 2025 nyaffatter boafgiftslovens § 12 a og indfører en ny **skematisk værdiansættelsesmodel** for unoterede aktier og erhvervsvirksomheder baseret på egenkapital og kapitaliseret merindtjening. Ikrafttrædelsesdatoen er endnu ikke fastsat.

LOV Boafgiftsloven § 12a

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Værdiansættelse af unoterede anparter ved gaveoverdragelse - 1982-cirkulæret kunne anvendes 09.07.2020

§ 8 Værdiansættelse af gældsbreve og anfordringslån

Rente- og afdragsfrie **anfordringsgældsbreve** mellem nærtstående anvendes hyppigt som berigtigelse af familieoverdragelser. Deres værdiansættelse har givet anledning til principiel praksis.

I BS-3654/2024-HJR og BS-3648/2024-HJR (14. november 2024) tog Højesteret stilling til gældseftergivelse af to anfordringsgældsbreve med pålydende på ca. 37,2 mio. kr. hver. Skyldnerne ansatte gavens værdi til ca. 4,8-5,8 mio. kr. (kurs 18-20). Højesteret fastslog:

> *Hvis der i en sådan situation er tale om et anfordringsgældsbrev, der er udstedt mellem nærtstående, er rente- og afdragsfrit og ikke indeholder en løbetid, finder Højesteret, at værdien som det klare udgangspunkt må ansættes til gældsbrevets pålydende (kurs 100).*

Undtagelsen kræver, at skyldneren godtgør, at vedkommende **hverken på eftergivelsestidspunktet eller på noget senere tidspunkt** kunne forventes at indfri gælden fuldt ud. Højesteret tillagde det betydning, at skyldnerne måtte forvente en fremtidig arv, der ville være **betydeligt større end gælden**.

For **familielån** (rente- og afdragsfrie anfordringslån) som led i en familieoverdragelse bekræftede Skatterådet i SKM2021.499.SR, at sådanne lån indgår i købesummen til **kurs 100** og sidestilles med kontant betaling. Der er ikke hjemmel i boafgiftsloven til at kapitalisere en løbende rentefordel ved lån inden for gaveafgiftskredsen. Forudsætningen er, at lånet er **reelt** – dvs. at der foreligger en reel tilbagebetalingsforpligtelse.

LOV Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Værdiansættelse af anfordringsgældsbreve ved gældseftergivelse i familieforhold 14.11.2024
Skatterådet · Overdragelse af ejerlejlighed til datter med 15-procentsregel og familielån 30.09.2021

§ 9 Dødslejegaver og omgåelse af boafgiften

Et centralt spørgsmål er, om gaver givet kort før døden kan holdes uden for boafgiftsberegningen.

I Højesterets kendelse af 20. oktober 2023 (sag 21/2023) fastslog retten, at **dødslejegaver** efter arvelovens § 93 medregnes ved opgørelsen af de værdier, en afdød efterlader sig, jf. boafgiftslovens § 1.

Sagen angik en 77-årig mand, der fem dage før sin død overførte 460.200 kr. til børnebørn og svigerbørn – beløb, der præcis svarede til de maksimale afgiftsfrie gavebeløb. Højesteret udtalte:

> *Boafgiftslovens § 1 skal i overensstemmelse med forarbejderne og fast landsretspraksis med henblik på at modvirke omgåelse forstås således, at værdien af gaver, som er omfattet af arvelovens § 93, skal medregnes ved opgørelsen af de værdier, som en afdød person efterlader sig.*

Betingelserne for at klassificere en gave som dødsgave er: (1) gaven er givet *kort* før døden, (2) døden var objektivt set *nært forestående*, og (3) giveren var *subjektivt klar* over dette. Kriterierne vurderes konkret ud fra journalmateriale, gavestørrelse og timing.

I BS-6939/2020-HJR (26. januar 2021) behandlede Højesteret et tilsvarende spørgsmål i relation til **dødsboskattelovens** skattefrihedsvurdering. Et flertal fandt her, at dødsgaver *ikke* skulle medregnes ved vurderingen af, om boet var skattefritaget – men understregede, at den modsatte regel gælder for **boafgift**, hvor dødsgaver tillægges bobeholdningen:

> *Det kan ikke føre til et andet resultat, at dødsgaver efter praksis tillægges bobeholdningen ved beregning af boafgift.*

LOV Arveloven § 93, stk. 1 Boafgiftsloven § 1, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afgørelse om dødslejegaver og beregning af boafgift 20.10.2023
Højesteret · Frivillig indbetaling af skat og dødsgaver i relation til skattefrihed for dødsboer 26.01.2021

§ 10 Succession og sammenhæng med ejendomsavancebeskatningen

Ved familieoverdragelser kombineres gaveafgiftsreglerne ofte med reglerne om **skattemæssig succession** efter kildeskattelovens § 33 C, hvorefter børn m.fl. kan overtage overdragerens skattemæssige stilling og dermed undgå beskatning af urealiserede avancer.

Succession forudsætter, at der er tale om overdragelse af en erhvervsvirksomhed (herunder aktiv udlejningsvirksomhed). I SKM2026.179.SR bekræftede Skatterådet, at en udlejningsejendom drevet aktivt

af ejeren i over 40 år opfyldte betingelserne for succession – og at 15 %-reglen kunne anvendes, da den regnskabsmæssige værdi (24,6 mio. kr.) kun afveg marginalt fra den offentlige vurdering (25 mio. kr.).

Den værdi, der lægges til grund ved gaveafgiftsberegningen, er også bindende som **afståelsessum** ved ejendomsavancebeskatningen og som **anskaffelsessum** for erhververen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 3, stk. 2. I SKM2021.499.SR bekræftede Skatterådet denne sammenhæng og godkendte, at overdragelsessummen efter 15 %-reglen (569.500 kr.) også kunne anvendes ved opgørelsen af ejendomsavance.

Omvendt: Fraviges 15 %-reglen, og fastsættes en højere handelsværdi, bærer erhververen fordelen af en tilsvarende højere anskaffelsessum. Denne symmetri er en central del af systemets logik.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 3, stk. 2 | Kildeskatteloven § 33c, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Succession i ejendomsavance og 15%-regel ved familieoverdragelse af udlejningsejendom med aktiv drift 14.04.2026

Skatterådet · Overdragelse af ejerlejlighed til datter med 15-procentsregel og familielån 30.09.2021

§ 11 Vedtagne ændringer: 20 %-regel, søskende i personkredsen og skematisk værdiansættelsesmodel

Boafgiftsloven er genstand for væsentlige ændringer vedtaget i 2024-2025, hvoraf flere endnu ikke er trådt i kraft.

Ny 20 %-regel for ejendomme med ny vurdering

Lov nr. 562 af 27. maj 2025 udvider spændet fra +/- 15 % til **+/- 20 %** for ejendomme, der har modtaget en ny offentlig vurdering efter ejendomsvurderingsloven. Loven indsætter også en ny bestemmelse i boafgiftslovens § 27, stk. 1, der giver parterne mulighed for at vælge værdiansættelse efter ejendomsvurderingslovens § 11. Ikrafttræden: **1. juli 2025** (delvist) og **1. januar 2026**.

For ejendomme, der endnu ikke har modtaget en ny vurdering, gælder den hidtidige 15 %-regel fortsat.

Søskende i personkredsen

Lov nr. 482 af 22. maj 2024 indsætter søskende som nyt litra g i § 22, stk. 1 og i § 1, stk. 2, så gaver og arv mellem søskende fremover afgiftsberigtiges med 15 % i stedet for som personlig indkomst (gaver) eller med tillægsboafgift (arv). Ikrafttræden: **1. januar 2027**.

Sociale forældre

Lov nr. 563 af 27. maj 2025 udvider personkredsen til at omfatte børn, som afdøde eller gavegiver har afgivet erklæring om medmoderskab til efter børnelovens § 27 a. Ikrafttræden: **1. juni 2025**.

Skematisk værdiansættelsesmodel for virksomheder

Lov nr. 369 af 9. april 2025 nyaffatter § 12 a og indfører en skematisk værdiansættelsesmodel for unoterede aktier og erhvervsvirksomheder baseret på egenkapital og kapitaliseret merindtjening. Modellen kan vælges som alternativ til handelsværdi. Ikrafttrædelsesdatoen er endnu ikke fastsat.

LOV Boafgiftsloven § 1, stk. 2 | Boafgiftsloven § 12a | Boafgiftsloven § 22, stk. 1

Boafgiftsloven § 27, stk. 1

§ 12 Sammenfatning af centrale retningslinjer

Praksis om gaveafgift og arvebeskatning kan sammenfattes i følgende hovedelementer:

- **Afgiftssystemet** er opbygget omkring en grundlæggende boafgift på 15 % og en tillægsboafgift på 25 % for fjernere arvinger. Ægtefæller er helt fritaget.
- **Handelsværdi** er hovedreglen for værdiansættelse – både ved arv og gave.
- **15 %-reglen** i 1982-cirkulæret giver parterne et retskrav på at anvende den offentlige vurdering +/- 15 % som værdiansættelse af fast ejendom. Reglen hviler på en risikofordeling, hvor det offentlige bærer risikoen for lave vurderinger.
- **"Særlige omstændigheder"** kan begrunde fravigelse. Højesteretspraksis har identificeret tre hovedtyper af holdepunkter:
  - Dagsværdi i årsregnskab, der væsentligt overstiger den offentlige vurdering
  - Nyligt køb fra tredjemand med stor prisforskel og kort tidsmæssig afstand
  - Belåning til væsentligt højere værdi end overdragelsessummen
- **Næringsejendomme** er undtaget fra 15 %-reglen (flertal i Højesteret 2024).
- **Anfordringsgældsbreve** værdiansættes til kurs 100, medmindre permanent insolvens godtgøres.
- **Dødslejegaver** medregnes i boafgiftsopgørelsen.
- **Lovgivningen er i bevægelse**: 20 %-regel for ejendomme med ny vurdering (fra 1. juli 2025), søskende i personkredsen (fra 2027) og ny skematisk model for virksomheder.

Den løbende udvikling i Højesterets praksis – med fire principielle afgørelser alene i 2024 – illustrerer, at grænsen mellem den trygge 15 %-regel og skattemyndighedernes krav om handelsværdi fortsat er dynamisk og fortjener opmærksomhed ved enhver familieoverdragelse.

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Boafgiftsloven § 1	stk. 1-2	Boafgiftsloven § 12	stk. 1-2
Boafgiftsloven § 22	stk. 1-2	Boafgiftsloven § 23	stk. 1-2
Boafgiftsloven § 27	stk. 1-2		

MATERIALE Citerede afgørelser

13 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		6
14.11.2024	Værdiansættelse af anfordringsgældsbreve ved gældseftergivelse i familieforhold	3648-3654

23.09.2024	Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab	6208-7442
20.06.2024	Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	bs-50037-2023-hjr
20.10.2023	Højesterets afgørelse om dødslejegaver og beregning af boafgift	21-2023
26.04.2021	Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer	22-2020
26.01.2021	Frivillig indbetaling af skat og dødsgaver i relation til skattefrihed for dødsboer	bs-6939-2020-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

13.01.2026	Landsretten tilsidesætter 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af udlejningsejendom grundet markant højere dagsværdi i regnskabet	10383-12219

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 1

09.07.2020	Værdiansættelse af unoterede anparter ved gaveoverdragelse - 1982-cirkulæret kunne anvendes	15-2963774

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 5

11.05.2026	Gaveafgift ved familieoverdragelse – korrektion af offentlig ejendomsvurdering for brand og genopførelse af anneks	25-6246855
14.04.2026	Succession i ejendomsavance og 15%-regel ved familieoverdragelse af udlejningsejendom med aktiv drift	25-5877781
14.10.2021	Fravigelse af 15 procentreglen ved nyligt erhvervet ejendom	19-0478155
14.10.2021	Overdragelse af lejlighed til datter efter 15 pct-reglen uden gaveafgift	19-0417814
30.09.2021	Overdragelse af ejerlejlighed til datter med 15-procentsregel og familielån	19-0527216

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Arve- og gaveafgift - Delbetænkning (Betænkning nr. 1014)

nr. 1014 · 1984 · Skatte- og afgiftsministeriet

19 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over generationsskifte

Succession, pengetankreglen, gaveafgift, A/B-modellen og latent skat

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 24 afgørelser · 2012–2026 Læs online

INTRODUKTION

Generationsskifte af erhvervsvirksomheder er reguleret af et komplekst samspil mellem aktieavancebeskatningslovens § 34 (aktier/anparter), kildeskattelovens § 33 C (personligt ejede virksomheder) og boafgiftslovens §§ 22-23 a-27 (gaveafgift og værdiansættelse). Den skattemæssige succession muliggør, at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling, men er betinget af, at selskabets virksomhed ikke i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse (pengetankreglen). Praksis fra Højesteret, Landsskatteretten og Skatterådet har i de seneste år udviklet retsstillingen markant – navnlig med hensyn til rækkevidden af pengetankbegrebet, den lempelige gaveafgift for ægte erhvervsaktiver, A/B-modellen med forlods udbytteret samt kursfastsættelsen af latent skat ved succession.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Skattemæssig succession efter ABL § 34 er afskåret, hvis mere end 50 % af selskabets aktiver eller indtægter stammer fra passiv kapitalanbringelse – opregningen i stk. 6 (fast ejendom, kontanter, værdipapirer m.v.) er ikke udtømmende.

02 Minoritetsinvesteringer i vindmøller og solceller via partnerselskaber kan udgøre passiv kapitalanbringelse, når selskabet ikke deltager aktivt i driften (Højesteret, SKM2023.168.HR).

03 Vurderingen af, om en investering er passiv, beror på en konkret helhedsvurdering af investeringens – ikke aktivets – karakter.

04 Midlertidig udlejning af projektejendomme opført med henblik på videresalg afbryder ikke nødvendigvis aktiv status, når salgshensigten bevares og ejendommene er løbende udbudt (LSR 18-0015705/2023).

05 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret kan ved gaveoverdragelse af fast ejendom fraviges, hvis der foreligger særlige omstændigheder – generelle prisstigninger eller forældede vurderinger udgør dog ikke i sig selv særlige omstændigheder (Højesteret, U.2021.346H).

06 Dagsværdiansættelse af investeringsejendomme i årsregnskabet kan begrunde fravigelse af 15 %-reglen (Højesteret, BS-11908/2024-HJR).

07 15 %-reglen finder slet ikke anvendelse for sagkyndige næringsdrivende med handel med fast ejendom (Højesteret, SKM2024.344.HR – 3-2 dissens).

08 Den nedsatte gaveafgift på op til 10 % (BAL § 23 a) vurderes aktiv for aktiv – udlejede stuehuse på landbrugsejendomme afgiftsberigtiges med 15 %, selvom den samlede ejendom kan overdrages med succession.

09 Erhververen kan ved succession vælge mellem skematisk passivpost efter KSL § 33 D og kursværdien af faktisk overtagen latent skat – det største nedslag anvendes.

10 Latent skat er en eventualforpligtelse, der skal kursfastsættes konkret aktiv for aktiv under hensyn til forventet ejertid og sandsynligheden for, at skatten aktualiseres.

11 A/B-modellen med forlods udbytteret til A-anparter er anerkendt skattepraksis, men værdiansættelsen af udbytteretten skal afspejle handelsværdien og indeholde et passende afkastkrav.

12 En praksisændring fra 2019 (SKM2019.371.SR) kræver, at værdien af den asymmetriske gevinstmulighed ved A/B-modeller indgår i handelsværdien af B-anparterne.

13 Omstrukturering efter generationsskifte (anpartsombytning, ophørsspaltning, fusion) udløser ikke genberegning af nedsat gaveafgift, når aktiverne fordeles pro rata uden formueforskydning.

14 Lov nr. 369 af 9. april 2025 (L 123) gør den nedsatte gaveafgift for erhvervsaktiver permanent med en sats på 10 % og indfører aktiv udlejningsvirksomhed som nyt successionsberettiget aktiv i ABL § 34, stk. 7.

§ 1 Lovgrundlag og successionsbetingelser

Den skattemæssige succession ved familieoverdragelse reguleres af to sideordnede regelsæt: aktieavancebeskatningslovens § 34 for aktier og anparter og kildeskattelovens § 33 C for personligt ejede virksomheder. Begge hviler på det grundlæggende princip, at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling – overdrageren beskattes ikke af avancen, men erhververen overtager den latente skattebyrde.

For **aktier og anparter** kræver ABL § 34, stk. 1 fire kumulative betingelser:

- Overdragelsen sker til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn/børnebørn eller samlever (nr. 1)
- Overdragelsen udgør mindst 1 % af aktie-/anpartskapitalen (nr. 2)
- Selskabets virksomhed består ikke i overvejende grad af passiv kapitalanbringelse – **pengetankreglen** (nr. 3)
- Aktierne er ikke omfattet af §§ 19 B eller 19 C (nr. 4)

For **personligt ejede virksomheder** kræver KSL § 33 C, stk. 1 bl.a., at der overdrages en hel virksomhed, en af flere virksomheder eller en ideel andel heraf. Udlejning af fast ejendom (bortset fra landbrugs-/skovejendom) anses ikke for erhvervsvirksomhed, medmindre der er tale om **aktiv udlejningsvirksomhed** efter den nye ABL § 34, stk. 7, indført ved lov nr. 369 af 9. april 2025.

Reglerne udspringer af Betænkning nr. 1111/1987 om Generationsskiftets skatter og afgifter, der anbefalede en valgfri successionsordning for familieoverdragelser:

> *Det er flertallets opfattelse, at adgangen til overdragelse med succession i levende live ikke vil imødekomme det praktiske behov, hvis den begrænses til rene gaveoverdragelser. Den må stå åben for alle familieoverdragelser.*

Væsentlig ændring: Lov nr. 369 af 9. april 2025 (L 123, FT 2024/25) har gennemført en omfattende reform af generationsskiftereglerne. Bl.a. gøres den nedsatte gaveafgift permanent med en sats på 10 % (BAL § 23 a, stk. 4), aktiv udlejningsvirksomhed indføres som selvstændigt successionsberettiget aktiv (ABL § 34, stk. 7), og en ny skematisk værdiansættelsesmetode etableres i BAL § 12 a. Ændringerne er vedtagne men endnu ikke fuldt konsolideret i lovbekendtgørelserne.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 1, 7` `Kildeskatteloven § 33c, stk. 1`

§ 2 Pengetankreglen – passiv kapitalanbringelse efter ABL § 34, stk. 6

Pengetankreglen i ABL § 34, stk. 6 afskærer succession, hvis mindst 50 % af selskabets indtægter (gennemsnit af 3 regnskabsår) eller handelsværdien af selskabets aktiver stammer fra "fast ejendom, kontanter, værdipapirer el. lign.", der anses for passiv kapitalanbringelse. Bestemmelsen blev omformuleret ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 (L 183), der erstattede den tidligere ordlyd om "udlejning af fast ejendom eller besiddelse af kontanter, værdipapirer el.lign." med det bredere begreb **passiv kapitalanbringelse**.

Højesterets principielle dom om vindmøller og solceller (SKM2023.168.HR)

I BS-39520/2021-HJR afgjorde Højesteret, at minoritetsinvesteringer i vindmølle- og solcelleanlæg via skattemæssigt transparente partnerselskaber udgjorde passiv kapitalanbringelse. Selskabet PMG Invest ApS ejede marginale andele (1,42 % og 2,25 %) i Obton-partnerselskaberne og deltog ikke i driften. Højesteret fastslog:

> *Højesteret finder, at der ikke i ordlyden af eller forarbejderne til aktieavancebeskatningslovens § 34 er holdepunkter for som anført af A at anlægge en snæver fortolkning af, hvad der skal forstås ved passiv kapitalanbringelse, dvs. fast ejendom, kontanter, værdipapirer eller lignende.*

Retten lagde afgørende vægt på, at Obton-partnerskaberne blev markedsført som investeringsprodukter og "solide alternativer til volatile aktier", og at opregningen af pengetankaktiver i stk. 6 **ikke er udtømmende**. Sagen havde forinden passeret Vestre Landsret, der i BS-20270/2020-VLR nåede til samme resultat.

Midlertidig udlejning af projektejendomme (LSR 18-0015705/2023)

Landsskatteretten fandt i 18-0015705, at midlertidig udlejning af nyopførte ejendomme bestemt for videresalg ikke nødvendigvis udgør passiv kapitalanbringelse. Koncernen drev bygge- og projektudviklingsvirksomhed, og retten sidestillede virksomheden med et typehusfirma. Fire af fem ejendomme blev anset for aktive driftsaktiver, fordi salgshensigten var bevaret og lejekontrakterne var tidsbegrænsede. Kun én ejendom, der fortsat var udlejet efter lang tid, blev omkvalificeret til passiv. Da de passive aktiver samlet udgjorde under 50 %, var selskabet ikke en pengetank.

Aktiv udlejningsvirksomhed – nyt stk. 7

Den nye ABL § 34, stk. 7, indført ved lov nr. 369 af 9. april 2025, definerer aktiv udlejningsvirksomhed som et selvstændigt undtaget aktiv. I SKM2026.265.SR bekræftede Skatterådet, at en nytilkøbt udlejningsejendom, ejet under 1 år, kunne indgå som erhvervsaktiv, når den indgik i en samlet aktiv udlejningsvirksomhed, der havde været ejet i mindst 1 år.

LOV	Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 6, 7	
PRAKSIS	**Højesteret** · Investering i vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber betragtet som passiv kapitalanbringelse (Pengetankreglen)	19.01.2023
	Højesteret · Henvisning af skattesag om "pengetankreglen" og solcelle-/vindmølleanlæg til landsretten som 1. instans	22.12.2020
	Landsretten · Afgørelse om skattemæssig succession ved overdragelse af kapitalandele i selskab med investeringer i solcelle- og vindmølleanlæg	11.10.2021
	Landsretten · Sag om passiv kapitalanbringelse vedrørende andele i solcelleanlæg og vindmøller	03.07.2020
	Landsskatteretten · Midlertidig udlejning af projektejendomme forhindrede ikke overdragelse med skattemæssig succession	15.12.2023
	Skatterådet · Skatterådet: Generationsskifte via vedtægtsændring, anpartsombytning, ophørsspaltning og overdragelse med succession – nytilkøbt udlejningsejendom og pengetankreglen	04.06.2026

§ 3 15 %-reglen og værdiansættelse ved gaveoverdragelse af fast ejendom

Værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982) fastsætter i pkt. 6, at fast ejendom ved gaveoverdragelse kan ansættes til den seneste offentlige ejendomsvurdering +/- 15 %, medmindre der foreligger **særlige omstændigheder**. Reglen er central for generationsskifter, men rammerne for dens anvendelse er blevet strammet markant af Højesteret i de seneste år. For en dybere behandling af selve værdiansættelsesmetoderne, se praksisoversigten om skatteretlig værdiansættelse.

Højesteret: Generelle prisstigninger er ikke særlige omstændigheder (U.2021.346H)

I 22/2020 fastslog Højesteret, at forældede ejendomsvurderinger (uændret siden 2011/2012) og generelle prisstigninger i sig selv ikke udgør særlige omstændigheder:

> *At en udlejningsejendom som følge af generelle prisstigninger må antages at være steget i værdi i forhold til den seneste offentlige vurdering, kan således ikke i sig selv udgøre særlige omstændigheder, der kan begrunde udmelding af sagkyndig vurdering.*

Det offentlige bærer risikoen for, at vurderingen er for lav.

Højesteret: Dagsværdi i årsregnskab kan fravige reglen (BS-11908/2024-HJR)

I BS-11908/2024-HJR fastslog Højesteret derimod, at en dagsværdiansættelse af investeringsejendomme i årsregnskabet efter årsregnskabslovens § 38 **generelt** kan begrunde fravigelse af 15 %-reglen:

> *Værdiansættelse af en investeringsejendom til dagsværdi i et årsregnskab foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven vil kunne begrunde fravigelse af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret.*

Dagsværdien (169,75 mio. kr.) oversteg den offentlige vurdering (122,48 mio. kr.) med ca. 39 %, og gaveafgiften blev beregnet af Vurderingsstyrelsens skøn på 220 mio. kr.

Højesteret: 15 %-reglen finder ikke anvendelse for næringsejendomme (SKM2024.344.HR)

I BS-50037/2023-HJR afgjorde et **flertal** af Højesteret (3-2), at 15 %-reglen slet ikke finder anvendelse ved gaveoverdragelse af en portefølje på over 60 udlejningsejendomme, når gavegiverne var sagkyndige næringsdrivende med handel med fast ejendom:

> *Vi finder, at de hensyn, som 15 %-reglen bygger på, ikke gælder for næringsejendomme.*

Sønnerne skulle betale yderligere gaveafgift på ca. 24,7 mio. kr. i alt. Mindretallet (2 dommere) fandt derimod, at reglen gælder for alle ejendomme uanset gavegivers status.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 2 · Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS
- **Højesteret** · Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab — 23.09.2024
- **Højesteret** · Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme — 20.06.2024
- **Højesteret** · Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer — 26.04.2021

§ 4 A/B-modellen med forlods udbytteret

A/B-modellen er en udbredt generationsskiftestruktur, hvor anpartskapitalen opdeles i A-anparter (med stemmeret og forlods udbytteret) og B-anparter (stemmeløse, med residualværdi), der overdrages til næste generation. Vedtægtsændringen udløser ikke afståelsesbeskatning, når den foretages i en eneaktionærsituation, da der ikke sker formueforskydning, jf. ABL § 30 og fast praksis.

Praksisændring i 2019 – asymmetrisk gevinstmulighed

I SKM2019.371.SR annoncerede Skatterådet en praksisændring. Rådet konstaterede, at B-anparternes konstruktion indebærer en **asymmetrisk gevinst- og tabsmulighed**: stiger indtjeningen, tilfalder hele merværdien B-anparterne, mens A-anparternes forlods udbytteret forbliver uændret. Faldet rammer primært A-anparterne:

> *Skatterådet finder, at der er tale om en praksisændring, idet dette element ikke tidligere er inddraget i værdiansættelsen i sammenlignelige A/B-sager.*

Skatterådet gav en overgangsperiode på 6 måneder efter offentliggørelse af et styresignal. Den forlods udbytteret blev i den konkrete sag accepteret med et afkastkrav på 7,5 % p.a.

Krav til afkastkrav og forrentning

Praksis kræver, at den forlods udbytteret tilskrives en årlig forrentning svarende til, hvad en uafhængig investor ville kræve. I SKM2019.578.SR og SKM2019.579.SR blev et tillæg på 6,4 % p.a. accepteret som markedsmæssigt. I SKM2016.52.SR afviste Skatterådet derimod en ekstern vurdering på 189 mio. kr. som grundlag for den forlods udbytteret, fordi likvidationsværdien antoges at være højere end going concern-værdien, og der manglede indregning af et passende afkastkrav.

Vedtægtsændring i flerpartssituation

I flerpartssituationer – fx mor og to børn – kræves det, at den forlods udbytteret fastsættes til markedsværdien af den oprindelige andel med et markedsmæssigt tillæg, og at C-anparter (residualretten) fordeles forholdsmæssigt, så ingen formueforskydning opstår.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 30

PRAKSIS
Skatterådet · Generationsskifte ved vedtægtsændring skaber A/B/C anparter 25.11.2019
Skatterådet · Generationsskifte via opdeling i A B og C anparter anses ikke for afståelse 25.11.2019
Skatterådet · Generationsskifte A/B-model skattefri ombytning og praksisændring 11.07.2019
Skatterådet · Generationsskifte via A/B-model og værdiansættelse af forlods udbytteret 04.02.2016

§ 5 Nedsat gaveafgift efter boafgiftslovens § 23 a og 3-årskravet

Ved lov nr. 683 af 8. juni 2017 (L 183) blev der indført en nedsat gaveafgift for overdragelse af erhvervsvirksomheder i BAL § 23 a. Satsen blev gradvist sænket fra 13 % (2016-17) til 6 % (2019), men ordningen var tidsbegrænset.

Permanent ordning med 10 % – L 123

Lov nr. 369 af 9. april 2025 (L 123, FT 2024/25) gør den nedsatte gaveafgift **permanent** med virkning for gaver ydet fra 1. oktober 2024. Satsen er nu 10 %. Betingelserne i BAL § 23 a, stk. 2 kræver fortsat, at gavegiver har ejet virksomheden i mindst 1 år og aktivt deltaget i virksomhedens ledelse.

3-årskravet i BAL § 23 b

BAL § 23 b, stk. 1 forhindrer, at den nedsatte afgift udnyttes til hurtig omsætning: gavemodtager må ikke direkte eller indirekte afstå aktierne eller virksomheden inden for 3 år, ellers forhøjes gaveafgiften til 15 %. Stk. 2 undtager dog skattefrie omstruktureringer, hvor der udelukkende sker vederlæggelse med aktier.

I SKM2026.153.SR bekræftede Skatterådet, at en pro rata anpartsombytning efterfulgt af ophørsspaltning ikke udløste genberegning, da ejerkredsen og datterens indirekte andel af driftsvirksomheden forblev uændrede.

Aktiv for aktiv-vurderingen

Den nedsatte gaveafgift beregnes af den del af gaven, der opfylder betingelserne for succession. Udlejede stuehuse på landbrugsejendomme, der ikke indgår i den erhvervsmæssige drift, afgiftsberigtiges med den almindelige sats på 15 %, selvom selve landbrugsejendommen kan overdrages med succession. Denne "aktiv for aktiv"-tilgang fremgår af Landsskatterettens praksis.

LOV Boafgiftsloven § 23a, stk. 1, 4 Boafgiftsloven § 23b, stk. 1-2

PRAKSIS
Landsskatteretten · Nedsættelse af gaveafgift grundet forkert beregning af perioderesultat ved anpartsoverdragelse 18.06.2024
Skatterådet · Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion 10.04.2026
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning udløser ikke forhøjelse af nedsat gaveafgift ved pro rata-fordeling 01.04.2026
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning til etablering af personlige holdingselskaber – handelsværdikrav og gaveafgift 01.04.2026

§ 6 Latent skat – passivpost eller kursværdi

Når en virksomhed eller aktier overdrages med succession, overtager erhververen den latente skattebyrde. Til kompensation kan erhververen vælge mellem to metoder:

1. **Skematisk passivpost** efter KSL § 33 D: beregnes efter en fast formel baseret på den laveste skatteprocent.
2. **Kursværdi af faktisk overtagen latent skat** efter KSL § 33 C: eventualforpligtelsen kursfastsættes konkret under hensyn til aktivets art, forventet ejertid og sandsynligheden for aktualisering.

Det **største nedslag** anvendes.

Konkret kursfastsættelse aktiv for aktiv

Landsskatteretten fastslog i SKM2008.876.LSR, at latent skat er en eventualforpligtelse, der skal kursfastsættes individuelt for hvert aktiv. I SKM2014.751.SR bekræftede Skatterådet, at en samlet kurs 80 for alle aktiver ikke kunne anvendes – driftsbygninger, udlejede boliger, stuehus og jord skal vurderes hver for sig:

> *Den latente skat skal kursfastsættes konkret for hvert aktiv. Aktivernes art, forventet ejertid og usikkerhed om fremtidige dispositioner indgår i vurderingen.*

Fordeling af successionsfordelen

I de seneste afgørelser har Skatterådet strammet praksis for fordelingen af successionsfordelen mellem gavegiver og -modtager. I SKM2025.628.SR og SKM2026.131.SR afviste Skatterådet en 50/50-fordeling, fordi overdragelserne skete med rente- og afdragsfrie gældsbreve, hvilket betød, at køber ikke påtog sig reel økonomisk risiko:

> *Da overdragelsen sker mellem far og søn på vilkår, der ikke afspejler, hvad der ville være indgået mellem uafhængige parter, findes det ikke godtgjort, at den aftalte fordeling af successionsfordelen ligger inden for det markedsmæssige spænd.*

Desuden blev en antaget ejertid til 60-årsalderen anset for urealistisk, da der er mulighed for yderligere at udskyde beskatningen via skattefri omstrukturering eller ny succession.

Tab på enkeltaktiver

Tab, der konstateres ved overdragelsen, fradrages hos overdrageren efter KSL § 33 C, stk. 3, men erhververen succederer ikke i tabsaktiver – anskaffelsessummen fastsættes til handelsværdi.

LOV	Kildeskatteloven § 33d · Kildeskatteloven § 33c, stk. 3	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Skattepligt af gave ved overdragelse af ejendomme med succession - Valg mellem nedslag i handelsværdi eller passiv post	03.07.2012
	Skatterådet · Generationsskifte med succession i biogaskoncern og værdiansættelse	09.03.2026
	Skatterådet · Generationsskifte af landbrugsaktier med succession og skattenedslag	06.11.2025
	Skatterådet · Succession i virksomhedsordning ved overdragelse til medarbejder	31.10.2022
	Skatterådet · Succession i samlet ejendomsavance og konkret kursfastsættelse	31.10.2014

§ 7 Omstrukturering efter generationsskifte – 3-årskrav og genberegning

En hyppig udfordring ved generationsskifte er behovet for efterfølgende omstrukturering – typisk anpartsombytning, ophørsspaltning eller fusion – til etablering af personlige holdingselskaber. Spørgsmålet er, om sådanne dispositioner inden for 3-årsperioden i BAL § 23 b, stk. 1 udløser genberegning af den nedsatte gaveafgift.

Pro rata-fordeling udløser ikke genberegning

Skatterådet har i en konsistent praksis bekræftet, at skattefrie omstruktureringer, der gennemføres med fuldstændig forholdsmæssig fordeling og udelukkende vederlag i anparter, ikke udløser genberegning:

- SKM2026.153.SR: Anpartsombytning + ophørsspaltning – ejerkredsens indirekte andele uændrede.
- SKM2026.164.SR: Ophørsspaltning + anpartsombytninger + fusioner – igen pro rata og udelukkende anpartsvederlag.
- SKM2026.152.SR: Bekræftede, at den forudgående successionsoverdragelse ikke påvirkes af efterfølgende omstruktureringer, der gennemføres uden tilbagevirkende kraft.

Modsat: Ikke-pro rata spaltning kan udløse genberegning

I SKM2021.470.LSR (refereret i SKM2026.164.SR) fandt Landsskatteretten, at en ophørsspaltning, der efterlod gavemodtager som ejer af alene likvider og tilgodehavender (passiv formue), udgjorde en **indirekte afståelse** af driftsvirksomheden og dermed udløste genberegning.

Tilbagevirkende kraft er afgørende

I SKM2026.265.SR fastslog Skatterådet, at en efterfølgende ophørsspaltning, der får børnenes holdingselskaber til at blive pengetanke, alligevel ikke påvirker den forudgående succession – **medmindre** spaltningen gennemføres med skattemæssig tilbagevirkende kraft til et tidspunkt **før** overdragelsen med succession:

> *En efterfølgende ophørsspaltning får kun konsekvenser for de tidligere successionsoverdragelser, hvis spaltningen gennemføres med skattemæssig tilbagevirkende kraft til et tidspunkt før overdragelsen med succession.*

LOV	Boafgiftsloven § 23b, stk. 1-2 · Fusionsskatteloven § 15a	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Skatterådet: Generationsskifte via vedtægtsændring, anpartsombytning, ophørsspaltning og overdragelse med succession – nytilkøbt udlejningsejendom og pengetankreglen	04.06.2026
	Skatterådet · Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion	10.04.2026
	Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning udløser ikke forhøjelse af nedsat gaveafgift ved pro rata-fordeling	01.04.2026
	Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning til etablering af personlige holdingselskaber – handelsværdikrav og gaveafgift	01.04.2026

§ 8 Virksomhedsordningen og generationsskifte – udlån og succession i opsparet overskud

Ved generationsskifte af personligt ejede virksomheder under virksomhedsordningen (VSO) opstår særlige problemstillinger omkring succession i opsparet overskud og karakteren af sælgerfinansiering.

Succession i opsparet overskud

KSL § 33 C, stk. 5 muliggør, at erhververen overtager indeståendet på konto for opsparet overskud, forudsat at overdragelsen finder sted dagen efter indkomstårets udløb. Indgår der finansielle aktiver i VSO'en, fragår værdien af disse ved opgørelsen. I SKM2022.523.SR bekræftede Skatterådet, at succession i opsparet overskud ved overdragelse til en nær medarbejder var mulig, når finansielle aktiver var elimineret inden årets udgang ved indkøb af driftsrelaterede aktiver.

Udlån til børn i forbindelse med generationsskifte

I BS-38385/2019-OLR fastslog Østre Landsret, at sælgerfinansiering ydet af forældre til børn i forbindelse med glidende generationsskifter ikke har erhvervsmæssig karakter i virksomhedsskattelovens forstand. Lånene – typisk uforrentede og uden afdragsprofil – blev anset for at være ydet som udslag af virksomhedsejernes personlige interesse i at finansiere generationsskiftet. Konsekvensen var, at lånene blev anset for hævet ud af virksomhedsordningen efter VSL § 5, med beskatning af opsparede overskud.

Dommen understreger, at **to kumulative betingelser** skal opfyldes for, at et lån kan forblive i VSO'en: det skal være på markedsvilkår *og* et normalt led i virksomhedens drift.

LOV	Kildeskatteloven § 33c, stk. 5 · Virksomhedsskatteloven § 5	
PRAKSIS	**Landsretten** · Sag om udlån i forbindelse med generationsskifte og virksomhedsskatteordningen	17.03.2023
	Skatterådet · Succession i virksomhedsordning ved overdragelse til medarbejder	31.10.2022

§ 9 Sammenfatning og aktuel retsstilling

Praksis om generationsskifte er i markant bevægelse. De seneste års domme og administrative afgørelser har afklaret en række centrale spørgsmål, men har også rejst nye:

- **Pengetankreglen** er efter SKM2023.168.HR cementeret som en **konkret helhedsvurdering**, ikke et objektivt aktivkriterium. Opregningen i ABL § 34, stk. 6 er ikke udtømmende, og vurderingen beror på investeringens – ikke aktivets – karakter.
- **15 %-reglen** er markant indskrænket: den finder ikke anvendelse for næringsejendomme (SKM2024.344.HR), og dagsværdiansættelse i årsregnskaber kan generelt begrunde fravigelse (BS-11908/2024-HJR). Kun generelle prisstigninger er fortsat beskyttet (U.2021.346H).
- **A/B-modellen** er fortsat anerkendt, men den asymmetriske gevinstmulighed skal indregnes i handelsværdien efter praksisændringen i SKM2019.371.SR. Afkastkravet skal fastsættes markedsmæssigt (typisk 6-8 % i praksis).
- **Latent skat** skal kursfastsættes aktiv for aktiv, og nyere praksis stiller skærpede krav til dokumentation af ejertid og fordeling af successionsfordelen – en 50/50-fordeling accepteres ikke længere automatisk.
- **Omstrukturering** efter generationsskifte er nu velafklaret: pro rata-dispositioner med udelukkende anpartsvederlag udløser ikke genberegning, men ikke-pro rata spaltning kan gøre det.
- **L 123-reformen** (lov nr. 369 af 9. april 2025) gør den nedsatte gaveafgift permanent med 10 %, indfører aktiv udlejningsvirksomhed som successionsberettiget aktiv og etablerer en skematisk værdiansættelsesmetode i BAL § 12 a.

For behandling af relaterede emner, se:

- Værdiansættelse i skatteretten – 15 %-reglen, sammenligningslejemål og syn og skøn
- Bindende svar fra Skatterådet – proceduremæssige spørgsmål ved generationsskifte
- Arveret – arv, uskiftet bo og boafgift

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 1, 6 · Boafgiftsloven § 12a · Boafgiftsloven § 23a, stk. 1, 4

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab	23.09.2024
Højesteret · Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	20.06.2024
Højesteret · Investering i vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber betragtet som passiv kapitalanbringelse (Pengetankreglen)	19.01.2023
Højesteret · Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer	26.04.2021
Skatterådet · Generationsskifte A/B-model skattefri ombytning og praksisændring	11.07.2019

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Aktieavancebeskatningsloven § 34	stk. 1, 6	Boafgiftsloven § 23a	stk. 1, 4
Boafgiftsloven § 23b	stk. 1-2	Boafgiftsloven § 27	stk. 1
Kildeskatteloven § 33c	stk. 1	Kildeskatteloven § 33d	

MATERIALE Citerede afgørelser

24 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 5

23.09.2024	Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab	6208-7442
20.06.2024	Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	bs-50037-2023-hjr
19.01.2023	Investering i vindmøller og solcelleanlæg via partnerselskaber betragtet som passiv kapitalanbringelse (Pengetankreglen)	bs-39520-2021-hjr
26.04.2021	Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer	22-2020
22.12.2020	Henvisning af skattesag om "pengetankreglen" og solcelle-/vindmølleanlæg til landsretten som 1. instans	bs-28572-2020-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 3

17.03.2023	Sag om udlån i forbindelse med generationsskifte og virksomhedsskatteordningen	3681-4408
11.10.2021	Afgørelse om skattemæssig succession ved overdragelse af kapitalandele i selskab med investeringer i solcelle- og vindmølleanlæg	2310-2752
03.07.2020	Sag om passiv kapitalanbringelse vedrørende andele i solcelleanlæg og vindmøller	2310-2751

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 3

18.06.2024	Nedsættelse af gaveafgift grundet forkert beregning af perioderesultat ved anpartsoverdragelse	19-0026533
15.12.2023	Midlertidig udlejning af projektejendomme forhindrede ikke overdragelse med skattemæssig succession	18-0015705
03.07.2012	Skattepligt af gave ved overdragelse af ejendomme med succession - Valg mellem nedslag i handelsværdi eller passiv post	10-00679

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 13

04.06.2026	Skatterådet: Generationsskifte via vedtægtsændring, anpartsombytning, ophørsspaltning og overdragelse med succession – nytilkøbt udlejningsejendom og pengetankreglen	26-0311047
10.04.2026	Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion	25-5862526
01.04.2026	Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning til etablering af personlige holdingselskaber – handelsværdikrav og gaveafgift	25-5615884
01.04.2026	Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning udløser ikke forhøjelse af nedsat gaveafgift ved pro rata-fordeling	26-0363047
09.03.2026	Generationsskifte med succession i biogaskoncern og værdiansættelse	25-4918482
06.11.2025	Generationsskifte af landbrugsaktier med succession og skattenedslag	25-3243542
03.09.2025	Afvisning af bindende svar om successionsbetingelser og EU-ret	25-1968843
31.10.2022	Succession i virksomhedsordning ved overdragelse til medarbejder	22-0505168
25.11.2019	Generationsskifte ved vedtægtsændring skaber A/B/C anparter	19-0418705
25.11.2019	Generationsskifte via opdeling i A B og C anparter anses ikke for afståelse	19-0418457
11.07.2019	Generationsskifte A/B-model skattefri ombytning og praksisændring	16-1837562
04.02.2016	Generationsskifte via A/B-model og værdiansættelse af forlods udbytteret	15-1729028
31.10.2014	Succession i samlet ejendomsavance og konkret kursfastsættelse	14-4052053

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Generationsskiftets skatter og afgifter

nr. 1111 · 1987 · Skattedepartementet

20 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over indeholdelse af og hæftelse for A-skat

Kildeskattelovens §§ 46, 48, 68 og 69 i retspraksis – forsømmelighed, arbejdsudleje, skønsmæssig opgørelse og nulstilling

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 56 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Enhver, der udbetaler A-indkomst, skal indeholde foreløbig skat og arbejdsmarkedsbidrag i beløbet, og den, der undlader det, hæfter umiddelbart over for det offentlige, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed. Praksis fra Højesteret, landsretterne og Landsskatteretten viser, at bevisbyrden reelt er tostrenget: myndigheden skal påvise, at det med rimelig klarhed fremgik, at udbetalingen var A-indkomst, men når den indeholdelsespligtige kendte de faktiske forhold, der begrunder indeholdelsespligten, hæfter han – også når den skatteretlige kvalifikation af kontraktforholdet har været omtvistet gennem flere instanser. Denne praksisoversigt gennemgår indeholdelsespligtens rækkevidde, hæftelsesnormen i kildeskattelovens § 69, den ubetingede hæftelse for indeholdte beløb, arbejdsudlejereglerne, den skønsmæssige opgørelse ved fiktive underleverandører samt den ulovbestemte nulstillingspraksis.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning A-indkomsten udbetales, og kan ikke overdrages ved aftale; ved arbejdsudleje påhviler den den, for hvem arbejdet udføres.

02 Hæftelsen efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, er umiddelbar og formuleret med omvendt bevisbyrde, men praksis kræver, at det med rimelig klarhed fremgik, at udbetalingen var A-indkomst.

03 Kendte den indeholdelsespligtige de faktiske forhold, der begrunder indeholdelsespligten, har han ikke haft "føje til at tro", at indeholdelse kunne undlades – og hæfter derfor, selv om den retlige kvalifikation har været omtvistet i flere instanser.

04 Hæftelsen for allerede indeholdte, men ikke afregnede beløb efter § 69, stk. 2, er ubetinget og forudsætter hverken forsømmelighed eller culpa.

05 Foreligger der intet skattekort, bikort eller frikort, skal der indeholdes 55 pct. uden fradrag, og det er denne sats, myndighederne anvender ved efterfølgende hæftelsesopgørelser.

06 Skønsmæssig opgørelse af det indeholdelsespligtige tilsvar sker i dag efter opkrævningslovens § 5, stk. 2 – ikke efter kildeskattelovens § 69, stk. 3, hvis nuværende indhold er sambeskattede selskabers hæftelse for kildeskatter.

07 Ved arbejdsudleje er det afgørende, om arbejdet er en integreret del af den danske virksomhed, og navnlig arbejdets karakter samt hvem der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko.

08 Kan den indeholdelsespligtige ikke oplyse, hvor stor en del af vederlaget til den udenlandske virksomhed der er løn, beregnes skatten og bidraget af hele det fakturerede beløb – også inklusive moms.

09 Hæftelsen over for den indeholdelsespligtige er selvstændig og påvirkes hverken af, at kravet er forældet over for lønmodtageren, eller af, at der ikke er foretaget en skatteansættelse af denne.

10 Er restskatten allerede opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, bortfalder grundlaget for at gøre hæftelsen gældende – hæftelsen må ikke føre til dobbeltopkrævning.

11 Manglende effektiv kontrol med skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse gør hele udbetalingen til A-indkomst og udløser hæftelse for den manglende indeholdelse.

12 Nulstilling af bogført, men ikke afregnet A-skat forudsætter fem kumulative betingelser, herunder at den pågældende vidste eller burde vide, at der ikke var økonomisk realitet bag indeholdelserne.

13 Forældelsesfristen for et nulstillingskrav er suspenderet, indtil Skatteforvaltningen har grundlag for den culpavurdering, nulstillingen forudsætter – typisk først ved kurators redegørelse.

§ 1 Indeholdelsespligten: hvem den påhviler, og hvad den omfatter

Grundnormen er kildeskattelovens § 46, stk. 1: ved enhver udbetaling af A-indkomst skal den, *for hvis regning* udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. A-indkomst er efter § 43, stk. 1 enhver form for vederlag i penge for personligt arbejde i tjenesteforhold, og efter § 43, stk. 2 kan skatteministeren henregne yderligere indkomstarter hertil – herunder litra h om vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed uden hjemting i Danmark. For arbejdsmarkedsbidraget gælder kildeskattelovens og opkrævningslovens regler om indeholdelse, opkrævning og hæftelse tilsvarende, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Det administrative udgangspunkt er beskrevet i Cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, pkt. 50-51:

> *"Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning beløbet udbetales, dvs. den som kravet på A-indkomsten kan rettes imod, eller i hvis interesse beløbet udbetales. Det er uden betydning, hvilken status den indeholdelsespligtige iøvrigt har... Indeholdelsespligten kan ikke overdrages. Hvis den indeholdelsespligtige lader andre forestå udbetaling og indeholdelse, sker dette på den indeholdelsespligtiges ansvar."*

At pligten følger den reelle arbejdsgiver og ikke den formelle fakturaudsteder, illustreres af Retten i Aalborgs dom i **BS-49559/2020-ALB** – BS-49559/2020-ALB – hvor en kroejer havde modtaget en faktura på godt 2,0 mio. kr. for "udleje af personale" fra et selskab. Retten fandt, at al drift foregik i enkeltmandsvirksomheden,

at ejeren derfor var rette arbejdsgiver og indeholdelsespligtig, og frifandt Skatteministeriet. Tilsvarende blev en formel indehaver af en "stråmandsvirksomhed" i 13-0222849 anset for indeholdelsespligtig, selv om broderen reelt drev virksomheden.

Udbetales A-indkomst af en person eller et selskab uden hjemting her i landet, er indkomsten som udgangspunkt ikke A-indkomst, jf. § 44. Sker udbetalingen derimod gennem en befuldmægtiget med hjemting her i landet, er indkomsten A-indkomst, og indeholdelsespligten påhviler den befuldmægtigede, jf. § 46, stk. 5. Efter § 46, stk. 4 skal udbetaling ligefrem *ske* gennem en befuldmægtiget med hjemting her i landet, når udbetaleren er begrænset skattepligtig af erhvervsvirksomhed her og har hjemting i et land uden for EU uden en bistandsaftale svarende til EU-reglerne. Hertil kommer, at herværende befuldmægtigede for begrænset skattepligtige er medansvarlige for de skatter, der påhviler disse, jf. § 70.

Endelig knytter indeholdelsen sig til retserhvervelsen og ikke til den faktiske pengestrøm. I 24-0055273 havde et selskab indberettet løn til sin direktør for januar-juli 2023, men kun udbetalt for to måneder og siden tilbageført indberetningen. Landsskatteretten fastholdt hæftelsen for 84.904 kr., fordi direktøren havde erhvervet ret til den indberettede løn, og den efterfølgende tilbageførsel var skattemæssigt irrelevant. Indeholdelse skal i øvrigt senest foretages 6 måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til indkomsten, jf. § 46, stk. 2.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7 · Kildeskatteloven § 43, stk. 1, 2 · Kildeskatteloven § 44 · Kildeskatteloven § 46, stk. 1, 2, 4, 5 · Kildeskatteloven § 70

PRAKSIS

Byretten · Sag om indeholdelsespligt af A-skat/AM-bidrag og momsfradrag	15.02.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved tilbageført lønindberetning	10.06.2025
Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	24.05.2017

§ 2 Beregningsgrundlaget: skattekort, bikort, frikort og 55 %-trækket

Til brug for indeholdelsen udarbejder Skatteforvaltningen skattekort, bikort eller frikort, som den indeholdelsespligtige skal indhente elektronisk (e-skattekort), jf. kildeskattelovens § 48, stk. 1. Skattekortet – hovedkortet – kan kun anvendes hos én indeholdelsespligtig; modtager lønmodtageren indkomst fra flere, udstedes der bikort uden fradragsbeløb til de øvrige. Fradragsbeløb og indeholdelsesprocent fastsættes efter § 48, stk. 3 og stk. 5, og frikort udstedes efter stk. 7, når det er åbenbart, at indkomsten ikke vil udløse skat.

Den praktisk vigtigste regel i hæftelsessager er 55 %-reglen i § 48, stk. 8:

> *"Har den indeholdelsespligtige hverken modtaget skattekort, bikort eller frikort, skal der indeholdes 55 pct. af den udbetalte eller godskrevne A-indkomst uden fradrag efter stk. 3 og 4."*

Aktualitetsforbehold: ved lov nr. 1648 af 16. december 2025 blev der med virkning fra 1. januar 2026 indsat et nyt stk. 3 i § 48 om tilbagekaldelse af skattekort ved ulovligt ophold, hvorved de efterfølgende stykker forskydes – 55 %-reglen står herefter i stk. 9. Ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsen. I ældre afgørelser vil man tilsvarende se reglen citeret som § 48, stk. 7 (fx 21-0001397 og 21-0004563) og i endnu ældre praksis som en sats på 60 pct., jf. 08-00826 og 10-01963. Det 1988-cirkulære, der stadig beskriver ordningen

administrativt, opererer endog med 50 pct., jf. pkt. 56 – satsen skal derfor altid kontrolleres mod den gældende lovtekst.

Når Skattestyrelsen efterfølgende opgør et hæftelseskrav for uregistreret arbejdskraft, er 55 %-satsen det normale udgangspunkt, fordi der pr. definition ikke er rekvireret skattekort. Det ses konsekvent i praksis, fx 23-0108829, 20-0092623 og 23-0074205.

De nærmere procedureregler – indhentelse af e-skattekort, notering af indeholdelsesprocent og fradrag i regnskabsmaterialet samt underretning af indkomstmodtageren – findes i kildeskattebekendtgørelsen § 15 og § 28. Folketingets Ombudsmand har i sagen A-skatteindeholdelse, hvor skatteyderen ikke har afleveret skattekort til arbejdsgiveren behandlet samspillet mellem reglen om indeholdelse uden skattekort og reglen om, at skattemyndighederne kan meddele den indeholdelsespligtige skattekortoplysningerne; Skatteministeriet anførte her, at der i sådanne tilfælde skal indeholdes med den oplyste trækprocent, men uden fradrag.

LOV Kildeskattebekendtgørelsen § 15 Kildeskattebekendtgørelsen § 28 Kildeskatteloven § 48, stk. 1, 3, 5, 7, 8

PRAKSIS

Landsskatteretten · Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag, fastsat skønsmæssigt med 55% trækprocent ved fravær af skattekort	15.10.2025
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	28.03.2025
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?	09.05.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	06.01.2023
Landsskatteretten · Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	03.12.2021
Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	17.01.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	29.04.2009

§ 3 Hæftelsesnormen i § 69, stk. 1 – omvendt bevisbyrde med et krav om rimelig klarhed

Kildeskattelovens § 69, stk. 1 lyder:

> *"Den som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, er over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side ved iagttagelse af bestemmelserne i denne lov."*

Af de oprindelige bemærkninger til kildeskatteloven fra 1966 fremgår, at bestemmelsen bevidst blev udformet med omvendt bevisbyrde, men at hæftelsen principielt er begrænset til forsømmelighedstilfælde:

> *"Efter bestemmelsen i forslagets § 69, stk. 1, er den indeholdelsespligtiges hæftelse for ikke indeholdte beløb principielt begrænset til de tilfælde, hvor der er udvist forsømmelighed fra den pågældendes side ved iagttagelse af lovens bestemmelser. Reglen, der er udformet på en sådan måde, at den indeholdelsespligtige selv må godtgøre, at han ikke har udvist forsømmelighed, svarer i øvrigt til bestemmelsen om rederiernes hæftelse for manglende sømandsskattebeløb."*

(Lovforslaget om kildeskat, Folketingstidende 1966-67, tillæg A, s. 375.) Samme sted fremhæves, at også modtageren må hæfte, jf. § 68, og at der ved siden af den betingede hæftelse i stk. 1 gælder en ubetinget hæftelse for allerede indeholdte beløb i stk. 2.

Praksis har udfyldt normen med en tærskel om **rimelig klarhed**. Landsskatteretten formulerer den standardmæssigt således, at forsømmelighed foreligger, når indeholdelse undlades i indkomster, der med rimelig klarhed er A-indkomst omfattet af § 43 – se fx 13-3155042. Samme tanke er beskrevet i Betænkning nr. 1187/1989 om fortolkningen af love og domstolsafgørelser, s. 175:

> *"Opkrævning hos den indeholdelsespligtige er betinget af, at der er udvist forsømmelighed. Det skal være ret klart for den indeholdelsespligtige, at han skulle have tilbageholdt A-skat."*

Højesteret har præciseret standarden i **BS-37342/2021-HJR** – BS-37342/2021-HJR – om 101 offshore-dykkere i Nordsøen. Selskabet gjorde gældende, at afgrænsningskriterierne ikke førte til et entydigt resultat, og at der derfor ikke var udvist forsømmelighed. Højesteret afviste:

> *"SMIT var bekendt med grundlaget for, at dykkerne, der udførte arbejde på Nordsøprojektet, må anses for lønmodtagere, og SMIT har ikke haft føje til at tro, at selskabet ikke skulle indeholde A-skat og AM-bidrag."*

Det afgørende er altså kendskabet til de **faktiske** forhold, ikke sikkerhed om den retlige subsumption. Samme formel anvendes i **BS-13272/2021-HJR** – BS-13272/2021-HJR – og senest af Retten i Hjørring i BS-6559/2023-HJO, hvor værftet "ikke har haft føje til at tro, at værftet ikke skulle indeholde skat".

Omvendt findes der en – smal – praksis, hvor bevisbyrden løftes. I 10-01963 nedsatte et flertal i Landsskatteretten et krav på 444.967 kr. i A-skat og 64.488 kr. i AM-bidrag til 0 kr.: bygherren var ikke næringsdrivende med fast ejendom og havde aldrig haft ansatte, og han kunne derfor ikke anses for at have udvist forsømmelighed ved at undlade indeholdelse ved opførelsen af sit stuehus. Et retsmedlem dissenterede med den begrundelse, at også nystartede byggevirksomheder er omfattet af hæftelsesansvaret. Tilsvarende blev en hæftelse ophævet i 08-03048 om polske håndværkere ved opførelsen af et privat parcelhus, hvor der efter en parallel kendelse slet ikke forelå indeholdelsespligt.

Hæftelsen er endelig **selvstændig** i forhold til lønmodtagerens skatteansættelse. I 16-0573126 fastholdt et flertal hæftelsen for 2006-2011, selv om SKAT havde måttet frafalde ansættelsesændringerne over for lønmodtageren på grund af fristoverskridelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2; for selskabet gjaldt alene de almindelige forældelsesregler i forældelseslovens § 3, stk. 2. Retsformanden dissenterede.

LOV `Forældelsesloven § 3, stk. 2` `Kildeskatteloven § 43, stk. 1` `Kildeskatteloven § 68` `Kildeskatteloven § 69, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 2`

PRAKSIS

Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	08.12.2022
Højesteret · Sag om arbejdsudleje vs. entrepriseforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat	21.04.2022
Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10.02.2026
Landsskatteretten · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren	16.11.2018
Landsskatteretten · Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør	12.03.2014
Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	17.01.2011

Landsskatteretten · Landsskatteretten om hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved arbejdsudleje 21.04.2009

§ 4 Den ubetingede hæftelse for indeholdte beløb og sambeskattede selskabers hæftelse

Mens hæftelsen for **ikke-indeholdte** beløb kræver forsømmelighed, er hæftelsen for **indeholdte** beløb ubetinget. § 69, stk. 2 bestemmer, at den, som har indeholdt skat efter loven, hæfter over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb. Af de oprindelige forarbejder fremgår begrundelsen direkte:

> *"Medens den indeholdelsespligtige efter reglen i stk. 1 alene hæfter for ikke indeholdte beløb, når der er udvist et forsømmeligt forhold, er der i dette tilfælde, hvor indeholdelse af skat har fundet sted, foreslået en ubetinget hæftelse for betaling af de indeholdte beløb."*

Bestemmelsen er anvendt i 10-00567, hvor et selskab havde angivet 22.877 kr. i A-skat og 8.098 kr. i AM-bidrag for en medarbejder, men senere indsendte en negativ efterangivelse med den begrundelse, at hun aldrig havde været ansat. Landsskatteretten lagde vægt på ansættelseskontrakt, lønsedler og selskabets eget fradrag for lønudgiften, og fastslog, at selskabet hæftede umiddelbart for de indeholdte, ikke-afregnede beløb efter § 69, stk. 2.

Bemærk, at § 69, stk. 3 i dag **ikke** handler om skønsmæssig ansættelse. Paragraffens historik er:

Periode	Indhold af § 69, stk. 3
1967-1969	Fortrinsstilling i konkurs for indeholdte/ikke-indeholdte skattebeløb (ophævet ved lov om fortrinsret i konkurs, 1969)
1991-2000	Foreløbig skønsmæssig ansættelse af A-skattetilsvar ved manglende angivelse (nyaffattet 1991, moderniseret 1994, ophævet med virkning fra 2001)
2012-	Sambeskattede selskabers hæftelse for udbytteskat, royaltyskat og renteskat samt tillæg og renter

Den skønsmæssige fastsættelse af tilsvaret er efter ophævelsen i 2000 flyttet til opkrævningsloven, og det er derfor opkrævningslovens § 5, stk. 2, praksis i dag henviser til:

> *"Kan størrelsen af det tilsvar, som påhviler virksomheden, eller afregningsperioden eller den dag, som tilsvaret vedrører, ikke fastsættes på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen fastsætte tilsvaret ... skønsmæssigt."*

Det nuværende stk. 3 blev indsat ved ændringsloven fra juni 2012 om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber og pålægger sambeskattede selskaber solidarisk hæftelse for indeholdte kildeskatter. Hæftelsesnormen i § 69, stk. 1, gælder i øvrigt også uden for lønområdet: i **BS-69/2021-HJR** – BS-69/2021-HJR – anvendte Højesteret bestemmelsen på manglende indeholdelse af udbytteskat efter § 65, stk. 1 i gennemstrømningssager. Den problemstilling behandles nærmere i retmaessig-ejer.

LOV Kildeskatteloven § 65, stk. 1 Kildeskatteloven § 69, stk. 2, 3 Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS

Højesteret · Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	09.01.2023
Landsskatteretten · Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – Ansættelsesforhold	10.12.2010

§ 5 Lønmodtager eller selvstændig – Boskalis/SMIT-sagen og aftalens manglende betydning

Det springende punkt i de fleste hæftelsessager er, om den, der har udbetalt vederlaget, med føje kunne anse modtageren for selvstændig erhvervsdrivende. Vurderingen foretages efter kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, pkt. 3.1.1, og beror på en samlet bedømmelse af instruktion, kontrol, økonomisk risiko, hvem der leverer driftsmidler, og hvordan vederlaget beregnes.

Den ledende afgørelse er Højesterets dom i **BS-37342/2021-HJR** – BS-37342/2021-HJR – om 101 udenlandske dykkere, der i 2011 arbejdede på et offshoreprojekt i Nordsøen under "Consultancy Agreements" med hollandsk lovvalg. Højesteret lagde vægt på, at dykkerne fik betaling, mens de var om bord, selv om de på grund af vejr eller sygdom ikke kunne udføre opgaver, og at en hollandsk "VAR-erklæring" om registreringsstatus ikke kunne flytte den danske skatteretlige kvalifikation:

> *"Med disse bemærkninger og med henvisning til de faktiske forhold, som landsretten flertal i øvrigt har lagt til grund, tiltræder Højesteret efter en samlet vurdering, at dykkerne ikke kan anses for at have udført arbejdet som selvstændige erhvervsdrivende for egen regning og risiko, men må anses for lønmodtagere."*

Sagen havde forinden været behandlet i Københavns Byret, BS-9576/2018-KBH, som opgjorde det ikke-indeholdte beløb til 4.656.691 kr., og i Østre Landsret, BS-35431/2019-OLR, hvor resultatet blev nået med dissens. At både byret og landsret var delte, ændrede ikke Højesterets vurdering af forsømmeligheden.

Landsskatterettens praksis følger samme mønster. Typetilfældene er:

- **Fakturering fra egen (ofte udenlandsk) virksomhed uden reel risiko.** I 16-1395215 blev en polsk brolægger anset for lønmodtager, fordi hvervgiveren havde instruktionsbeføjelse og bar risikoen, mens brolæggeren alene stillede arbejdskraft til rådighed; hæftelsen udgjorde 25.843 kr. Tilsvarende i 18-0004209 om to tyske malere (43.991 kr. i A-skat og 6.955 kr. i AM-bidrag) og i 24-0044351 om polske håndværkere med eget firma i 2019-2021.
- **Kontraktvilkår, der afslører tjenesteforholdet.** I 13-3155042 fakturerede en svejser gennem et filippinsk registreret selskab, men ordrebekræftelsen fastsatte timeløn på 235 kr., 37-timers uge, overtidsvilkår, konkurrenceklausul med bod på 100.000 kr. og en pligt til udadtil at fremstå som ansat. Landsskatteretten fandt både tjenesteforhold og forsømmelighed.
- **Overgang fra ansættelse til fakturering.** I 21-0001397 fortsatte en tidligere ansat med at udføre reparations- og traktorarbejde for en kvægbrugsbedrift, nu afregnet på timebasis via faktura fra egen polsk virksomhed. Et flertal fandt fortsat lønmodtagerforhold og hæftelse for 223.992 kr.; ét retsmedlem dissenterede.
- **Manglende reel økonomisk risiko.** I 08-00826 blev en kurérchauffør anset for lønmodtager, fordi virksomheden stillede bil til rådighed, afholdt udgifterne og bar risikoen, og fordi timesatsen på 150-200 kr. var lav for et selvstændigt erhvervsforhold.
-

Flere personer i samme entreprise. I 22-0084892 udførte tre personer isoleringsarbejde 2019-2021 formelt gennem to selskaber; retten fandt, at de udførte personligt arbejde under selskabets instruks og risiko, og at selskabet "burde have indset", at der forelå tjenesteforhold.

Den selvstændige, skatteretlige sondring behandles i øvrigt særskilt i loenmodtager-vs-selvstaendig; her er den alene relevant som forudsætning for indeholdelsespligten og hæftelsen.

LOV Kildeskatteloven § 43, stk. 1 Kildeskatteloven § 46, stk. 1 Kildeskatteloven § 69, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	08.12.2022
Landsretten · Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	31.03.2021
Byretten · Afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	12.07.2019
Landsskatteretten · Virksomhed hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag for polske håndværkere anset som lønmodtagere	18.11.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – Lønmodtager vs. Selvstændig	06.09.2024
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?	09.05.2023
Landsskatteretten · Selskabs hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af tyske håndværkere	30.09.2022
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - Lønmodtager eller selvstændig?	02.12.2021
Landsskatteretten · Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør	12.03.2014
Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	29.04.2009

§ 6 Arbejdsudleje: "integreret del af virksomheden" og 30 %-skatten

Bruges udenlandsk arbejdskraft, forskydes analysen fra lønmodtager/selvstændig til arbejdsudleje/entreprise. Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3 er en person, der ikke er fuldt skattepligtig, begrænset skattepligtig af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, **når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden**. Skatten beregnes som 30 pct. af bruttoindtægten, jf. § 48 B, stk. 1, og skattepligten er endeligt opfyldt ved indeholdelse heraf plus AM-bidrag, jf. § 2, stk. 10. Indeholdelsespligten påhviler efter § 46, stk. 1, 3. pkt. den, for hvem arbejdet udføres – hvilket allerede fremgik af cirkulærets pkt. 50, ligesom cirkulærets pkt. 42 opregnede de klassiske fem arbejdsudlejekriterier (ledelse, arbejdsplads, vederlagsberegning, arbejdsredskaber og antal/kvalifikationer af arbejdstagere).

Den afgørende dom er Højesterets rosendom af 29. november 2021 (U.2022.483 H) – BS-25369/2018-VLR. En planteskole havde gennem årtier udliciteret okulation, podning og nedklipning af roser og frugttræer til engelske og polske firmaer på faste enhedspriser med bonus- og mangelsvilkår. Landsskatteretten og Vestre Landsret havde frifundet planteskolen – begge med dissens – men Højesteret omgjorde:

> *"Det er ikke godtgjort, at det pågældende arbejde har været tilstrækkeligt udskilt fra planteskolens virksomhed. Der forelå derfor arbejdsudleje."*

Kravet for 2014 og 2015 udgjorde 141.201 kr. i AM-bidrag og 487.145 kr. i A-skat. Højesteret fastslog samtidig, at det ikke er afgørende, om opgaven ligger uden for virksomhedens branche, men om den er tilstrækkeligt afgrænset til en selvstændig virksomhed, der bærer den reelle økonomiske risiko.

I **BS-13272/2021-HJR** – BS-13272/2021-HJR – om to koncernforbundne udlejningsselskabers brug af litauiske byggeselskaber præciserede Højesteret vægtningen:

> *"Som anført af landsretten må det arbejde, som de litauiske arbejdere udførte, herefter anses for et naturligt led i [selskabernes] drift. Af de grunde, som landsretten har anført vedrørende bl.a. kontrakternes uprøcise indhold og fraværet af tegninger og arbejdsbeskrivelser, finder Højesteret endvidere, at [selskaberne] har båret den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet."*

Underinstansen – Østre Landsrets domme af 24. marts 2021, BS-22200/2019-OLR – var henvist som principielle efter retsplejelovens § 226, stk. 1 og indeholder en grundig gennemgang af kontraktgrundlaget og syn og skøn.

Senest har Retten i Hjørring i BS-6559/2023-HJO anvendt Højesterets test på et skibsværfts brug af polske malervirksomheder til færdiggørelsesmaling. Retten fremhævede, at kontrakterne kun beskrev ydelsen overordnet uden kvalitetskrav eller henvisning til tegninger, at værftet leverede maling og det meste grej, at værftet markedsførte sig med en "malerafdeling", at flere fakturaer var timebaserede, og at der ikke var eksempler på rejste mangelsindsigelser. Resultatet blev hæftelse for 4.563.673 kr. i arbejdsudlejeskat og 1.322.803 kr. i AM-bidrag, i alt 5.886.476 kr., og retten afviste både et anbringende om fast driftssted og et EU-retligt anbringende om restriktion af etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser.

Ældre praksis før 2012-reformen viser samme grundtræk: I Højesterets dom i **Sag 257/2010** – Sag 257/2010 – skulle et dansk slagteri indeholde A-skat af lønnen til hollandske slagtere stillet til rådighed af et vikarbureau. I 09-03559 hæftede en dansk entreprenør for 214.620 kr. vedrørende lettisk arbejdskraft, fordi kontrakterne var kortfattede, selskabet indkøbte alle materialer og bar risikoen – og retten fandt udtrykkeligt, at der ikke havde foreligget "en sådan uklarhed om selskabets indeholdelsespligt", at hæftelse kunne undgås. I 11-02436 hæftede et rengøringsinteressentskab for 50.109 kr. i AM-bidrag og 172.734 kr. i A-skat vedrørende svensk arbejdskraft; at interessentskabet troede, den svenske virksomhed sørgede for indberetning, fritog ikke.

Skatterådets bindende svar tegner grænsen fra den anden side. Arbejdsudleje blev statueret i SKM2008.379.SR (gartneri; hverken egne maskiner eller 10 % tilbagehold ændrede resultatet), SKM2013.206.SR og SKM2013.381.SR. Omvendt fandtes der ikke arbejdsudleje i SKM2014.351.SR (belgisk sekantpæle-underentreprenør som reel selvstændig virksomhed) og SKM2014.401.SR, hvor en kerneydelse reelt var outsourcet til en underleverandør, der bar ansvar, risiko, ledelse og medbragte alt materiel og personale.

LOV `Kildeskatteloven § 2, stk. 1, 10` `Kildeskatteloven § 43, stk. 2` `Kildeskatteloven § 46, stk. 1` `Kildeskatteloven § 48b, stk. 1` `Retsplejeloven § 226, stk. 1`

PRAKSIS

Højesteret · Sag om arbejdsudleje vs. entrepriseforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat	21.04.2022
Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	29.11.2021
Højesteret · Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat ved international arbejdsudleje fra Holland	17.04.2012
Landsretten · Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft	24.03.2021
Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10.02.2026

Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje	29.11.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat ved arbejdsudleje	26.11.2010
Skatterådet · Samarbejde med udenlandsk selskab ikke arbejdsudleje ved outsourcing af kerneydelse	05.06.2014
Skatterådet · Arbejdsudleje ved byggeentreprise vurderes som selvstændig erhvervsvirksomhed	14.05.2014
Skatterådet · Arbejdsudleje af konsulenter trods manglende kompetencer og projektbegrænsning	10.06.2013
Skatterådet · Arbejdsudleje integreret del af virksomhed for arbejde udført i Danmark	02.04.2013
Skatterådet · Gartneri skal indeholde arbejdsudlejeskat for litauisk arbejdskraft	29.04.2008

§ 7 Fiktive underleverandører, sort løn og skønsmæssig opgørelse

Den kvantitativt største gruppe af hæftelsessager angår virksomheder, der har bogført betalinger til underleverandører, som Skattestyrelsen anser for fakturafabrikker uden reel drift. Retsgrundlaget for opgørelsen er opkrævningslovens § 5, stk. 2, og hæftelsen følger kildeskattelovens § 69, stk. 1, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Mønsteret i afgørelserne er konstant: mange ansatte kan ikke bortforklares med få lønindberetninger, underleverandørerne har hverken ansatte, adresse eller drift, betalingerne er runde beløb eller kontanthævninger, og der findes hverken timesedler, korrespondance eller samarbejdsaftaler.

Afgørelse	Periode	Forhold	Hæftelse
20-0092623	–	To fakturaer fra én underleverandør anset fiktive	303.372 kr.
22-0032222	2019-2020	Seks underleverandører, sort aflønning	5.705.162 kr.
22-0047806	2019-2021	Bygge/anlæg, maskeret løn	951.929 kr.
23-0074533	2020-2022	Syv underleverandører; 1-2 ansatte mod >2 mio. kr. i omsætning	1.164.638 kr.
22-0057471	–	Tre fiktive underleverandører, 2.420.807,50 kr. i fakturaer	1.224.928 kr. + 193.665 kr.
24-0105281	2021-2023	Rengøringsselskab, ti underleverandører	2.140.837 kr.

To forhold fortjener særlig opmærksomhed.

Beregningsgrundlaget er bruttobeløbet. Kan den indeholdelsespligtige ikke dokumentere, hvor stor en del af betalingen der er løn, beregnes A-skat og AM-bidrag af hele det fakturerede beløb. I 23-0074205 gik Landsskatteretten så langt som til at **forhøje** Skattestyrelsens krav fra 392.502 kr. til 490.628 kr., netop fordi hæftelsen skulle beregnes af de fulde bruttobeløb inklusive moms af de 837.250 kr., der var betalt til 11 underleverandører. Samme princip anvendte Landsskatteretten i arbejdsudlejesagen 11-02436, og Retten i Hjørring afviste i BS-6559/2023-HJO hjemvisning med henvisning til, at der ikke er grundlag for at fravige udgangspunktet, når den indeholdelsespligtige ikke kan oplyse andet.

Skønnet kan hvile på driftsforhold, ikke kun på fakturaer. I 18-0006071 blev skønnet baseret på, at lønindberetningerne ikke harmonerede med åbningstider og bemandingsbehov, og en efterfølgende udarbejdet logbog kunne ikke lægges ukritisk til grund. I 25-0010401 skønnede Skattestyrelsen efter tre uanmeldte

kontrolbesøg – hvor to ansatte flygtede fra restauranten – at der havde været mindst to yderligere sorte ansatte i hele åbningstiden i marts 2022 til marts 2023, hvilket gav 207.207 kr. Tilsvarende blev skønnet i 19-0037910 og 21-0004563 (476.074 kr. for 2017-2019 i uregistreret virksomhed) baseret på bankindsætninger, lønkvitteringer og kontanthævninger. I 18-0028559 – en tømrervirksomhed, der ikke engang var arbejdsgiverregistreret – stadfæstede Landsskatteretten forsømmelighedsvurderingen, men korrigerede den beløbsmæssige opgørelse.

Er udbetalingen sket som **nettoløn**, opregnes beløbet til brutto, før skatten beregnes; det skete allerede i 08-00826, hvor 139.000 kr. netto blev til et indeholdelsespligtigt beløb på 238.717 kr., og senest i 23-0107070. At virksomheden ubestridt har udbetalt beløb for udført arbejde uden indeholdelse, er i sig selv tilstrækkeligt til at statuere forsømmelighed, jf. 10-00576, hvor en rengøringsvirksomhed hæftede for 125.849 kr. udbetalt ved checks til en person, som virksomheden instruerede og kontrollerede.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7 · Kildeskatteloven § 48, stk. 8 · Kildeskatteloven § 69, stk. 1 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS

Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10.02.2026
Landsskatteretten · Skønsmæssig fastsættelse af A-skat og AM-bidrag for sort løn i restaurant – hæftelse stadfæstet (25-0010401)	27.04.2026
Landsskatteretten · Hæftelse for A-skat og AM-bidrag for udbetalinger til fiktive underleverandører anset som sort løn	31.10.2025
Landsskatteretten · Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved udbetaling af nettoløn	15.10.2025
Landsskatteretten · Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved sort løn	17.06.2025
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	28.03.2025
Landsskatteretten · Skønsmæssig ansættelse af A-skat og AM-bidrag - Hæftelse for manglende indeholdelse	26.03.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skønsmæssig forhøjelse af A-skat og AM-bidrag grundet fiktive fakturaer	11.09.2024
Landsskatteretten · Selskab hæfter for A-skat og AM-bidrag ved brug af sort arbejde via fiktive fakturaer	09.04.2024
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	13.09.2023
Landsskatteretten · Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – skønsmæssig ansættelse	18.01.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	06.01.2023
Landsskatteretten · Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	03.12.2021
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalinger	09.09.2019
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje	29.11.2012
Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag - Hæftelse	19.01.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	29.04.2009

§ 8

Skattefri godtgørelser, fri bil og manglende arbejdsgiverkontrol

En selvstændig sagsgruppe angår ydelser, der er udbetalt som skattefri, men som mangler grundlaget for skattefriheden. Konsekvensen er, at hele beløbet bliver A-indkomst – og at arbejdsgiveren hæfter for den manglende indeholdelse.

Betingelsen for skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse er, at arbejdsgiveren har ført **effektiv kontrol** forud for udbetalingen, jf. ligningslovens § 9, stk. 4 og bekendtgørelsen om rejse- og befordringsgodtgørelse. I 21-0101612 havde en isoleringsvirksomhed i 2017-2018 udbetalt i alt 1.607.581 kr. i godtgørelser med utilstrækkelig dokumentation; Landsskatteretten omkvalificerede beløbene til skattepligtig A-indkomst og stadfæstede hæftelsen. I 17-0175914 fremhævede retten, at rekonstruerede kørselsregnskaber udarbejdet efter kontrolbesøget ikke kan afhjælpe manglen på **samtidig** kontrol:

> *"Landsskatteretten finder herefter ikke, at der er ført en effektiv kontrol af, om betingelserne for udbetaling af skattefri godtgørelser har været opfyldt."*

I 16-0573126 kombineredes de to typer: selskabet havde udbetalt rejsegodtgørelse uden midlertidighed og uden kontrol, jf. ligningslovens § 9 A, og undladt at beskatte fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4. Flertallet fandt, at selskabet havde handlet forsømmeligt, og at hæftelsen var uafhængig af, om der var gennemført en skatteansættelse hos lønmodtageren.

Afgrænsningen af, hvad der udgør skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, behandles nærmere i rejsefradrag.

LOV Kildeskatteloven § 69, stk. 1 · Ligningsloven § 9, stk. 4 · Ligningsloven § 9a · Ligningsloven § 16, stk. 4

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Virksomheds hæftelse for A-skat og AM-bidrag som følge af mangelfuld kontrol med skattefrie godtgørelser — 06.04.2022
- **Landsskatteretten** · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren — 16.11.2018

§ 9 Modtagerens parallelle hæftelse efter § 68 og forbuddet mod dobbeltopkrævning

Ved siden af den indeholdelsespligtiges hæftelse står modtagerens. Kildeskattelovens § 68 bestemmer, at når der ikke er indeholdt A-skat eller AM-bidrag – eller er indeholdt for lidt – skal erhververen straks indbetale det manglende beløb. Bestemmelsen omfatter kun A-skat og bidrag, ikke udbytte- og royaltyskat, jf. cirkulærets pkt. 120.

Grænsen mellem § 68 og § 69, stk. 2, går ved, om der faktisk **er** indeholdt. I 09-02045 havde et selskab først indberettet og igangsat betaling af A-skat af en bruttoløn på 914.740 kr., men en ny direktør standsede betalingen og tilbagekaldte indberetningen. Landsskatteretten fandt, at selskabet herefter ikke kunne anses for at have indeholdt skat, og at lønmodtageren derfor selv hæftede efter § 68 for skatten af det udbetalte beløb på 521.768 kr., der blev anset for en bruttoudbetaling.

Bevisbyrden for, at en udbetaling er *nettoløn* – og at der dermed er indeholdt – påhviler lønmodtageren. I 13-0154499 havde en butiksansat modtaget 79.263 kr. uden lønsedler i april-september 2011, inden virksomheden gik konkurs:

> *"Det forhold, at bruttolønnen var aftalt til 25.000 kr. og, at klageren har fået et mindre beløb indbetalt på kontoen godtgør ikke i sig selv, at der har været foretaget indeholdelse."*

De to hæftelser er solidariske, men må ikke føre til dobbeltopkrævning. Folketingets Ombudsmand behandlede spørgsmålet indgående i udtalelsen Indeholdelsespligtiges hæftelsesansvar. Manglende indeholdelse af A-skat-, hvor Told- og Skattestyrelsen havde gjort gældende, at et administrativt cirkulære ikke kunne begrænse den lovfæstede hæftelse. Ombudsmanden var uenig og fandt, at kravet om forudgående undersøgelse af indkomstmodtagerens skatteansættelse **skal** iagttages:

> *"Det følger heraf at cirkulæret ikke blot kan, men skal iagttages ved gennemførelse af et hæftelseskrav efter kildeskattelovens § 69."*

Ombudsmanden konkluderede videre, at det ikke er lovligt at opkræve manglende indeholdt kildeskat hos arbejdsgiveren, hvis lønmodtageren allerede er beskattet af beløbet, og indbetalingen vil resultere i overskydende skat til lønmodtageren.

Landsskatteretten har fulgt samme linje. I 13-0222849 var virksomheden ganske vist indeholdelsespligtig af udbetalinger på 687.238 kr. til 25 personer, men da restskat og slutbidrag allerede var opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, var der ikke længere grundlag for hæftelse, og efterbetalingen blev nedsat til 0 kr. Modsat gælder, at manglende gennemførelse af ansættelsesændringer hos lønmodtageren ikke i sig selv afskærer hæftelsen, jf. 16-0573126. Sammenhængen er beskrevet allerede i Betænkning nr. 1187/1989, s. 175, hvorefter § 69, stk. 1, som udgangspunkt begrænses til tiden forud for det tidspunkt, hvor skatten er endeligt pålignet indkomstmodtageren, og hvor det tillige fremhæves, at den indeholdelsespligtige har regreskrav mod indkomstmodtageren.

LOV	Kildeskatteloven § 68 · Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren	16.11.2018
	Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	24.05.2017
	Landsskatteretten · Lønmodtagers hæftelse for manglende indeholdt A-skat ved udbetalinger uden lønsedler	17.03.2016
	Landsskatteretten · Lønmodtager hæfter for A-skat, når arbejdsgiver tilbagekalder indberetning	05.10.2010

§ 10 Nulstilling af bogført, men ikke afregnet A-skat

Når et selskab med begrænset ansvar har bogført og indberettet A-skat og AM-bidrag uden at afregne, hæfter alene selskabet efter § 69, stk. 2. Går selskabet konkurs, ville hovedaktionæren derfor i princippet kunne få godskrevet en skat, som aldrig er betalt. Denne konsekvens har domstolene korrigeret gennem en ulovbestemt **nulstillingspraksis**, som er dannet på grundlag af Højesterets dom af 26. maj 1981, **UfR 1981.473 H**, og som er beskrevet i Den juridiske vejledning.

Praksis opstiller fem kumulative betingelser, som Landsskatteretten og domstolene gennemgår systematisk – se fx 13-5393513 og 12-0188865:

- Den indeholdelsespligtige skal være en virksomhed med begrænset ansvar (typisk A/S eller ApS).
- Insolvensen skal være konstateret ved ophør, konkurs eller lignende.
- Der skal være restancer af A-skat, AM-bidrag eller udbytteskat for de relevante perioder.
- Nulstilling kan som hovedregel kun ske for personer med væsentlig økonomisk interesse og enerådende dispositionsret – samt for disses nærtstående.
- De pågældende skal i kraft af deres tilknytning til virksomheden have vidst eller burdet vide, at der ikke var økonomisk realitet bag de formelle indeholdelser.

Det er femte betingelse – culpavurderingen – der afgør sagerne. To parallelle afgørelser af 22. marts 2013 illustrerer skæringstidspunktets betydning: i 12-0188865 blev nulstillingen **ophævet** for september 2009 – februar 2010, men **stadfæstet** fra maj 2010, hvor selskabet misligholdt en afdragsordning indgået med SKAT i april 2010. Den parallelle sag 12-0203814 blev stadfæstet for december 2010 med samme begrundelse.

Andre eksempler: I 13-5393513 blev 34.760 kr. for februar-april 2010 nulstillet hos en hovedanpartshaver i et transportselskab, der gik konkurs 28. juli 2010 med en restance på 3.342.420 kr.; retten lagde vægt på tabt egenkapital, misligholdte betalingsaftaler og et forgæves udlæg. I 16-0953143 hjalp det ikke direktøren, at han forventede at kunne gennemføre et aktivsalg, da salgsaftalen var betinget af, at selskabet betalte sin gæld til køberen. Og i 17-0629503 blev en person anset for reel direktør og hovedanpartshaver på trods af en påstået – men udokumenteret – anpartsoverdragelse.

Forældelse. Nulstilling er ikke en ændring af skatteansættelsen i skatteforvaltningslovens forstand, og forældelse afgøres derfor efter forældelsesloven. Højesteret afgjorde spørgsmålet i **BS-56364/2023-HJR** – BS-56364/2023-HJR – om nulstilling af 234.780 kr. hos sønnen af en enerådende direktør. Retten fastslog først, at en **partshøring ikke afbryder** forældelsen efter forældelseslovens § 16, da den hverken er et retsligt skridt eller en særlig afgørelsesmåde. Et flertal på tre dommere fandt derefter, at fristen var suspenderet efter § 3, stk. 2:

> *"Vi finder derfor, at forældelsesfristens begyndelsestidspunkt er suspenderet, så længe skattemyndighederne ikke har fået kendskab til eller burde have fået kendskab til, at denne betingelse for nulstilling er opfyldt, jf. forældelseslovens § 3, stk. 2."*

Først ved modtagelsen af kurators redegørelse efter konkurslovens § 125, stk. 2 havde Skattestyrelsen det fornødne grundlag for culpavurderingen. Et mindretal på to dommere ville lade fristen løbe fra konkursdekretet, idet suspension forudsætter ukendskab til de ydre kendsgerninger – ikke intern afklaring af retsfølgen. Vestre Landsret var nået til samme resultat i BS-38150/2022-VLR, hvor både nulstillingsbetingelserne og fristspørgsmålet blev afgjort til Skattestyrelsens fordel.

De almindelige frist- og forældelsesspørgsmål på skatteområdet behandles i øvrigt i skatteret-genoptagelse.

LOV Forældelsesloven § 3, stk. 1, 2 · Forældelsesloven § 16, stk. 1 · Kildeskatteloven § 68 · Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2 · Konkursloven § 125, stk. 2

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag 22.05.2024

Landsretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag: Spørgsmål om viden og forældelse 01.11.2023

Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af fri bil og pålagt nulstilling af A-skat trods påstået salg af anparter	26.05.2020
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat for direktør i konkursramt selskab trods forventning om salg af aktiver	26.09.2017
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag for hovedanpartshaver i konkursramt selskab	01.06.2016
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag - Direktøransvar og konkurs	22.03.2013
Landsskatteretten · Nulstilling af indeholdt A-skat og AM-bidrag for direktør i insolvent selskab	22.03.2013

§ 11 Kontrol, forarbejder og administrativ ramme

Kildeskattesystemet hviler på arbejdsgiverens medvirken, og kontrollen har fra begyndelsen været tænkt som en regnskabskontrol hos den indeholdelsespligtige. Betænkning nr. 977/1983 om behandlingen af skattestraffesager, s. 72 beskriver ordningen:

> *"Administrationen af kildeskattesystemet forudsætter således i væsentlig grad medvirken fra arbejdsgiverens (den indeholdelsespligtiges) side. En grundlæggende betingelse for systemets praktiske gennemførelse er, at arbejdsgiveren har anmeldt sig til det centrale register over indeholdelsespligtige ... og senere under arbejdsforholdets forløb foretager den nødvendige indeholdelse."*

Samme betænkning gengiver på s. 176 det dagældende SD-cirkulære 1980-45 med den kriteriekatalog for tjenesteforhold, som stadig genkendes i nutidens afgørelser – momsregistrering og fakturering, vederlag efter regning, autorisation, én hvervgiver, nettoindkomst og aflønningsform (timeløn, ugeløn, akkord). Cirkulæret indeholder tillige det stadig relevante forvaltningsretlige udgangspunkt, at myndigheden skal give et **pålæg om fremtidig indeholdelse**, når den skønner, at den indeholdelsespligtige ikke har været bekendt med, at udbetalingen var A-indkomst – og først indberette for perioder efter pålæggets meddelelse.

Den praktiske regnskabs- og oplysningspligt er beskrevet i cirkulærets pkt. 75-77 og i dag i kildeskattebekendtgørelsen § 28: den indeholdelsespligtige skal notere modtagerens navn, adresse og cpr-nummer i regnskabsmaterialet og give skriftlig meddelelse om det udbetalte beløb, perioden og det indeholdte beløb. Netop svigt i disse pligter – manglende bogføring, manglende kasseafstemning, manglende identifikation af modtagerne – er i praksis det, der både udløser den skønsmæssige ansættelse og bekræfter forsømmeligheden, jf. 19-0037910:

> *"Landsskatteretten finder ikke, at det er godtgjort, at der ikke er udvist forsømmelighed i forhold til den manglende indeholdelse. Der er således ikke fremlagt dokumentation for, at virksomheden allerede har indeholdt A-skat og AM-bidrag af de pågældende beløb..."*

Det bemærkes, at cirkulæret fra 1988 på flere punkter er materielt overhalet – bl.a. angiver det en trækprocent på 50 uden skattekort og henviser til § 69, stk. 3, som hjemmel for den skønsmæssige ansættelse af A-skattetilsvar, hvilket ikke længere er gældende ret. Cirkulæret bør derfor kun anvendes som beskrivelse af systematikken, ikke som kilde til satser og hjemler. Endelig peger Betænkning nr. 638/1972 fra udvalget til forbedring af kildeskatten, s. 33 på, at kontrollen med de indeholdelsespligtige fra starten var tænkt som stikprøvevis – et forhold, der forklarer, hvorfor arbejdsgiverkontrollens efterfølgende krav ofte omfatter flere indkomstår ad gangen.

LOV Kildeskattebekendtgørelsen § 28 Kildeskatteloven § 69, stk. 1 Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalinger 09.09.2019

§ 12 Sammenfatning: hvornår hæfter man, og for hvor meget?

Praksis kan sammenfattes i fem led.

1. Kvalifikationen kommer først. Er der tale om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold (§ 43, stk. 1), eller om arbejde udført af personer stillet til rådighed for en virksomhed her i landet (§ 2, stk. 1, nr. 3)? Kontraktens overskrift er uden betydning; det afgørende er de faktiske forhold, herunder hvem der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko.

2. Hæftelsen er hovedreglen, ikke undtagelsen. Efter § 69, stk. 1 hæfter den indeholdelsespligtige umiddelbart, og bevisbyrden for fraværet af forsømmelighed er hans. Den løftes kun, hvor det ikke med rimelig klarhed fremgik, at der var tale om A-indkomst – typisk hvor hvervgiveren hverken er erhvervsdrivende inden for området eller har haft ansatte før, jf. 10-01963. Kendte hvervgiveren derimod grundlaget, hæfter han – også når den retlige kvalifikation har delt underinstanserne, jf. BS-37342/2021-HJR og rosendommen BS-25369/2018-VLR.

3. Opgørelsen går imod den, der ikke har dokumentationen. Uden skattekort indeholdes 55 pct., jf. § 48, stk. 8; uden regnskaber fastsættes tilsvaret skønsmæssigt efter opkrævningslovens § 5, stk. 2; og uden oplysning om lønandelen beregnes skatten af hele det fakturerede beløb, jf. 23-0074205 og BS-6559/2023-HJO. Er der udbetalt netto, opregnes til brutto.

4. Hæftelsen er selvstændig, men må ikke blive dobbelt. Kravet mod den indeholdelsespligtige er ikke betinget af en forudgående ansættelse hos lønmodtageren og bortfalder ikke, blot fordi kravet mod denne er forældet (16-0573126). Men er restskatten allerede opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, bortfalder grundlaget (13-0222849 og Folketingets Ombudsmands udtalelse i Indeholdelsespligtiges hæftelsesansvar).

5. Konkurs afskærer ikke kravet. Er beløbene indeholdt, men ikke afregnet, gælder den ubetingede hæftelse i § 69, stk. 2, og over for hovedaktionærer og disses nærtstående kan Skatteforvaltningen nulstille godskrivningen efter UfR 1981.473-praksis, med en forældelsesfrist der efter BS-56364/2023-HJR først løber fra det tidspunkt, hvor myndigheden har grundlag for culpavurderingen.

Denne oversigt dækker den civilretlige hæftelse. Den strafferetlige unddragelse af indeholdt A-skat efter kildeskattelovens § 74 og straffelovens § 289 behandles under skattesvig, mens spørgsmål om fuld og begrænset skattepligt behandles under bopael-skattepligt.

LOV `Kildeskatteloven § 2, stk. 1` `Kildeskatteloven § 43, stk. 1` `Kildeskatteloven § 48, stk. 8` `Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2` `Opkrævningsloven § 5, stk. 2`

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag 22.05.2024

Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende 08.12.2022

Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser 29.11.2021

Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag 10.02.2026

Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører 28.03.2025

Landsskatteretten · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren 16.11.2018

Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere 24.05.2017

Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom 17.01.2011

REFERENCE Lovgrundlag

9 paragraffer

Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7		Kildeskatteloven § 2	stk. 1
Kildeskatteloven § 43	stk. 1	Kildeskatteloven § 46	stk. 1
Kildeskatteloven § 48	stk. 8	Kildeskatteloven § 48b	stk. 1
Kildeskatteloven § 68		Kildeskatteloven § 69	stk. 1, 2
Opkrævningsloven § 5	stk. 2		

MATERIALE Citerede afgørelser

56 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 6

22.05.2024	Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag	bs-56364-2023-hjr
09.01.2023	Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	2688-3202
08.12.2022	Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	bs-37342-2021-hjr
21.04.2022	Sag om arbejdsudleje vs. entrepriseforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat	1743-2085
29.11.2021	Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	bs-47703-2020-hjr
17.04.2012	Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat ved international arbejdsudleje fra Holland	257-2010

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 3

01.11.2023	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag: Spørgsmål om viden og forældelse	4559-5469
31.03.2021	Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	2238-2665
24.03.2021	Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft	1517-1832

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 3

10.02.2026	Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10899-14023
15.02.2022	Sag om indeholdelsespligt af A-skat/AM-bidrag og momsfradrag	1117-1342
12.07.2019	Afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	2201-2623

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 38

27.04.2026	Skønsmæssig fastsættelse af A-skat og AM-bidrag for sort løn i restaurant – hæftelse stadfæstet (25-0010401)	25-0010401
18.11.2025	Virksomhed hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag for polske håndværkere anset som lønmodtagere	24-0044351
31.10.2025	Hæftelse for A-skat og AM-bidrag for udbetalinger til fiktive underleverandører anset som sort løn	24-0105281
15.10.2025	Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved udbetaling af nettoløn	23-0107070
15.10.2025	Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag, fastsat skønsmæssigt med 55% trækprocent ved fravær af skattekort	23-0108829
17.06.2025	Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved sort løn	18-0028559
10.06.2025	Landsskatteretten stadfæster hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved tilbageført lønindberetning	24-0055273
28.03.2025	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	23-0074205
26.03.2025	Skønsmæssig ansættelse af A-skat og AM-bidrag - Hæftelse for manglende indeholdelse	22-0057471
11.09.2024	Landsskatteretten: Skønsmæssig forhøjelse af A-skat og AM-bidrag grundet fiktive fakturaer	23-0074533
06.09.2024	Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – Lønmodtager vs. Selvstændig	22-0084892
09.04.2024	Selskab hæfter for A-skat og AM-bidrag ved brug af sort arbejde via fiktive fakturaer	22-0047806
13.09.2023	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	22-0032222
09.05.2023	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?	21-0001397
18.01.2023	Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – skønsmæssig ansættelse	18-0006071
06.01.2023	Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	21-0004563

30.09.2022	Selskabs hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af tyske håndværkere	18-0004209
06.04.2022	Virksomheds hæftelse for A-skat og AM-bidrag som følge af mangelfuld kontrol med skattefrie godtgørelser	21-0101612
03.12.2021	Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	20-0092623
02.12.2021	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - Lønmodtager eller selvstændig?	16-1395215
26.05.2020	Hovedaktionær beskattet af fri bil og pålagt nulstilling af A-skat trods påstået salg af anparter	17-0629503
09.09.2019	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalinger	19-0037910
16.11.2018	Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren	16-0573126
26.09.2017	Nulstilling af A-skat for direktør i konkursramt selskab trods forventning om salg af aktiver	16-0953143
24.05.2017	Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	13-0222849
01.06.2016	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag for hovedanpartshaver i konkursramt selskab	13-5393513
17.03.2016	Lønmodtagers hæftelse for manglende indeholdt A-skat ved udbetalinger uden lønsedler	13-0154499
12.03.2014	Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør	13-3155042
22.03.2013	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag - Direktøransvar og konkurs	12-0188865
22.03.2013	Nulstilling af indeholdt A-skat og AM-bidrag for direktør i insolvent selskab	12-0203814
29.11.2012	Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje	11-02436
19.01.2011	Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag - Hæftelse	10-00576
17.01.2011	Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	10-01963
10.12.2010	Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – Ansættelsesforhold	10-00567
26.11.2010	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat ved arbejdsudleje	09-03559
05.10.2010	Lønmodtager hæfter for A-skat, når arbejdsgiver tilbagekalder indberetning	09-02045
29.04.2009	Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	08-00826
21.04.2009	Landsskatteretten om hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved arbejdsudleje	08-03048

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		5
05.06.2014	Samarbejde med udenlandsk selskab ikke arbejdsudleje ved outsourcing af kerneydelse	13-5382658
14.05.2014	Arbejdsudleje ved byggeentreprise vurderes som selvstændig erhvervsvirksomhed	13-0225267
10.06.2013	Arbejdsudleje af konsulenter trods manglende kompetencer og projektbegrænsning	13-0048618
02.04.2013	Arbejdsudleje integreret del af virksomhed for arbejde udført i Danmark	12-0256755
29.04.2008	Gartneri skal indeholde arbejdsudlejeskat for litauisk arbejdskraft	08-063722

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS		1
05.07.2022	Tvist om af- og pålæsning ved flytning mod krav om parkerings-tilladelse	park-1342

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Fortolkningen af love og domstolsafgørelser (Betænkning nr. 1187)

nr. 1187 · 1989 · Skatteministeriet

Betænkning nr. 638 fra udvalget til forbedring af kildeskatten

nr. 638 · 1972 · Finansministeriet

Delbetænkning om behandlingen af skattestraffesager, der afgøres administrativt (Betænkning nr. 977)

nr. 977 · 1983 · Ministeriet for skatter og afgifter

21 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over indkomstopgørelse og personskatteberegning

Fra statsskattelovens globalindkomstprincip til mellemskat, topskat og skønsmæssig ansættelse ved negativt privatforbrug

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 49 afgørelser · 2009–2026 Læs online

INTRODUKTION

Personbeskatningen hviler på to lag: statsskattelovens over 100 år gamle indkomstbegreb i §§ 4-6, der afgør *hvad* der er skattepligtig indkomst og fradragsberettiget udgift, og personskattelovens kategoriopdeling og beregningsregler, der afgør *hvordan* indkomsten beskattes. Praksis er stærkt asymmetrisk fordelt: de principielle afgrænsningsspørgsmål (personlig indkomst vs. kapitalindkomst, lønmodtager vs. selvstændig vs. honorarmodtager, rette indkomstmodtager) afgøres overvejende af Landsskatteretten og Skatterådet, mens domstolene næsten udelukkende beskæftiger sig med ét mønster – prøvelsen af skønsmæssige forhøjelser baseret på negativt privatforbrug og uidentificerede bank- og MobilePay-indsætninger. På det område er retstilstanden fast og skatteydervenlig i teorien, men hård i praksis: bevisbyrden for, at en indsætning ikke er skattepligtig indkomst, ligger hos skatteyderen og skal løftes ved objektive kendsgerninger.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Statsskattelovens § 4 fastlægger et globalindkomstprincip: den skattepligtiges samlede årsindtægter er skattepligtige, uanset om de hidrører fra Danmark eller udlandet, og uanset om de består i penge eller formuegoder af pengeværdi.

02 Statsskattelovens § 5 undtager formuebevægelser – værdistigninger, salg uden for næring og spekulation, arv, gaver omfattet af boafgiftsloven, kapitalforbrug og låneoptagelse – fra indkomstbegrebet; det er netop denne undtagelse, skatteyderen påberåber sig i indsætningssagerne.

03 Nettoindkomstprincippet i statsskattelovens § 6, litra a, giver kun fradrag for udgifter anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten; i ikke-erhvervsmæssig (hobby)virksomhed kan udgifter kun fradrages op til indtægten, og underskud kan hverken fradrages i anden indkomst eller fremføres.

04 Personskatteloven opererer med fire indkomstformer, jf. § 2: skattepligtig indkomst, personlig indkomst, kapitalindkomst og aktieindkomst – personlig indkomst er en negativt afgrænset restkategori, mens kapitalindkomstopregningen i § 4, stk. 1, er udtømmende.

05 Skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse efter skattekontrollovens § 74, når oplysningsskemaet ikke er indgivet rettidigt, eller når de foreliggende oplysninger ikke kan danne grundlag for ansættelsen; for fysiske personer indgår privatforbrug, skattefri indtægter og formue i skønsgrundlaget efter § 74, stk. 3.

06 Et negativt eller uantageligt lavt privatforbrug er efter fast højesteretspraksis i sig selv tilstrækkeligt grundlag for en skønsmæssig forhøjelse – også over for lønmodtagere, der ikke er bogføringspligtige.

07 Når der konstateres konkrete indsætninger på skatteyderens konti, påhviler det skatteyderen at godtgøre, at beløbene stammer fra allerede beskattede eller skattefri midler, jf. SKM2008.905.HR.

08 Forklaringer om lån, gaver, tilbagebetalte udlæg eller salg af privat indbo skal underbygges af objektive kendsgerninger – låneerklæringer udarbejdet efter skattesagens opståen tillægges ikke selvstændig bevismæssig betydning, og pengestrømmen skal kunne følges.

09 Domstolsprøvelsen af selve skønnet er tilbageholdende: skatteyderen skal godtgøre, at ansættelsen er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag, jf. senest Østre Landsrets dom BS-20347/2023-OLR.

10 Afgrænsningen mellem lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende og honorarmodtager afgøres efter kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven og skal foretages ens i hele skattelovgivningen – herunder i forhold til arbejdsmarkedsbidraget.

11 Honorarmodtagere kan alene fradrage udgifter i den konkrete honorarindkomst (nettoindkomstprincippet) og kan hverken anvende virksomhedsordningen eller overføre overskud til medarbejdende ægtefælle.

12 Ægtefæller beskattes hver af deres indkomst, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 1, men virksomhedsindkomst henføres efter § 25 A, stk. 1, til den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden – uanset hvem der formelt står registreret som indehaver.

13 Ved separation eller skilsmisse anses samlivet skattemæssigt for ophævet allerede fra separationstidspunktet, hvorved adgangen til at overføre overskud til medarbejdende ægtefælle bortfalder for hele indkomståret.

14 Med lov nr. 482 af 22. maj 2024 er den hidtidige topskat fra og med indkomståret 2026 omdøbt til mellemskat med halveret sats (7,5 pct.), en ny topskat på 7,5 pct. er indsat i § 7 a i stedet for udligningsskatten, og en top-topskat på 5 pct. er indsat i § 8 i stedet for sundhedsbidraget.

15 Skatteloftet for personlig indkomst er samtidig nedsat fra 52,07 pct. til 44,57 pct., men gælder kun frem til den nye topskat – reelt er loftet 52,07 pct. med topskat og 57,07 pct. med top-topskat, mens kapitalindkomstloftet uændret er 42 pct.

16 Underskud i den skattepligtige indkomst skal efter personskattelovens § 13 først omregnes til skatteværdi og modregnes i årets skatter, dernæst overføres til en samlevende ægtefælle, og først derefter fremføres til senere indkomstår – fremførsel er kun mulig, hvis underskuddet ikke kunne rummes tidligere.

17 Arbejdsmarkedsbidraget på 8 pct. rammer kun vederlag for personligt arbejde i og uden for ansættelsesforhold samt selvstændig erhvervsindkomst – indtægter fra ikke-erhvervsmæssig (hobby)virksomhed er ikke bidragspligtige.

§ 1 Statsskattelovens §§ 4-6 som det bærende indkomstbegreb

Al dansk personbeskatning tager afsæt i tre bestemmelser fra 1922, der stadig står i deres oprindelige sproglige form. Statsskatteloven § 4 fastslår globalindkomstprincippet:

> *Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi*

Opregningen i litra a-f er *eksemplifikatorisk*, ikke udtømmende. Litra a dækker næring og virksomhed samt "alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for … Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art"; litra b bortforpagtning og udleje; litra c embedsindtægter, pension, naturalydelser og gaver; litra e renter og udbytte; litra f gevinster ved lotteri, spil og væddemål. Netop bredden gør bestemmelsen til det praktiske omdrejningspunkt: når Skattestyrelsen konstaterer en pengestrøm, er udgangspunktet skattepligt efter § 4, og det er skatteyderen, der må vise, at forholdet falder uden for.

Undtagelserne står i statsskatteloven § 5, der holder formuebevægelser uden for indkomstbegrebet: værdistigninger på egne formuegenstande, salgsindtægter uden for næring og uden for spekulation (litra a), arv og gaver omfattet af boafgiftslovens regler (litra b) samt – helt centralt for indsætningssagerne – "de Indtægter, der hidrører fra Kapitalforbrug eller Optagelse af Laan" (litra c). Grænsedragningen mellem § 4 og § 5 er derfor sagens kerne, hver gang en skatteyder forklarer en indsætning med, at der er tale om et lån, en gave fra nær familie eller salg af privat indbo.

Fradragssiden reguleres af statsskatteloven § 6, hvis litra a rummer driftsomkostningsbegrebet: fradrag gives for "de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger". Bestemmelsens sidste stykke understreger, at den beregnede indkomst er skattepligtig "uden Hensyn til, hvorledes den anvendes" – nettoindkomstprincippet gælder altså for indkomsterhvervelsen, ikke for anvendelsen.

Et praktisk vigtigt udslag af § 6, litra a, er hobbyvirksomhedsdoktrinen. I ikke-erhvervsmæssig virksomhed kan udgifter kun fradrages i det omfang, de modsvares af indtægter fra samme aktivitet; underskud kan hverken fradrages i anden indkomst eller fremføres. Landsskatteretten har anvendt dette konsekvent over for plantagedrift (09-01915), IT-udvikling (09-01722), sejlads med lystfiskere (10-03433), salg af hængekøjer (11-02140) og en virksomhed uden reel omsætning gennem to årtier (17-0700385). Kriterierne er rentabilitet over tid, intensitet, udsigt til en rimelig fortjeneste og plads til en rimelig driftsherreløn. Omvendt kan opstartsår ikke i sig selv diskvalificere: i 10-03128 godkendte et flertal underskudsfradrag for en internetbutik under henvisning til, at internetbaserede virksomheder må forventes at have en længere indkøringsperiode, og i

12-0192118 fandt retten, at der i startåret ikke var grundlag for at anse en network marketing-aktivitet for ikke-erhvervsmæssig.

Også gevinster af rent tilfældig karakter fanges af § 4. Skatterådet lagde i SKM2025.117.SR til grund, at gevinster i form af tokens og NFT'er fra et Play2Earn-univers beskattes som spilgevinst efter statsskattelovens § 4, litra f, mens spørgsmålet om skattefrihed for selve tokenerhvervelsen blev afgjort efter spekulationsbegrebet i § 5, litra a – og at node-driften var hobbyvirksomhed med den deraf følgende begrænsede fradragsret.

LOV Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5 · Statsskatteloven § 6

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtet fradrag for underskud af virksomhed - manglende erhvervsmæssig aktivitet og rentabilitet	06.06.2019
Landsskatteretten · Landsskatterettens vurdering af erhvervsmæssig virksomhed ved network marketing og klassificering af honorarindkomst	22.09.2017
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for underskud af virksomhed med salg af hængekøjer - manglende erhvervsmæssig karakter	13.10.2011
Landsskatteretten · Sejlads med lystfiskere anset for hobbyvirksomhed	10.06.2011
Landsskatteretten · Fradrag for underskud af internetbutik – Erhvervsmæssig virksomhed?	21.03.2011
Landsskatteretten · Manglende fradrag for underskud: Hobbyvirksomhed vs. Erhvervsmæssig virksomhed	27.04.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om plantagedrift som hobbyvirksomhed og arbejdsmarkedsbidrag	17.09.2009
Skatterådet · Beskatning af GALA kryptotokens, NFT'er og Node-drift	04.03.2025

§ 2 Kategoriopdelingen i personskatteloven: personlig indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og ligningsmæssige fradrag

Hvor statsskatteloven afgør, *om* noget er indkomst, afgør personskatteloven, *hvordan* den beskattes. Personskatteloven § 2 bestemmer, at der foruden den skattepligtige almindelige indkomst opgøres personlig indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst.

Systematikken er beskrevet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, som fortsat er den mest præcise administrative fremstilling af opdelingen:

> *De overordnede indkomstformer i personskatteloven er skattepligtig indkomst og aktieindkomst. Al skattepligtig almindelig indkomst, der ikke skal medregnes til aktieindkomsten efter § 4 a, er skattepligtig indkomst. De indkomster, der indgår i den skattepligtige indkomst, underopdeles i personlig indkomst og kapitalindkomst. Den personlige indkomst omfatter al skattepligtig indkomst, der ikke efter § 4 skal medregnes til kapitalindkomsten.*

Det betyder, at personskatteloven § 3 er en **negativt afgrænset restkategori**, mens opregningen i personskatteloven § 4, stk. 1 er udtømmende. Cirkulæret opregner i afsnit 3 de typiske poster i den personlige indkomst – lønindkomst og honorarer, indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed, pensioner, dagpenge og efterløn, kontanthjælp, underholdsbidrag, uddannelsesstøtte, genvundne afskrivninger samt goodwill – mens afsnit 4 gennemgår kapitalindkomstposterne.

Efter § 3, stk. 2 fradrages i den personlige indkomst bl.a. driftsomkostninger ved selvstændig erhvervsvirksomhed (nr. 1), pensionsbidrag (nr. 3), arbejdsmarkedsbidrag (nr. 6), befordring efter ligningslovens § 9 B (nr. 8) og skattemæssige afskrivninger (nr. 10). Fradrag, der *ikke* er nævnt her – de såkaldte ligningsmæssige

fradrag – kan alene fradrages i den skattepligtige indkomst og har dermed en lavere skatteværdi. Denne asymmetri er hele grunden til, at afgrænsningen mellem selvstændig erhvervsdrivende, lønmodtager og honorarmodtager har så stor økonomisk betydning.

Kapitalindkomsten opgøres som et nettobeløb, jf. § 4, stk. 2, og cirkulærets afsnit 4.2 fremhæver, at også erhvervsmæssige renteudgifter indgår i kapitalindkomsten, medmindre virksomhedsordningen anvendes.

Den praktisk hyppigste kategoriseringstvist vedrører udlejning af fast ejendom. Efter § 4, stk. 1, nr. 6 er over-/underskud af en- og tofamilieshuse, fritidshuse og ejerlejligheder kapitalindkomst, mens *erhvervsmæssig* udlejning beskattes som personlig indkomst efter § 3. Landsskatteretten har afgjort en række sager i dette grænseland:

Afgørelse	Faktum	Resultat
10-01964	Helårsvurderet ejendom i eksisterende udlejningsportefølje	Flertal: personlig indkomst efter statsskatteloven
10-03065	Udlejning til egne sønner under markedslejen	Ikke effektiv fraskrivelse – kapitalindkomst, jf. § 4, stk. 1, nr. 6
11-03143	Formidlingsaftale med ret til udlån til familie og venner	Ikke erhvervsmæssig – kapitalindkomst og ingen virksomhedsordning
15-0863761	Periode uden genudlejningsforsøg vs. periode med reel udlejning	Opdeling: kapitalindkomst i den ene periode, personlig indkomst i den anden

Det afgørende kriterium er, om ejeren *klart har fraskrevet sig* rådigheden over ejendommen i videre omfang, end vedligeholdelsespligten kræver.

Kapitalindkomstkategorien rammer også visse former for erhvervsmæssig aktivitet. Efter § 4, stk. 1, nr. 9 og 11 er indkomst fra virksomheder med mere end 10 ejere uden væsentlig deltagelse i driften samt udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe kapitalindkomst – de såkaldte anpartsregler. Skatterådet nåede i SKM2021.339.SR frem til, at flydende studieboliger registreret i Dansk Skibsregister skatteretligt var skibe/driftsmidler, hvorfor udlejningsindkomsten var kapitalindkomst, virksomhedsordningen udelukket og underskud kildeartsbegrænset. Samme systematik anvendte Landsskatteretten i 17-0991020, hvor en skatteyders tilbageværende aktiviteter efter salg af hovedvirksomheden blev opdelt i hobbyvirksomhed og kapitalindkomst med tab af retten til virksomhedsordningen til følge.

Aktieindkomsten er efter personskatteloven § 4 a en selvstændig kategori, der efter stk. 5 slet ikke indgår i den skattepligtige indkomst. Den omfatter navnlig aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A og gevinst/tab efter aktieavancebeskatningslovens §§ 12-14. Landsskatteretten anvendte kategorien over for en hovedanpartshaver i 19-0008491, hvor udeholdt omsætning og private udgifter blev beskattet som maskeret udbytte i aktieindkomsten, mens en renteindtægt af mellemværendet blev henført til kapitalindkomsten.

Endelig viser SKM2013.348.SR, at klassifikationen har direkte konsekvenser for bidragspligten: gevinster ved finansiel spread betting var omfattet af kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter og dermed kapitalindkomst, hvorfor der ikke skulle betales arbejdsmarkedsbidrag – men Skatterådet advarede om, at en udvikling mod næringsvirksomhed ville ændre både kategorisering og bidragspligt, jf. § 4, stk. 3.

LOV Personskatteloven § 2 Personskatteloven § 3 Personskatteloven § 4, stk. 1 Personskatteloven § 4a

PRAKSIS

Landsskatteretten · Omklassificering af virksomhedsaktiviteter til hobby og kapitalindkomst medførte tab af retten til virksomhedsordningen	04.05.2022
Landsskatteretten · Beskatning af hovedanpartshaver for maskeret udbytte vedrørende udeholdt omsætning og private udgifter	27.05.2021
Landsskatteretten · Udlejning af fast ejendom: Beskatning som kapitalindkomst vs. personlig indkomst	02.12.2019
Landsskatteretten · Beskatning af sommerhusudlejning: Erhvervsmæssig udlejning vs. kapitalindkomst	20.12.2011
Landsskatteretten · Udlejning af fritidsejendom: Personlig indkomst eller kapitalindkomst? - Vurdering af erhvervsmæssig udlejning	06.04.2011
Landsskatteretten · Udlejning af ejendom - Personlig indkomst eller kapitalindkomst - Statsskatteloven	11.01.2011
Skatterådet · Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning	30.06.2021
Skatterådet · Finansiel spread betting klassificeres som kapitalindkomst uden arbejdsmarkedsbidrag	27.05.2013

§ 3 Lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller honorarmodtager – og hvem er rette indkomstmodtager

Fordi opgørelsen af den personlige indkomst afhænger af skatteyderens status, er afgrænsningen mellem lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende og honorarmodtager et kernespørgsmål. Grundlaget er fortsat cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1, der fastlægger både definitionerne og kravet om ensartethed:

> *Som **lønmodtager** anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. ... **Selvstændig erhvervsvirksomhed** er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. ... Afgrænsningen skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område, spørgsmålet er relevant. Den samme afgrænsning skal ligeledes foretages i relation til lov om arbejdsmarkedsfonde.*

Cirkulæret opregner desuden en tredje, uafhængig kategori:

> *Endelig kan der forekomme tilfælde, hvor der hverken er tale om lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende. Det kan f.eks. være tilfælde, hvor den skattepligtige driver forskellige former for bivirksomhed, som på grund af det beskedne omfang ikke kan karakteriseres som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.*

Denne mellemkategori – honorarmodtageren – er den, Landsskatteretten oftest lander på. Det afgørende kriterium er, om der er påtaget en **selvstændig økonomisk risiko**. I 16-1409165 blev en agent på provisionsbasis anset for honorarmodtager, hvilket afskar fradrag for udgifterne, fordi der ingen indtægt var at modregne i. Samme resultat i 12-0192118, hvor konsulentarbejde honoreret med fast timeløn og med dækkede udlæg blev anset for honorarindkomst i den personlige indkomst med befordringsfradrag begrænset til ligningslovens § 9 C, og i 21-0016184. En kapelmester blev tilsvarende anset for honorarmodtager i 13-6656328.

Modsat bekræftede Skatterådet i SKM2020.412.SR, at en interessent med 51 pct. ejerandel, daglig ledelse, personlig solidarisk hæftelse og resultatafhængigt vederlag opfyldte begge de kriterier om reel indflydelse og reel økonomisk risiko, som ligningslovens § 4 forudsætter.

Et beslægtet spørgsmål er, hvem der er **rette indkomstmodtager**. Landsskatteretten henførte i 15-3140397 et vederlag faktureret af et selskab til den samlevende, der faktisk udførte arbejdet, med vægt på, at der ikke forelå ansættelsesaftale, ikke var udbetalt løn, ikke tegnet ansvarsforsikring og ikke indgået kontrakt mellem selskabet og kunden, samtidig med at parterne var interesseforbundne. Modsat blev en formelt registreret indehaver frifundet i 22-0054043 – nej, retten stadfæstede her netop, at klageren *var* rette indkomstmodtager, men omkvalificerede betalinger til fiktive underleverandører til fradragsberettigede lønudgifter og nedsatte derved forhøjelsen.

Døgnplejeområdet illustrerer, hvordan statusspørgsmålet forplanter sig. I 16-1323375 medførte den ene ægtefælles lønmodtagerstatus, at den anden ægtefælle hverken kunne beregne indkomst som medarbejdende ægtefælle efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, eller få indtægterne henført efter § 25 A, stk. 1.

LOV Kildeskatteloven § 25a · Personskatteloven § 3, stk. 2 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	26.03.2025
Landsskatteretten · Befordringsfradrag og Honorarindkomst: Vurdering af Selvstændig Erhvervsvirksomhed vs. Honorarmodtager	17.05.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Kvalifikation af indkomst fra salg af branddøre - Honorarmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende?	12.02.2021
Landsskatteretten · Døgnpleje: Afgørelse om lønmodtagerstatus for medarbejdende ægtefælle	08.04.2019
Landsskatteretten · Kapelmester anset som honorarmodtager - fradrag for udgifter og arbejdsmarkedsbidrag	11.10.2017
Landsskatteretten · Landsskatterettens vurdering af erhvervsmæssig virksomhed ved network marketing og klassificering af honorarindkomst	22.09.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af personlig indkomst vs. selskabsindkomst - manglende ansættelseskontrakt og interesseforbundethed	18.05.2016
Skatterådet · Interessent med bestemmende indflydelse og personlig hæftelse er selvstændig erhvervsdrivende	16.10.2020

§ 4 Skatteberegningen efter personskatteloven – og omlægningen til mellemskat, topskat og top-topskat fra indkomståret 2026

Indkomstskatten til staten opgøres efter personskatteloven § 5 som summen af de enkelte skattetyper. Frem til og med indkomståret 2025 var opregningen: bundskat (§ 6), topskat (§ 7), udligningsskat (§ 7 a), sundhedsbidrag (§ 8), aktieindkomstskat (§ 8 a), CFC-skat (§ 8 b) og skat svarende til kommunal indkomstskat (§ 8 c). Både udligningsskatten og sundhedsbidraget havde imidlertid været sat til 0 pct. siden henholdsvis indkomståret 2018 og 2019, jf. § 7 a, stk. 5 og § 8, stk. 1.

Bundskatten efter § 6 beregnes af den personlige indkomst med tillæg af positiv nettokapitalindkomst. Satsen er justeret gentagne gange – senest til 12,01 pct. (og 4,01 pct. for personer uden kommunal skattepligt) fra indkomståret 2024 ved lov nr. 109 af 31. januar 2024, efter at den var nedsat til 12,06 pct. ved lov nr. 610 af 31. maj 2023.

Personfradraget i § 10 blev harmoniseret ved lov nr. 1564 af 12. december 2023, der ophævede det lavere fradrag for unge under 18 år og fastsatte ét grundbeløb på 39.350 kr. (2010-niveau) for alle fuldt skattepligtige. Fradragets skatteværdi opgøres efter § 12 og modregnes efter rækkefølgen i § 9. Uudnyttet skatteværdi overføres mellem samlevende ægtefæller efter § 10, stk. 3.

Aktieindkomstskatten efter § 8 a er 27 pct. under progressionsgrænsen og 42 pct. derover. Grænsen forhøjes trinvist fra 48.300 kr. til 63.400 kr. (2010-niveau) frem mod indkomståret 2027 ved lov nr. 1691 af 30. december 2024 med det erklærede formål at forbedre adgangen til kapital og styrke iværksætteri. Ægtefæller kan overføre uudnyttet grundbeløb efter § 8 a, stk. 4.

Den centrale ændring er omlægningen af progressionen ved lov nr. 482 af 22. maj 2024 (L 138, 2023-24), der har virkning fra og med indkomståret 2026. De almindelige bemærkninger beskriver baggrunden:

> *Den 14. december 2023 indgik regeringen (Socialdemokratiet, Venstre og Moderaterne) en aftale med Danmarksdemokraterne, Det Konservative Folkeparti, Radikale Venstre og Nye Borgerlige om reform af personskat. ... Af aftalen om reform af personskat følger, at den nuværende topskat halveres og ændres til en ny mellemskat, således at satsen nedsættes fra 15 pct. til 7,5 pct., og at skatteloftet for personlig indkomst nedsættes fra 52,07 pct. til 44,57 pct.*

Reformen har tre elementer:

- **Mellemskat** (§ 7): den hidtidige topskat omdøbes og satsen halveres til 7,5 pct. Beregningsgrundlaget er uændret – personlig indkomst med tillæg af positiv nettokapitalindkomst over bundgrænsen – og bundfradraget svarer til den hidtidige topskattegrænse.
- **Topskat** (§ 7 a): en ny skat på 7,5 pct. af personlig indkomst over 566.500 kr. (2010-niveau) indsættes på udligningsskattens plads. Kapitalindkomst indgår *ikke* i grundlaget.
- **Top-topskat** (§ 8): en ny skat på 5 pct. af personlig indkomst over 1.888.300 kr. (2010-niveau) indsættes på sundhedsbidragets plads. Af de paragrafspecifikke bemærkninger fremgår, at grænsen svarer til 2.381.200 kr. i 2024-niveau efter arbejdsmarkedsbidrag, og at "beskatningen af kapitalindkomst ændres ikke som følge af den nye top-topskat".

Satser og grænser fremgår af lovforslagets tabel 1:

	Gældende topskat	Mellemskat	Ny topskat	Top-topskat
Grundbeløb (2010-niveau)	467.000 kr.	467.000 kr.	566.500 kr.	1.888.300 kr.
2024-niveau (efter AM-bidrag)	588.900 kr.	588.900 kr.	714.400 kr.	2.381.200 kr.
Skattesats	15 pct.	7,5 pct.	7,5 pct.	5 pct.
Skatteloft, personlig indkomst	52,07 pct.	44,57 pct.	(52,07 pct.)	(57,07 pct.)
Skatteloft, kapitalindkomst	42 pct.	42 pct.	42 pct.	42 pct.
Beskatningsgrundlag	PI + positiv nettokapitalindkomst	PI + positiv nettokapitalindkomst	Personlig indkomst	Personlig indkomst

Skatteloftet i § 19 er samtidig nyaffattet, så loftet for personlig indkomst nedsættes til 44,57 pct. Nedsættelsen er ikke reel – som bemærkningerne udtrykker det:

> *Det bemærkes, at det nye skatteloft på 44,57 pct. for personlig indkomst dermed vil ligge før den nye topskat og den nye top-topskat. Reelt betyder det, at skatteloftet er 52,07 pct. for den nye topskat og 57,07 pct. for den nye top-topskat.*

Kapitalindkomstloftet på 42 pct. videreføres uændret, og bemærkningerne fremhæver, at satsnedsættelsen fra 15 til 7,5 pct. reelt er uden virkning for kapitalindkomst, fordi summen af bundskat, kommuneskat og mellemskat under alle omstændigheder overstiger 42 pct. i samtlige kommuner.

Selvom ændringerne er trådt i kraft, er de endnu ikke rullet ind i den senest offentliggjorte lovbekendtgørelse af personskatteloven. Den konsoliderede tekst i lovdatabaser kan derfor stadig gengive den gamle affattelse med topskat på 15 pct., udligningsskat og sundhedsbidrag – retstilstanden for indkomståret 2026 og frem er den, der følger af lov nr. 482 af 22. maj 2024.

LOV Personskatteloven § 5 Personskatteloven § 6 Personskatteloven § 7 Personskatteloven § 7a Personskatteloven § 8 Personskatteloven § 8a Personskatteloven § 10 Personskatteloven § 19

§ 5 Underskud, ægtefællemodregning og fremførsel efter personskattelovens § 13

Underskudsreglerne i personskatteloven § 13 opererer med en fast rækkefølge, der er afgørende for, hvor meget af et underskud der reelt kan udnyttes.

Efter § 13, stk. 1 omregnes et underskud i den skattepligtige indkomst først til skatteværdi og modregnes i årets beregnede skatter. Et resterende underskud fremføres til fradrag i den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår – men kun "hvis det ikke kan rummes i skattepligtig indkomst eller modregnes med skatteværdien ... for et tidligere indkomstår". Fremførselsretten er altså subsidiær og går tabt, hvis underskuddet kunne have været udnyttet tidligere.

Er skatteyderen gift og samlevende ved indkomstårets udløb, indskydes efter § 13, stk. 2 et obligatorisk mellemled: underskuddet skal i størst muligt omfang fradrages i den anden ægtefælles skattepligtige indkomst, og derefter modregnes skatteværdien i ægtefællens beregnede skatter – og dette skal ske, *før* ægtefællens egne fremførte underskud fra tidligere år bringes i anvendelse.

Negativ personlig indkomst behandles særskilt i § 13, stk. 3 og 4: den modregnes først i årets positive kapitalindkomst, derefter i ægtefællens personlige indkomst og ægtefællernes samlede positive kapitalindkomst, og først et herefter resterende beløb kan fremføres.

To kildeartsbegrænsninger bryder med hovedreglen. Efter § 13, stk. 6 kan underskud fra anpartsvirksomheder og udlejningsvirksomheder omfattet af § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, ikke fradrages i den øvrige indkomst, men fremføres udelukkende til modregning i positiv indkomst fra *samme* virksomhed. Efter § 13, stk. 7 gælder tilsvarende for underskud fra skattemæssigt transparente selskaber, medmindre skatteyderen deltager – eller i mindst 36 måneder har deltaget – i driften i væsentligt omfang. Skatterådet anvendte den førstnævnte begrænsning i SKM2021.339.SR om flydende studieboliger, og Landsskatteretten i 17-0991020 om en liftudlejning gennem interessentskab, hvor deltagelsen i driften var for begrænset til at undgå anpartsbeskatning.

Endelig skal man holde § 13-underskuddet ude fra hobbyunderskuddet. Underskud fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed er slet ikke omfattet af § 13 – det kan hverken modregnes eller fremføres, fordi fradragsretten allerede er afskåret af nettoindkomstprincippet i statsskatteloven § 6, litra a. Landsskatteretten gennemgik sammenhængen i 10-03128.

Ved lov nr. 482 af 22. maj 2024 er modregningsrækkefølgen i § 13 tilpasset det nye satssystem: henvisningen til sundhedsbidraget udgår, og underskudsskatteværdien kan efter topskatten modregnes i den nye top-topskat efter § 8.

LOV	Personskatteloven § 4, stk. 1 · Personskatteloven § 13 · Statsskatteloven § 6	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Omklassificering af virksomhedsaktiviteter til hobby og kapitalindkomst medførte tab af retten til virksomhedsordningen	04.05.2022
	Landsskatteretten · Fradrag for underskud af internetbutik – Erhvervsmæssig virksomhed?	21.03.2011
	Skatterådet · Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning	30.06.2021

§ 6 Ægtefællebeskatning: individuel beskatning, rådighedskriteriet og driftsherrereglen

Udgangspunktet er utvetydigt: efter kildeskatteloven § 4, stk. 1 beskattes ægtefæller hver af deres indkomst. Sambeskatningen er afskaffet, men en række fordelings- og modregningsregler binder stadig ægtefællernes skatteberegning sammen.

Kapitalindkomst fordeles efter kildeskatteloven § 24 A hos den ægtefælle, "der efter ægteskabslovgivningen har rådighed over kapitalgodet eller, for så vidt angår kapitaludgifter, hæfter for betalingen". Kan det ikke afgøres, medregner hver ægtefælle halvdelen. Kapitalindkomst vedrørende erhvervsvirksomhed henvises udtrykkeligt til § 25 A.

Virksomhedsindkomst henføres efter kildeskatteloven § 25 A, stk. 1 til "den ægtefælle, der driver virksomheden", og deltager begge, til den, "der i overvejende grad driver virksomheden". Reglen slår igennem uanset den formelle registrering. I 19-0094190 var klageren formelt registreret som indehaver, men Landsskatteretten fandt, at ægtefællerne trods separation i 2004 havde genoptaget samlivet, at den separerede ægtefælle var den reelle driftsherre, og nedsatte klagerens ansættelse til 0 kr. for alle tre indkomstår. Modsat i 09-00291, hvor en revisionsvirksomhed formelt blev drevet af ægtefællen, men klageren havde den faglige baggrund, stod for den daglige drift og fortsatte virksomheden efter separationen – hele overskuddet blev henført til ham.

Der findes tre fordelingsmekanismer:

1. **Medarbejdende ægtefælle** efter § 25 A, stk. 3: indtil 50 pct., dog højst 215.500 kr. (2010-niveau), kan overføres, hvis begge har deltaget i væsentligt omfang, og beløbet ikke står i åbenbart misforhold til arbejdsindsatsen.
2. **Lønaftale** efter § 25 A, stk. 7: forudsætter overholdelse af indeholdelsespligterne for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, og lønnen må ikke stå i åbenbart misforhold til arbejdsindsatsen. Landsskatteretten godkendte i 09-01330 en aftalt løn på 1 mio. kr. til en ægtefælle i en ejendomsvirksomhed med 26 udlejningsejendomme – SKAT havde skønsmæssigt godkendt 350.000 kr. – med vægt på ægtefællens fuldtidsbeskæftigelse, ledelsesmæssige ansvar og hæftelse på lige fod. Retten bemærkede udtrykkeligt, at det er uden betydning, om aflønningen sker som løn eller som pensionsindbetaling.

3. **Fri fordeling** efter § 25 A, stk. 8: kræver væsentlig *og ligelig* deltagelse samt hæftelse i samme omfang, og fordelingen skal kunne begrundes sagligt i driften. I 10-02044 blev en ligedeling af et overskud på ca. 2,2 mio. kr. godkendt, efter at klageren var blevet 2/3 invalid og ægtefællen havde overtaget den daglige driftsledelse, samtidig med at virksomheden var omdannet til et I/S med solidarisk hæftelse.

Samlivsophør afskærer disse muligheder brat. Efter kildeskatteloven § 4, stk. 3 anses samlivet skattemæssigt for ophævet allerede på separations- eller skilsmissetidspunktet, og efter § 25 A, stk. 6 gælder fordelingsreglerne slet ikke, hvis samlivet er ophørt i løbet af indkomståret. I 09-01989 blev fradrag for overført overskud nægtet for hele 2007, fordi separationen fandt sted 27. november – klagerens forklaring om, at parret faktisk boede sammen til februar 2008, var ikke dokumenteret. Beslutningen om at anvende stk. 3 eller stk. 8 kan omgøres efter § 25 A, stk. 9, hvis begge ægtefæller tilkendegiver det senest den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb – en frist der blev udslagsgivende i 14-1492502.

Også skatteberegningen indeholder ægtefælleelementer: negativ nettokapitalindkomst modregnes i den anden ægtefælles positive før bundskatteberegningen (§ 6, stk. 3), uudnyttet bundfradrag for kapitalindkomst overføres ved mellemskatteberegningen (§ 7, stk. 5), og uudnyttet nedslag for negativ nettokapitalindkomst overføres efter § 11, stk. 3 og 4.

LOV Kildeskatteloven § 4 · Kildeskatteloven § 24a · Kildeskatteloven § 25a · Personskatteloven § 11

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af virksomhedsoverskud - Genoptaget samliv og driftsherre	18.01.2023
Landsskatteretten · Døgnpleje: Afgørelse om lønmodtagerstatus for medarbejdende ægtefælle	08.04.2019
Landsskatteretten · Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	04.07.2018
Landsskatteretten · Friere fordeling af virksomhedsresultat mellem ægtefæller efter KSL § 25 A, stk. 8 - Invaliditet og ægtefælles øgede arbejdsindsats	16.03.2011
Landsskatteretten · Godkendelse af fradrag for lønudgifter til ægtefælle i udlejningsvirksomhed	21.12.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om fradrag for overført overskud til medarbejdende ægtefælle efter separation	29.10.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af virksomhedsindkomst ved separation og medarbejdende ægtefælle	11.06.2009

§ 7 Arbejdsmarkedsbidraget – grundlaget og de indkomsttyper der falder udenfor

Arbejdsmarkedsbidraget er formelt en skat. Arbejdsmarkedsbidragsloven § 1 bestemmer, at personer, der er skattepligtige her til landet, "svarer skat i form af arbejdsmarkedsbidrag til staten", og at "bidraget udgør 8 pct. af grundlaget". Ved lov nr. 96 af 4. februar 2025 er der med virkning fra 1. januar 2026 indsat et nyt stk. 2, hvorefter bidraget udgør 0 pct. til og med det indkomstår, hvor personen fylder 17 år – begrundet i ønsket om at gøre fritidsjob mere attraktive for unge.

Grundlaget for lønmodtagere m.v. fremgår af arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1. Det omfatter dels ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold (nr. 1), dels – og det er den bestemmelse der fanger honorarmodtagerne – "ethvert vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig

erhvervsvirksomhed" (nr. 2). Hertil kommer arbejdsudleje (nr. 3) og arbejdsgiverbetalte pensionsindbetalinger (nr. 4 og 5).

Naturaliebegrebet er udtømmende opregnet i § 2, stk. 2: fri kost og logi, fri bil, fri telefon og datakommunikation, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri helårsbolig, aktier og aktieoptioner omfattet af ligningslovens § 16 eller § 28 samt arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger. Bidraget beregnes af den skattepligtige værdi. Beskatning af fri bil er derfor både personlig indkomst og bidragsgrundlag – Landsskatteretten fastholdt i 19-0059465 beskatningen af en hovedanpartshaver, fordi formodningen om privat rådighed ikke var afkræftet uden kørselsregnskab, uanset at husstanden også havde private biler.

Den praktisk vigtigste afgrænsning er, at **hobbyindkomst ikke er bidragspligtig**. Landsskatteretten fastslog i 09-01915, at plantagedriften var hobbyvirksomhed med den konsekvens, at nettoindkomsten var skattepligtig efter statsskattelovens § 4, men at klageren *ikke* var bidragspligtig, da personer, der driver virksomhed af ikke-erhvervsmæssig karakter, ikke er omfattet af bidragsgrundlaget. Årsopgørelsen blev ændret i overensstemmelse hermed. Kvalifikationen som hobbyvirksomhed har altså den dobbelte virkning, at underskudsfradraget bortfalder, men bidraget også bortfalder.

Tilsvarende afviste Skatterådet bidragspligt i SKM2013.348.SR, fordi gevinsterne var kapitalindkomst og spørgeren ikke ansås for næringsdrivende – men rådet advarede udtrykkeligt om, at en udvikling mod næringsvirksomhed ville ændre både klassifikationen og bidragspligten.

Bidraget kan fradrages i den personlige indkomst efter personskatteloven § 3, stk. 2, nr. 6. Beløbsgrænserne i personskatteloven er derfor konsekvent angivet i to niveauer – før og efter arbejdsmarkedsbidrag – sådan som det ses i tabellen over 2026-reformens satser.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 1 · Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, 2 · Personskatteloven § 3, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af fri bil for hovedanpartshaver – manglende afkræftelse af formodning om privat rådighed	28.08.2020
Landsskatteretten · Kapelmester anset som honorarmodtager - fradrag for udgifter og arbejdsmarkedsbidrag	11.10.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten om plantagedrift som hobbyvirksomhed og arbejdsmarkedsbidrag	17.09.2009
Skatterådet · Finansiel spread betting klassificeres som kapitalindkomst uden arbejdsmarkedsbidrag	27.05.2013

§ 8 Skønsmæssig ansættelse ved negativt privatforbrug – skattekontrollovens §§ 53, 55 og 74

Hjemlen til at tilsidesætte det selvangivne og ansætte indkomsten skønsmæssigt findes i skattekontrolloven § 74. Bestemmelsen rummer to situationer: efter stk. 1 kan der skønnes, når oplysningsskemaet ikke er indgivet rettidigt efter § 2, og efter stk. 2, når den skattepligtige ved oplysningsfristens udløb ikke har givet oplysninger, "som kan danne grundlag for skatteansættelsen". I stk. 2-situationen skal forvaltningen som udgangspunkt først have anmodet om oplysningerne inden for en rimelig frist.

Selve skønsgrundlaget er lovreguleret i § 74, stk. 3:

> *Told- og skatteforvaltningen skal som grundlag for den skønsmæssige ansættelse … navnlig lægge vægt på oplysninger om den skattepligtige indkomst for tidligere år, årsopgørelser, forskudsregistreringer og oplysninger fra indberetningspligtige. … Er den skattepligtige en fysisk person, indgår i grundlaget efter stk. 2 tillige oplysninger om den skattepligtiges privatforbrug, herunder oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue.*

To støttebestemmelser leder frem til § 74. Efter skattekontrolloven § 53 skal erhvervsdrivende, der fører regnskab, efter anmodning indsende regnskabsmateriale med bilag, og efterkommes anmodningen ikke inden fristen, kan der skønnes efter § 74. Efter skattekontrolloven § 55 skal *fysiske personer* efter anmodning oplyse om formuen ved indkomstårets begyndelse og udløb samt om "hovedposter i årets privatforbrug" – pligten påhviler efter stk. 2 også den samlevende ægtefælle, og manglende opfyldelse udløser efter stk. 3 skønsadgang. Formue- og privatforbrugsforklaringen er altså det lovfæstede redskab, hvormed privatforbrugsopgørelsen tilvejebringes.

Kravene til det regnskab, der kan tilsidesættes, er fastlagt i mindstekravsbekendtgørelserne. Efter mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder § 8 skal det skattemæssige årsregnskab og de underliggende oplysninger "kunne udledes af bogføringen eller af specifikationer i tilknytning hertil", og bogføringen skal tilrettelægges, så alle registreringer kan følges til de skattemæssige opgørelser. § 7 kræver, at regnskabet "på en klar og overskuelig måde kan danne grundlag for Skatteforvaltningens kontrol". Tilsvarende for større virksomheder i § 3 og § 4.

Det materielle udgangspunkt er, at et **negativt eller uantageligt lavt privatforbrug i sig selv er tilstrækkeligt** til at tilsidesætte det selvangivne. Formuleringen går igen i domspraksis, senest i Retten i Holbæks dom SKM2024.254.BR, hvor det hedder, at indkomsten kan ansættes skønsmæssigt, "såfremt det selvangivne privatforbrug er negativt eller uantageligt lavt, jf. mangeårig fast højesteretspraksis". Højesteret nåede allerede i SKM2002.70.HR frem til, at myndighederne var berettigede til at skønne, når regnskabsgrundlaget kunne tilsidesættes og privatforbruget var negativt.

Landsskatteretten anvender to spor. Enten en **egentlig privatforbrugsberegning** – som i 08-02327 og i 20-0041101, hvor et lavt eller negativt privatforbrug udløste forhøjelse af den personlige indkomst – eller en **bruttoavanceanalyse** kombineret med tilsidesættelse af regnskabet. I 15-2711361 blev en foderforretnings regnskab tilsidesat på grund af manglende kasseafstemninger og udokumenteret varelager, og SKATs skøn med en gennemsnitlig bruttoavance på 15 pct. blev anset for "forsigtigt og passende" over for faktiske avancer på 12,4 pct., 17,4 pct. og ÷9,3 pct.

I 22-0070068 illustreres kontrolteknikken konkret: Skattestyrelsen sammenholdt de bogførte daglige salg med virksomhedens egne kassestrimler og Z-bonner og konstaterede, at omsætningen for en række dage helt eller delvist manglede at være bogført. Landsskatteretten stadfæstede skønnet og afviste udtrykkeligt, at officialmaksimen var tilsidesat, fordi styrelsen ikke havde beregnet bruttoavance og privatforbrug – undersøgelserne var tilstrækkelige, og skønnet var "velbegrundet og ikke åbenbart urimeligt".

LOV Skattekontrolloven § 2 · Skattekontrolloven § 53 · Skattekontrolloven § 55 · Skattekontrolloven § 74

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse — 26.03.2025
- **Landsskatteretten** · Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter — 02.09.2024

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt 14.12.2020

Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsresultat og salg af driftsmidler – manglende regnskabsmateriale og kasseafstemninger 04.02.2020

Landsskatteretten · Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse ved lavt privatforbrug og bevisbyrde for kontante midler 02.07.2009

§ 9 Uidentificerede bank- og MobilePay-indsætninger – bevisbyrden hos skatteyderen

Det praktisk dominerende tvistemønster er beskatning af konkrete indsætninger, som ikke kan afstemmes med de oplyste indtægter. Retsstillingen er fastlagt af Højesteret i **SKM2008.905.HR**, hvor et ægtepar havde fået indsat større beløb løbende over en længere periode på deres konti. Højesteret stadfæstede landsrettens dom med bemærkningen om, at heller ikke det, der var fremkommet for Højesteret, gav

> *grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn vedrørende forhøjelsen af Cs og Bs indkomst for 1997 og 1998*

Ægteparret havde gjort gældende, at der som lønmodtagere ikke er bogføringspligt, og at der derfor "ikke stilles så strenge krav til beviset for, at de beløb, der er indsat på deres konti, er beskattede midler". Det argument slog ikke igennem. Reglen, som Landsskatteretten siden konsekvent gengiver, er, at det påhviler skatteyderen at godtgøre, at indtægterne stammer fra allerede beskattede eller skattefrie midler – jf. tillige SKM2011.208.HR.

Kravet er skærpet på bevisformen: **forklaringer skal underbygges af objektive kendsgerninger**. Landsskatteretten opregnede i 20-0041101 de tilbagevendende afvisningsgrunde:

- **Låneerklæringer** udarbejdet længe efter transaktionerne og i forbindelse med skattesagen kan ikke tillægges selvstændig bevismæssig betydning; der kræves lånedokumenter med vilkår om forrentning og afvikling.
- **Salg af privat indbo** kræver objektiv dokumentation for både ejerskab, anskaffelse for beskattede midler og for, at salgsprisen svarer til de modtagne beløb.
- **Pengestrømmen** skal kunne følges – kontantindsætninger, hvor sporet brydes, accepteres ikke.
- **Posteringsteksterne** indgår i vurderingen; MobilePay-overførsler uden tekst, der indikerer lån eller salg, taler imod skatteyderen.
- Det almindelige dokumentationskrav gælder "uden hensyntagen til særlige kulturelle forhold".

Beløbene i 2017 og 2018 blev beskattet som personlig indkomst efter statsskatteloven § 4, litra c, jf. personskatteloven § 3.

Mønsteret går igen på tværs af sagerne:

Afgørelse	Forklaring	Udfald
09-0240787	444.400 kr. var lån til et selskab stiftet et år *efter* overførslerne	Skattepligtigt – ingen låneaftale mellem parterne, ingen dokumenteret videreoverførsel
16-1020593	Lån fra fætter i Pakistan, genindsætninger, returnerede møbler	Kun møbelposten (13.996 kr.) godkendt – tidsmæssig og beløbsmæssig sammenhæng med dankortkøb dagen før

18-0007643	463 MobilePay-transaktioner à i alt 70.896 kr. fra mange forskellige personer	Ubeskattet løn; kun en hævning på 50.000 kr. anerkendt som afdrag på lån
20-0041195	Lån, gaver, udlæg og private salg	Stadfæstet efter Skattestyrelsens egen delvise nedsættelse
20-0095282	Skattefrie spillegevinster og refusion af udlæg, ca. 2,7 mio. kr.	I det væsentlige stadfæstet; kun kontantindsætninger i 2014 nedsat
21-0077051	MobilePay bogført som "lån/private mellemværender"	Skattepligtig omsætning; heller ikke fradrag for tilbagebetalinger
22-0070068	Vennetransaktioner og DBA-salg	Afvist; "klagerens forklaringer om overførsler internt mellem venner … var ikke understøttet af objektive kendsgerninger"

Retten formulerede afvisningen i den sidstnævnte sag direkte:

> *Retten har lagt vægt på, at klageren ikke har dokumenteret, at han har solgt privat indbo. At klageren har forklaret, at det solgte omfatter gammelt fodboldtøj, værktøj m.v. som solgt igennem [DBA], kan ikke føre til en ændret vurdering.*

Sagen viser samtidig, at skønnet kan indeholde skatteydervenlige elementer, som ikke uden videre kan udvides: Skattestyrelsen havde anvendt en bagatelgrænse på 200 kr. for indsætninger uden for åbningstiden, men Landsskatteretten fastslog, at bagatelgrænsen "var en del af skønnet", og at der ikke var grundlag for at tilsidesætte det – heller ikke med henvisning til byretspraksis om et ønske om en fast bagatelgrænse.

Klassifikationen af den beskattede indsætning afhænger af sammenhængen. Er indsætningen sket i en virksomhed, beskattes den som yderligere omsætning; er den sket privat, som anden personlig indkomst. Tidspunktet kan være afgørende: i 22-0070068 flyttede Landsskatteretten en enkelt indsætning på 275 kr. fra virksomhedsomsætning til anden personlig indkomst, alene fordi den var foretaget uden for butikkens åbningstid. Er skatteyderen hovedanpartshaver, kan indsætningen i stedet blive beskattet som yderligere løn eller maskeret udbytte – jf. 18-0007643 og 19-0008491 – eller den kan henføres til selskabet, som i 25-0066579, hvor et tandlægeselskabs indkomst blev forhøjet med 829.009 kr., fordi hovedanpartshaveren modtog kundebetalinger via MobilePay på sin private konto.

I byretten er billedet det samme. I BS-33099/2021-FRB frifandt Retten på Frederiksberg Skatteministeriet i en sag om uforklarede bankindsætninger på ca. 24,6 mio. kr., maskeret udlodning og gavebeskatning – og fandt tillige, at der forelå grov uagtsomhed med adgang til ekstraordinær genoptagelse.

Endelig viser 25-0040238, at kontrolgrundlaget er under forandring: her udsprang forhøjelsen af en kurervirksomheds omsætning af **DAC7-indberetninger** fra en digital platform, og MobilePay-beskatningen blev delvist nedsat fra 8.603 kr. til 5.000 kr.

LOV Personskatteloven § 3 · Skattekontrolloven § 74 · Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5

PRAKSIS

- **Byretten** · Beskatning af uforklarede bankindsætninger, maskeret udlodning og ejendomsgave — 02.03.2023
- **Landsskatteretten** · Nægtet kørselsfradrag i privat bil, men medhold i afskrivning på el-ladcykler og nedsat MobilePay-beskatning — 27.05.2026
- **Landsskatteretten** · Skattestyrelsens skønsmæssige forhøjelse af selskabs skattepligtige indkomst som følge af MobilePay-indbetalinger på hovedanpartshaverens private bankkonto — 20.04.2026
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for lån medfører skattepligtig forhøjelse af omsætning — 04.10.2024

Landsskatteretten · Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter	02.09.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forhøjelse af skattepligtig indkomst baseret på uselvangivne bankindsætninger	30.11.2022
Landsskatteretten · Beskatning af MobilePay-indsætninger og uforklarede bevægelser på mellemregningskonto som yderligere løn	08.06.2021
Landsskatteretten · Beskatning af hovedanpartshaver for maskeret udbytte vedrørende udeholdt omsætning og private udgifter	27.05.2021
Landsskatteretten · Uforklarlige bankindsætninger anset for skattepligtig indkomst fra uregistreret virksomhed	16.02.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt	14.12.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af kontante indsætninger – Lån vs. Personlig Indkomst	09.10.2019
Landsskatteretten · Skattepligt af overførte beløb fra aktuar til formidler af skibsanparter	16.06.2015

§ 10 Prøvelsen af skønnet: kravet om "åbenbart urimeligt eller forkert grundlag"

Når først skønsadgangen er etableret, er domstolsprøvelsen af selve skønnets størrelse tilbageholdende. Skatteyderen skal godtgøre, at ansættelsen er **åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag**.

Standarden er senest bekræftet af Østre Landsret i BS-20347/2023-OLR. Landsskatteretten havde forhøjet indkomsten for 2011 til 1.522.416 kr. på grundlag af en negativ privatforbrugsopgørelse, hvori indgik udgifter til opførelse af en ejendom med 2,2 mio. kr. Skatteyderen bestred ikke skønsadgangen efter skattekontrolloven § 74, men gjorde gældende, at en væsentlig del af byggeriet var færdiggjort allerede i 2010, og at skønsmandens erklæring – baseret på 2011-priser – derfor ikke kunne tillægges vægt. Landsretten stadfæstede byretsdommen og lagde vægt på to forhold:

- der forelå ikke oplysninger om, at der forud for 2011 var betalt et større beløb end de 13.500 kr., Landsskatteretten havde lagt til grund for kontante betalinger i 2010, og
- det blev ikke tillagt betydning, at skønserklæringen var baseret på 2011-priser frem for 2010-priser, da dette ikke blev anset for at have haft afgørende indflydelse på skønnets rigtighed.

Sagsomkostningerne blev fastsat til 86.250 kr. – et beløb der illustrerer den processuelle risiko ved at prøve et privatforbrugsskøn.

Et syn og skøn kan altså ikke i sig selv vælte en ansættelse; det skal ramme et konkret og væsentligt fejlgrundlag. Skatteministeriet anførte i sagen, at appellanten burde have fremført indsigelsen om færdiggørelsesgrad tidligere, så skønsmanden kunne have taget højde for den – et synspunkt landsretten reelt tiltrådte ved at afvise betydningen af prissætningstidspunktet.

Samme standard anvender Landsskatteretten. I 15-2711361 hedder det, at klageren "ikke tilstrækkeligt havde sandsynliggjort, at SKATs skøn var for højt", og i 22-0070068, at skønnet var "velbegrundet og ikke åbenbart urimeligt".

Det betyder ikke, at skønnet er uprøvet. Landsskatteretten korrigerer regelmæssigt enkeltelementer, når skatteyderen leverer objektiv dokumentation: møbelreturneringen i 16-1020593, afdraget på lån i 18-0007643, kontantindsætningerne i 2014 i 20-0095282, straksafskrivningen af el-ladcykler i 25-0040238

og omkvalificeringen af betalinger til fiktive selskaber til fradragsberettigede lønudgifter i 22-0054043-. Prøvelsen er altså reel, men den er post-for-post og dokumentationsdrevet – ikke en fornyet helhedsvurdering af skønnet.

Forvaltningsretligt gælder de almindelige krav. Landsskatteretten afviste i 22-0070068 en påstand om ugyldighed på grund af tilsidesat officialmaksime, og i 20-0041101 en påstand om, at Skattestyrelsen burde have vejledt om retten til ikke at udtale sig efter retssikkerhedslovens § 10 – retten lagde vægt på, at der ikke forelå konkret mistanke om strafbart forhold på tidspunktet for indhentelsen, og at anmodningen om oplysninger ikke var et pålæg. Folketingets Ombudsmand har derimod i FOB 2014-6 fastslået, at Landsskatteretten som forvaltningsmyndighed er undergivet legalitetsprincippet og officialprincippet og ikke kunne undlade at tage stilling til, om fristerne for at ændre en skatteansættelse var opfyldt – udtalelsen understreger, at klageinstansens prøvelse som udgangspunkt er en fuldstændig efterprøvelse af sagens faktum og retlige spørgsmål.

LOV	Skattekontrolloven § 74	
PRAKSIS	**Landsretten** · Landsretten stadfæster skønsmæssig skatteansættelse for ejendomsopførelse	15.10.2024
	Landsskatteretten · Nægtet kørselsfradrag i privat bil, men medhold i afskrivning på el-ladcykler og nedsat MobilePay-beskatning	27.05.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	26.03.2025
	Landsskatteretten · Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter	02.09.2024
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forhøjelse af skattepligtig indkomst baseret på uselvangivne bankindsætninger	30.11.2022
	Landsskatteretten · Beskatning af MobilePay-indsætninger og uforklarede bevægelser på mellemregningskonto som yderligere løn	08.06.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt	14.12.2020
	Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsresultat og salg af driftsmidler – manglende regnskabsmateriale og kasseafstemninger	04.02.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af kontante indsætninger – Lån vs. Personlig Indkomst	09.10.2019

§ 11 Låneforhold, kapitalindskud og overførsler mellem nærtstående – den skærpede bevisbyrde

Låneindsigelsen er den hyppigste indvending mod en indsætningsbeskatning, fordi statsskatteloven § 5, litra c netop holder "Indtægter, der hidrører fra Kapitalforbrug eller Optagelse af Laan" uden for indkomsten. Praksis stiller derfor skærpede krav til dokumentationen, navnlig mellem interesseforbundne parter.

Udgangspunktet blev formuleret af Landsskatteretten i 09-0240787: når der ikke foreligger en skriftlig låneaftale, skal parterne godtgøre "ved objektive kendsgerninger eller tilstrækkeligt vægtige beviser", at der er indgået en låneaftale – med henvisning til Højesterets dom af 11. juni 2008 (TfS 2008.918). I sagen var 444.400 kr. indsat på klagerens private konto med posteringstekster som "Fordi du altid er der for mig-stort kys" og "Husk, man bliver ikke lykkelig af penge". Den fremlagte låneaftale var indgået med et selskab, klageren først stiftede året *efter* overførslerne, og der var hverken dokumenteret videreoverførsel til selskabet eller tilbagebetaling. Beløbene blev anset for skattepligtige indtægter.

Omvendt kan kvalifikationen også slå ud til skatteyderens fordel. I 19-0014277 havde Skattestyrelsen fikseret en renteindtægt efter ligningslovens § 2 af en eneanpartshavers vedvarende overførsler til sit selskab. Landsskatteretten fandt, at overførslerne reelt var **kapitalindskud** og ikke lån – der manglede skriftlige låneaftaler, beløbene var i selskabets egne årsrapporter omkvalificeret fra ansvarlig lånekapital til egenkapital, og der var ikke stiftet en bindende og ubetinget tilbagebetalingsforpligtelse. Uden gældsforhold var der intet grundlag for renteberegning efter statsskatteloven § 4, litra e, og forhøjelsen for 2013-2017 blev nedsat til 0 kr.

Højesteret har i tre nyere domme fastholdt, at overførsler mellem hovedaktionær og selskab og mellem virksomhedsordning og privatsfære skal vurderes efter deres reelle karakter, ikke deres formelle betegnelse:

- I BS-21956/2022-HJR blev en eneaktionær beskattet af et lån, selskabet havde ydet til hans samlever. Lånet var ikke forretningsmæssigt begrundet i selskabets interesse, men udgjorde en skattepligtig overførsel af værdier til aktionæren og dennes husstand.
- I BS-19349/2022-HJR blev finansiering af en medinteressents ejerandel uden forretningsmæssig samhandel anset for privat långivning med beskatning som overførsel af værdier til følge.
- I BS-19139/2023-HJR fik Skatteministeriet medhold i, at private sælgerkreditter, der uretmæssigt var aktiveret i virksomhedsordningen, kunne anses for hævet i de tidligst mulige indkomstår inden for den ordinære genoptagelsesfrist – selvom lånene var stiftet flere år tidligere.

De momenter, praksis konsekvent lægger vægt på, kan sammenfattes:

- **Skriftlighed og vilkår**: findes der et lånedokument med aftalt forrentning, afvikling og sikkerhed?
- **Tidsmæssig sammenhæng**: er dokumentet oprettet samtidig med dispositionen – eller først efter, at skattesagen opstod?
- **Pengestrømmen**: kan midlerne følges fra långiver til låntager og eventuelt tilbage?
- **Regnskabsmæssig behandling**: er beløbet ført som gæld eller som egenkapital hos modtageren?
- **Interesseforbundethed**: er der et reelt modsætningsforhold mellem parterne, eller er markedsvilkårene alene resultatet af det indbyrdes forhold?

Sidstnævnte var afgørende i 14-1492502, hvor et tilgodehavende på ca. 7,5 mio. kr. mod eget selskab ikke kunne anses for et fuldt ud erhvervsmæssigt udlån, fordi der ikke var aftalt vilkår for afdrag, renter eller sikkerhed – "hvilket ikke er sædvanligt ved handler mellem ikke-interesseforbundne parter". Skatteyderen fik dog medhold, fordi den korrekte beskatning skulle have været placeret i indkomståret 2007, hvor fristen var udløbet.

LOV	Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om udtagelse af private lån fra virksomhedsordningen og genoptagelsesfrister	20.12.2023
	Højesteret · Højesterets stadfæstelse af beskatning af eneaktionær for selskabets lån til samlever	24.05.2023
	Højesteret · Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab	26.04.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hovedanpartshavers overførsler til selskab var kapitalindskud, ikke rentebærende lån	19.05.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af kontante indsætninger – Lån vs. Personlig Indkomst	09.10.2019
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	04.07.2018
	Landsskatteretten · Skattepligt af overførte beløb fra aktuar til formidler af skibsanparter	16.06.2015

§ 12 Delårsindkomst og omregning ved skattepligtsophør

Ophører den fulde skattepligt i løbet af et indkomstår, skal indkomstopgørelsen og skatteberegningen tilpasses den kortere periode. Efter kildeskatteloven § 92 foretages den afsluttende ansættelse på grundlag af en opgørelse af indkomsten i perioden fra begyndelsen af det sidst afsluttede indkomstår til skattepligtens ophør.

Selve beregningsteknikken står i kildeskatteloven § 94, stk. 1:

> *Den efter §§ 92-93 opgjorte indkomst omregnes således, at den kommer til at svare dels til et års indkomst, dels til indkomsten i en delperiode. Omregningen foretages såvel for den skattepligtige indkomst som for den personlige indkomst, kapitalindkomsten og den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst.*

Omregningen skal altså foretages særskilt for **hver af personskattelovens indkomstkategorier** samt for bidragsgrundlaget – hele kategoriapparatet fra §§ 2-4 følger med over i delårsopgørelsen. Delperioden skal være af samme længde som perioden fra kalenderårets begyndelse til ophørstidspunktet, og der fremkommer herved henholdsvis en helårsindkomst og en delårsindkomst.

Efter § 94, stk. 2 beregnes helårsskatten af helårsindkomsterne efter reglerne i personskatteloven §§ 6-9 og efter arbejdsmarkedsbidragsloven, hvorefter der betales "så stor en del, som svarer til forholdet mellem delårsbeløbene og helårsbeløbene". Konstruktionen sikrer, at progressionsgrænserne – mellemskattens, topskattens og top-topskattens bundfradrag samt personfradraget – anvendes på helårsniveau og ikke giver en utilsigtet fordel eller ulempe, blot fordi indkomsten er koncentreret i en del af året.

Ophør af skattepligt har også ægtefællerelige konsekvenser. Efter kildeskatteloven § 4, stk. 6 anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald, hvis skattepligten efter § 1 bortfalder for den ene eller begge ægtefæller. Dermed bortfalder også de fordelings- og modregningsmuligheder, der forudsætter samliv ved indkomstårets udløb – herunder overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle efter § 25 A, stk. 3, underskudsoverførsel efter personskatteloven § 13, stk. 2 og 4 og overførsel af uudnyttet personfradrag efter personskatteloven § 10, stk. 3.

For personer omfattet af begrænset skattepligt gælder desuden særlige personfradragsregler i personskatteloven § 10, stk. 5 og 6, hvor fradraget kun gives for visse indkomsttyper, og hvor personer med en indkomstansættelse kortere end et år kan *vælge* at få skatterne nedsat med skatteværdien af et personfradrag. Valget skal træffes senest 1. juli i året efter indkomståret og kan omgøres frem til 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Cirkulæret til personskatteloven, afsnit 11.2 præciserer, at overførsel af uudnyttet personfradrag mellem ægtefæller forudsætter, at begge er *fuldt* skattepligtige her i landet.

Spørgsmål om selve skattepligtens ophør – bopæl, opholdets varighed og fraflytningstidspunktet – behandles under bopael-skattepligt.

LOV `Kildeskatteloven § 4, stk. 6` `Kildeskatteloven § 92` `Kildeskatteloven § 94` `Personskatteloven § 10`

§ 13 Sammenfatning: hvad praksis faktisk afgør

Praksis om indkomstopgørelse og personskatteberegning falder i tre klart adskilte lag, hvor tvistintensiteten er meget ulige fordelt.

Det første lag – indkomstbegrebet – er retligt stabilt. Statsskatteloven § 4 er så bredt formuleret, at næsten enhver pengestrøm som udgangspunkt er skattepligtig, og § 5 undtager kun formuebevægelser, arv og gaver omfattet af boafgiftsloven samt kapitalforbrug og låneoptagelse. Der er praktisk taget ingen sager om, *hvorvidt* § 4 rækker; sagerne handler om, hvorvidt skatteyderen kan bringe forholdet ind under § 5 – og det er et bevisspørgsmål, ikke et fortolkningsspørgsmål.

Det andet lag – kategoriseringen – afgøres næsten udelukkende administrativt. Landsskatteretten og Skatterådet håndterer afgrænsningen mellem personlig indkomst og kapitalindkomst (udlejningssagerne og anpartsreglerne), mellem lønmodtager, selvstændig og honorarmodtager (risikokriteriet fra cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994), mellem erhvervsmæssig virksomhed og hobbyvirksomhed (rentabilitet, intensitet og driftsherreløn) og spørgsmålet om rette indkomstmodtager. Domstolene bidrager kun sporadisk. Konsekvenserne er imidlertid betydelige: kategoriseringen afgør fradragsplacering, adgangen til virksomhedsordningen, underskudsanvendelse, muligheden for at overføre til medarbejdende ægtefælle og bidragspligten.

Det tredje lag – skønsmæssige ansættelser – er hvor domstolene faktisk er. Retstilstanden kan sammenfattes i fire trin:

1. Konstateres et negativt eller uantageligt lavt privatforbrug, eller kan regnskabet tilsidesættes, foreligger der skønsadgang efter skattekontrolloven § 74, understøttet af oplysningspligterne i § 53 og § 55.
2. Konstateres konkrete indsætninger, påhviler det skatteyderen at godtgøre, at midlerne er allerede beskattede eller skattefri, jf. **SKM2008.905.HR**.
3. Bevisbyrden løftes kun ved objektive kendsgerninger – dokumenterede pengestrømme, samtidige aftaler med reelle vilkår, tidsmæssig og beløbsmæssig sammenhæng. Efterrationaliserede erklæringer og henvisninger til kulturelle forhold eller til, at man ikke er bogføringspligtig, slår ikke igennem.
4. Selve skønnets størrelse prøves tilbageholdende: det skal være *åbenbart urimeligt* eller hvile på et *forkert grundlag*, jf. BS-20347/2023-OLR. Korrektioner sker post-for-post og kræver konkret dokumentation.

Beregningsreglerne har derimod deres eget udviklingsspor. Med lov nr. 482 af 22. maj 2024 er progressionen fra og med indkomståret 2026 omlagt til tre trin – mellemskat på 7,5 pct., topskat på 7,5 pct. og top-topskat på 5 pct. – mens sundhedsbidraget og udligningsskatten er formelt afskaffet, og skatteloftet for personlig indkomst nominelt er nedsat til 44,57 pct., reelt 52,07 pct. med topskat og 57,07 pct. med top-topskat. Kapitalindkomstloftet på 42 pct. er uændret. Hertil kommer harmoniseringen af personfradraget ved lov nr. 1564 af 12. december 2023, den trinvise forhøjelse af aktieindkomstens progressionsgrænse ved lov nr. 1691 af 30. december 2024 og bidragsfritagelsen for unge under 18 år ved lov nr. 96 af 4. februar 2025. Ingen af disse ændringer har endnu affødt offentliggjort praksis – men de betyder, at afgørelser om indkomstår før 2026 skal læses med den gamle satsstruktur for øje.

Endelig peger 25-0040238 på, hvor kontrollen bevæger sig hen: platformsindberetninger efter DAC7 leverer nu de oplysninger, der tidligere krævede en privatforbrugsberegning. Bevisbyrdereglen er den samme – men anledningen til at aktivere den opstår oftere.

For de tilgrænsende emner henvises til aktiebeskatning, kryptovaluta-beskatning, platformsindkomst-skat-, udlejning-skat, befordringsfradrag, rejsefradrag, skatteret-vaerdiansaettelse, skatteret-genoptagelse og skattesvig.

LOV Personskatteloven § 7 · Personskatteloven § 19 · Skattekontrolloven § 74 · Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5

PRAKSIS

Landsretten · Landsretten stadfæster skønsmæssig skatteansættelse for ejendomsopførelse		15.10.2024
Landsskatteretten · Nægtet kørselsfradrag i privat bil, men medhold i afskrivning på el-ladcykler og nedsat MobilePay-beskatning		27.05.2026
Landsskatteretten · Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter		02.09.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt		14.12.2020

REFERENCE Lovgrundlag

10 paragraffer

Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2	stk. 1	Kildeskatteloven § 25a	
Personskatteloven § 3		Personskatteloven § 4	stk. 1
Personskatteloven § 7		Personskatteloven § 13	
Skattekontrolloven § 74		Statsskatteloven § 4	
Statsskatteloven § 5		Statsskatteloven § 6	

MATERIALE Citerede afgørelser

49 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

20.12.2023	Højesterets dom om udtagelse af private lån fra virksomhedsordningen og genoptagelsesfrister	bs-19139-2023-hjr
24.05.2023	Højesterets stadfæstelse af beskatning af eneaktionær for selskabets lån til samlever	3238-3861
26.04.2023	Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab	bs-19349-2022-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

15.10.2024	Landsretten stadfæster skønsmæssig skatteansættelse for ejendomsopførelse	9532-11103

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 1

02.03.2023	Beskatning af uforklarede bankindsætninger, maskeret udlodning og ejendomsgave	5656-6764

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 40

27.05.2026	Nægtet kørselsfradrag i privat bil, men medhold i afskrivning på el-ladcykler og nedsat MobilePay-beskatning	25-0040238
20.04.2026	Skattestyrelsens skønsmæssige forhøjelse af selskabs skattepligtige indkomst som følge af MobilePay-indbetalinger på hovedanpartshaverens private bankkonto	25-0066579
26.03.2025	Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	22-0054043
04.10.2024	Landsskatteretten: Manglende dokumentation for lån medfører skattepligtig forhøjelse af omsætning	21-0077051
02.09.2024	Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter	22-0070068
18.01.2023	Landsskatteretten: Beskatning af virksomhedsoverskud - Genoptaget samliv og driftsherre	19-0094190
30.11.2022	Landsskatteretten: Forhøjelse af skattepligtig indkomst baseret på uselvangivne bankindsætninger	20-0095282
04.05.2022	Omklassificering af virksomhedsaktiviteter til hobby og kapitalindkomst medførte tab af retten til virksomhedsordningen	17-0991020
08.06.2021	Beskatning af MobilePay-indsætninger og uforklarede bevægelser på mellemregningskonto som yderligere løn	18-0007643
27.05.2021	Beskatning af hovedanpartshaver for maskeret udbytte vedrørende udeholdt omsætning og private udgifter	19-0008491
17.05.2021	Befordringsfradrag og Honorarindkomst: Vurdering af Selvstændig Erhvervsvirksomhed vs. Honorarmodtager	21-0016184
16.02.2021	Uforklarlige bankindsætninger anset for skattepligtig indkomst fra uregistreret virksomhed	20-0041195
12.02.2021	Landsskatteretten: Kvalifikation af indkomst fra salg af branddøre - Honorarmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende?	16-1409165
14.12.2020	Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt	20-0041101
28.08.2020	Beskatning af fri bil for hovedanpartshaver – manglende afkræftelse af formodning om privat rådighed	19-0059465
19.05.2020	Landsskatteretten: Hovedanpartshavers overførsler til selskab var kapitalindskud, ikke rentebærende lån	19-0014277
04.02.2020	Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsresultat og salg af driftsmidler – manglende regnskabsmateriale og kasseafstemninger	15-2711361
02.12.2019	Udlejning af fast ejendom: Beskatning som kapitalindkomst vs. personlig indkomst	15-0863761
09.10.2019	Landsskatteretten: Beskatning af kontante indsætninger – Lån vs. Personlig Indkomst	16-1020593
06.06.2019	Nægtet fradrag for underskud af virksomhed - manglende erhvervsmæssig aktivitet og rentabilitet	17-0700385

08.04.2019	Døgnpleje: Afgørelse om lønmodtagerstatus for medarbejdende ægtefælle	16-1323375
04.07.2018	Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	14-1492502
11.10.2017	Kapelmester anset som honorarmodtager - fradrag for udgifter og arbejdsmarkedsbidrag	13-6656328
22.09.2017	Landsskatterettens vurdering af erhvervsmæssig virksomhed ved network marketing og klassificering af honorarindkomst	12-0192118
18.05.2016	Landsskatteretten: Beskatning af personlig indkomst vs. selskabsindkomst - manglende ansættelseskontrakt og interesseforbundethed	15-3140397
16.06.2015	Skattepligt af overførte beløb fra aktuar til formidler af skibsanparter	09-0240787
04.06.2015	Landsskatteretten: Forhøjelse af personlig indkomst nedsat, kapitalindkomst stadfæstet - manglende selvangivelse af renteindtægter	13-0239254
20.12.2011	Beskatning af sommerhusudlejning: Erhvervsmæssig udlejning vs. kapitalindkomst	11-03143
13.10.2011	Nægtet fradrag for underskud af virksomhed med salg af hængekøjer - manglende erhvervsmæssig karakter	11-02140
10.06.2011	Sejlads med lystfiskere anset for hobbyvirksomhed	10-03433
06.04.2011	Udlejning af fritidsejendom: Personlig indkomst eller kapitalindkomst? - Vurdering af erhvervsmæssig udlejning	10-03065
21.03.2011	Fradrag for underskud af internetbutik – Erhvervsmæssig virksomhed?	10-03128
16.03.2011	Friere fordeling af virksomhedsresultat mellem ægtefæller efter KSL § 25 A, stk. 8 - Invaliditet og ægtefælles øgede arbejdsindsats	10-02044
11.01.2011	Udlejning af ejendom - Personlig indkomst eller kapitalindkomst - Statsskatteloven	10-01964
27.04.2010	Manglende fradrag for underskud: Hobbyvirksomhed vs. Erhvervsmæssig virksomhed	09-01722
21.12.2009	Godkendelse af fradrag for lønudgifter til ægtefælle i udlejningsvirksomhed	09-01330
29.10.2009	Landsskatteretten om fradrag for overført overskud til medarbejdende ægtefælle efter separation	09-01989
17.09.2009	Landsskatteretten om plantagedrift som hobbyvirksomhed og arbejdsmarkedsbidrag	09-01915
02.07.2009	Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse ved lavt privatforbrug og bevisbyrde for kontante midler	08-02327
11.06.2009	Landsskatteretten om beskatning af virksomhedsindkomst ved separation og medarbejdende ægtefælle	09-00291

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

04.03.2025	Beskatning af GALA kryptotokens, NFT'er og Node-drift	23-1179151
30.06.2021	Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning	21-0233180

16.10.2020	Interessent med bestemmende indflydelse og personlig hæftelse er selvstændig erhvervsdrivende	19-0907928
27.05.2013	Finansiel spread betting klassificeres som kapitalindkomst uden arbejdsmarkedsbidrag	13-0010001

22 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over kapitalafkastordningen (virksomhedsskatteloven afsnit II)

Den skematiske mellemvej for selvstændigt erhvervsdrivende – VSL §§ 22 a-22 c i administrativ praksis

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 39 afgørelser · 2009-2026 Læs online

INTRODUKTION

Kapitalafkastordningen i virksomhedsskattelovens afsnit II er et valgfrit, forenklet alternativ til virksomhedsordningen: der beregnes et skematisk kapitalafkast af virksomhedens erhvervsmæssige aktiver, som fragår i den personlige indkomst og lægges til kapitalindkomsten, uden at den erhvervsdrivende skal føre adskilt virksomheds- og privatøkonomi. Ordningen suppleres af konjunkturudligningsordningen i § 22 b og af den særlige kapitalafkastberegning for lånefinansieret køb af aktier og anparter i § 22 c. Praksis ligger næsten udelukkende administrativt – Landsskatteretten og Skatterådet – og domineres af tre spor: afgrænsningen af "selvstændig erhvervsvirksomhed" (særligt deltidslandbrug og udlejningsejendomme), betingelserne i § 22 c, og en meget stor sagsmasse om genoptagelse og selvangivelsesomvalg efter den fejlagtigt beregnede kapitalafkastsats 2000-2010.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kapitalafkastordningen forudsætter selvstændig erhvervsvirksomhed efter samme afgrænsning som virksomhedsordningen; nægtes fradrag for underskud efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, bortfalder adgangen til ordningen automatisk.

02 Der stilles ikke regnskabsmæssige krav som betingelse for at anvende kapitalafkastordningen – Landsskatteretten har underkendt en nægtelse begrundet i mangelfuldt regnskabsgrundlag, selv om en skønsmæssig forhøjelse i øvrigt blev opretholdt.

03 Erhvervsmæssighedsvurderingen foretages driftsgren for driftsgren: én aktivitet kan udskilles som ikke-erhvervsmæssig, mens ordningen fortsat kan anvendes på den resterende, erhvervsmæssige del.

04 For deltidslandbrug gælder den lempeligere ligningspraksis fra TfS 1994, 364: driften skal være teknisk-landbrugsfagligt forsvarlig og have udsigt til et resultat på 0 kr. eller derover efter driftsmæssige afskrivninger, men før renter og driftsherreløn.

05 Syns- og skønserklæringer er i praksis udslagsgivende i deltidslandbrugssagerne – en skønsmands vurdering af forsvarlig drift og udsigt til nulresultat fører oftest til medhold.

06 Kapitalafkastgrundlaget efter VSL § 22 a, stk. 5, opgøres brutto ved indkomstårets begyndelse som værdien af aktiver, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt; gæld fragår ikke, bortset fra varekreditorer.

07 Kontanter, fordringer (bortset fra varedebitorer), aktier og andre finansielle aktiver indgår ikke i kapitalafkastgrundlaget, og siden indkomståret 2021 heller ikke fast ejendom stillet til rådighed som bolig for nærtstående.

08 Kapitalafkastet kan efter VSL § 22 a, stk. 3, ikke overstige den største talmæssige værdi af enten positiv personlig nettoindkomst fra virksomheden eller negativ nettokapitalindkomst.

09 Efter VSL § 23 a kan et grundbeløb på 46.000 kr. (2010-niveau) af kapitalafkastet vælges medregnet i den personlige indkomst, hvorved bidragsgrundlaget for arbejdsmarkedsbidrag forøges tilsvarende.

10 Henlæggelse til konjunkturudligning kan højst udgøre 25 pct. af virksomhedens overskud, skal mindst udgøre 5.000 kr., og beløbet efter konjunkturudligningsskat skal indsættes på en bunden konto i et pengeinstitut inden oplysningsfristen.

11 Henlæggelser skal tvangsindtægtsføres, når virksomhedens personlige indkomst efter kapitalafkast bliver negativ, når den erhvervsdrivende ophører med at anvende kapitalafkastordningen, og senest i det 10. indkomstår efter henlæggelsesåret.

12 Ved overgang fra kapitalafkastordningen til virksomhedsordningen anses beløbet på konjunkturudligningskontoen som indestående på konto for opsparet overskud – der udløses altså ikke beskatning.

13 Konjunkturudligningskontoen kan overtages ved succession i levende live efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 6, og ved udlodning fra dødsbo efter dødsboskattelovens § 39, stk. 3.

14 En henlæggelse, der reelt er hævet og skulle have været beskattet i et tidligere, forældet indkomstår, kan ikke beskattes i et senere år som konsekvensændring, når betingelserne for ekstraordinær genoptagelse ikke er opfyldt.

15 Kapitalafkastordningen for aktier og anparter i VSL § 22 c har til formål på skematisk vis at give fuld skatteværdi af renteudgifter ved køb af et driftsselskab, så aktiekøb sidestilles med køb af en personligt ejet virksomhed.

16 Betingelsen om et kontantomregnet vederlag over grundbeløbet på 627.000 kr. (2010-niveau) skal opfyldes af egentlige aktier eller anparter – konvertible obligationer kan ikke medregnes, da de skatteretligt er fordringer.

17 Aktier erhvervet ved skattefri virksomhedsomdannelse, skattefri aktieombytning eller ved brug af etableringskontomidler er udelukket fra § 22 c, fordi der ikke er knyttet renteudgifter til erhvervelsen.

18 Indgår aktierne i en skattefri aktieombytning midt i et indkomstår, kan der beregnes et forholdsmæssigt kapitalafkast for de hele måneder før ombytningen, men ordningen bortfalder for tiden derefter.

19 Pengetankreglen i § 22 c, stk. 2, nr. 4, afgrænses på samme måde som aktieavancebeskatningslovens § 34, og 50 pct.-grænsen måles både på indtægter og på handelsværdien af aktiverne ultimo året.

20 Ved lov nr. 369 af 9. april 2025 er aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, jf. ABL § 34, stk. 7, undtaget fra pengetankreglen i § 22 c – ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsen.

21 Valget af kapitalafkastordningen træffes ved oplysningsafgivelsen og kan omgøres frem til den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb, jf. VSL § 2, stk. 2, og § 22 c, stk. 7.

22 Efter fristens udløb kan omvalg mellem kapitalafkastordningen og virksomhedsordningen ske efter skatteforvaltningslovens § 30, når en ansættelsesændring har betydning for valget og har givet utilsigtede skattemæssige konsekvenser.

23 Højesteret har fastslået, at § 30 ikke kræver en direkte sammenhæng mellem den korrigerede post og det valg, der ønskes omgjort – det er tilstrækkeligt, at ansættelsen har betydning for valget.

24 Omvalgsadgangen rækker ikke til konsekvenser, der er iboende i selve valget og lovgivningen; Højesteret afviste omvalg, hvor tabet af fradragsret fulgte direkte af den valgte skattefri fusion.

25 Ved genoptagelse som følge af den for høje kapitalafkastsats kan overskudsdisponering og hensættelser til senere hævning ændres, men hverken de faktiske hævninger eller kapitalafkastgrundlagene kan ændres.

§ 1 Kapitalafkastordningens plads mellem personskatteloven og virksomhedsordningen

Efter virksomhedsskattelovens § 22 a, stk. 1 kan skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, *i stedet for* at anvende virksomhedsordningen efter afsnit I vælge at beregne et kapitalafkast af de erhvervsmæssige aktiver. Kapitalafkastet fragår i den personlige indkomst og lægges til kapitalindkomsten. Ordningen er dermed en skematisk mellemvej: den giver – som Skattestyrelsen formulerer det i Den juridiske vejledning C.C.5.3.1.1 – "nogle af virksomhedsordningens fordele på en mere enkel måde".

Den praktiske virkning beskrives sådan i vejledningen:

> *"I kapitalafkastordningen gives der på skematisk vis fradrag i den personlige indkomst for virksomhedens renteudgifter. I det omfang kapitalafkastet overstiger nettorenteudgifterne, indebærer ordningen, at forrentningen af egenkapitalen i virksomheden beskattes som kapitalindkomst."*

De centrale strukturelle forskelle til virksomhedsordningen er:

- **Ingen regnskabsmæssig opdeling.** Kravet i § 2, stk. 1 om et selvstændigt regnskab med adskilt virksomheds- og privatøkonomi gælder kun virksomhedsordningen. § 22 a, stk. 1 henviser alene til § 2, stk. 2, 1.-3. pkt. (valg og omvalg) samt stk. 6.
- **Bruttoopgørelse af afkastgrundlaget.** Gæld fragår som hovedregel ikke, jf. § 22 a, stk. 5 – modsat virksomhedsordningens nettoopgørelse.
-

Ingen opsparingsmulighed. Der findes ingen konto for opsparet overskud; den tilsvarende funktion varetages af konjunkturudligningsordningen i § 22 b.

- **Loft over afkastet.** Kapitalafkastet er maksimeret efter § 22 a, stk. 3.

Ordningen omfatter både fuldt og begrænset skattepligtige fysiske personer. Den kan derimod ikke anvendes af dødsboer, på konkursindkomst eller på anpartsvirksomhed omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 og 11, jf. § 22 a, stk. 7.

Det allerede i 1994 udstedte cirkulære om personskatteloven, pkt. 3.1 beskriver samspillet mellem de to ordninger og fastslår, at den personlige indkomst og kapitalindkomsten for kapitalafkastordningens brugere i øvrigt opgøres på samme måde som for andre selvstændige, der ikke anvender virksomhedsordningen.

LOV `Personskatteloven § 4, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 2, stk. 1-2` `Virksomhedsskatteloven § 22a, stk. 1, 3, 5, 7`

§ 2 Adgangsbetingelsen: hvornår foreligger "selvstændig erhvervsvirksomhed"?

Den langt hyppigste tvist om kapitalafkastordningen er slet ikke en tvist om ordningen som sådan, men om den underliggende betingelse i § 22 a, stk. 1: at der drives selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen er den samme som ved virksomhedsordningen og hviler på rentabilitets- og intensitetskriterierne, jf. Højesterets praksis i **TfS 1999, 863** og **SKM2007.107.HR**. Konsekvensen er mekanisk: nægtes fradrag for underskud efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, bortfalder adgangen til kapitalafkastordningen samtidig.

Mønsteret ses gennemgående i Landsskatterettens praksis:

Sag	Virksomhed	Udfald
15-1123369	IT-/webportalvirksomhed, underskud 2008-2013	Ikke erhvervsmæssig – ordningen nægtet
15-2523465	Vejgodstransport/taxa, omsætning 25-42.000 kr.	Ikke erhvervsmæssig – ordningen nægtet
15-3158432	Salg af brugskunst, underskud i 10 af 13 år	Ikke erhvervsmæssig – ordningen nægtet
18-0006301	Udlejningsejendom uden lejeindtægt siden 2014	Virksomhed anset ophørt – ordningen nægtet

I 18-0006301 fastslog Landsskatteretten, at udlejning af fast ejendom som udgangspunkt er erhvervsmæssig virksomhed, men at der skal foretages en konkret vurdering, hvor rentabilitet og intensitet indgår med betydelig vægt. Da ejendommen sideløbende var sat til salg, og ejeren efter mæglerråd havde undladt at indgå lejeaftaler, var udlejningsbestræbelserne ikke tilstrækkeligt intensive, og virksomheden måtte anses for ophørt ved udgangen af 2014.

Driftsgrensopdelingen er central. I 14-3727008 drev et interessentskab både hesteopstaldning, grantrædyrkning og udlejning af lagerplads. Landsskatteretten udskilte hesteopstaldningen som en selvstændig, ikke-erhvervsmæssig driftsgren uden driftsmæssig sammenhæng med den øvrige virksomhed, og konkluderede, at kapitalafkastordningen efter § 22 a alene kunne anvendes på udlejningsaktiviteten – og først fra dennes opstart den 1. juni 2012.

En vigtig præcisering går den anden vej. I 13-0089779 havde skattemyndighederne nægtet ordningen, fordi regnskabsgrundlaget var tilsidesat og kapitalforklaring manglede. Landsskatteretten opretholdt den skønsmæssige forhøjelse, men ændrede afgørelsen om ordningen:

> *"Retten fandt, at der ikke var grundlag for at nægte anvendelsen af denne ordning, da klageren driver selvstændig virksomhed, og der ikke er regnskabsmæssige krav til regnskabet ved anvendelse af kapitalafkastordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 22 a, stk. 1."*

Afgørelsen understreger den strukturelle forskel til virksomhedsordningen: regnskabskravet i § 2, stk. 1 er ikke en betingelse for kapitalafkastordningen. Det bemærkes dog, at mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder § 23 kræver, at kapitalafkastgrundlaget ved indtræden oplyses særskilt for det indkomstår, hvor virksomheden overgår til beskatning efter ordningen.

Skattestyrelsen henviser i Den juridiske vejledning C.C.5.3.1.1 til SKM2017.63.LSR, hvor en landbrugsvirksomhed ikke kunne indgå i ordningen, fordi den ikke var erhvervsmæssig.

LOV `Statsskatteloven § 6, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 2, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 22a, stk. 1`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Erhvervsmæssig virksomhed, fikseret lejeindtægt og kapitalafkastordning – Opstaldning af heste	08.10.2019
Landsskatteretten · Manglende fradrag for udgifter til udlejningsejendom og afvisning af kapitalafkastordning grundet manglende erhvervsmæssig aktivitet	15.05.2019
Landsskatteretten · Manglende fradrag for underskud og kapitalafkastordning nægtet grundet manglende erhvervsmæssig drift	14.11.2018
Landsskatteretten · Manglende fradrag for virksomhedsunderskud og nægtet anvendelse af kapitalafkastordning grundet manglende erhvervsmæssig drift	13.11.2018
Landsskatteretten · Manglende fradrag for virksomhedsunderskud og kapitalafkastordning - manglende erhvervsmæssig virksomhed	20.03.2018
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om skønsmæssig forhøjelse og kapitalafkastordning	01.10.2014

§ 3 Deltidslandbrug – den lempeligere ligningspraksis og dens grænser

Den største enkeltgruppe af § 22 a-sager angår deltidslandbrug. Her gælder ikke det almindelige rentabilitetskrav, men den særlige ligningspraksis fastlagt ved Højesterets dom i **TfS 1994, 364**: underskud kan fratrækkes, hvis driften er sædvanlig og forsvarlig ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok og tilsigter et rimeligt driftsresultat – dvs. et resultat på 0 kr. eller derover efter driftsmæssige afskrivninger, men før renter. Der stilles for landbrug **ikke** krav om, at resultatet skal dække driftsherreløn og forrentning af den investerede kapital.

Syns- og skønserklæringen er i praksis den afgørende bevisfaktor. Følgende sager illustrerer udfaldsmønsteret:

-

Medhold ved ekstraordinære begivenheder: I de parallelle sager 10-01178 og 10-01179 (ægtefæller med fårehold på 7,8 ha) havde besætningen i 2005-2007 været ramt af en jordbakterie med høj lammedødelighed. Landsskatteretten lagde vægt på besætningens størrelse, sygdommen som ekstraordinær begivenhed og de forbedrede resultater i 2009-2010, og anerkendte både underskudsfradrag og anvendelse af kapitalafkastordningen efter § 22 a.

- **Medhold på skønserklæring:** I 13-6629367 blev planteavl med samlet underskud på 402.633 kr. siden 1998 alligevel anset for erhvervsmæssig, fordi skønsmanden fandt driften forsvarlig og udsigt til nulresultat inden for to år. Kapitalafkast blev godkendt med 19.425 kr. (2010), 9.643 kr. (2011) og 4.812 kr. (2012).
- **Medhold ved omlægning:** I 14-3727143 blev udlejningen af en minilæsser anset for en integreret del af landbrugsvirksomheden, og vurderingsgrundlaget blev henlagt til tiden efter en væsentlig driftsomlægning i 2009/2010.
- **Medhold trods 40 års drift:** I 15-0568722 godkendtes kapitalafkastordningen for 2011 (og virksomhedsordningen for 2012-2013) på grundlag af en skønsmands vurdering samt et faktisk overskud på 14.922 kr. i 2014.
- **Hjemvisning:** I 15-0810659 blev planteavl på ca. 9 ha kombineret med udlejning af en gylletank anset for erhvervsmæssig, og sagen hjemvist til fornyet opgørelse; et mindretal ville stadfæste.
- **Ikke medhold:** I 18-0000504 var landbruget drevet siden 1973 og dermed uden for enhver indkøringsfase; da driften udviste underskud allerede *før* driftsmæssige afskrivninger i 2013-2016, var der ikke udsigt til et nulresultat, og både underskudsfradrag og kapitalafkastordningen blev nægtet.

Et grænsetilfælde er 22-0017419, hvor en landbrugsejendom efter ophør af svineproduktion overgik til ren udlejning af jord, gylletanke og driftsbygninger. Et flertal fandt, at aktiviteten dermed ikke længere var *landbrug*, men ren udlejning, som skulle bedømmes efter de almindelige – strengere – rentabilitetskrav med driftsherreløn og kapitalforrentning. Den lempeligere landbrugspraksis kan altså ikke uden videre overføres, når driftsformen skifter karakter.

Endelig viser 14-0676915, at Landsskatteretten kan se bort fra en skønsmands negative besvarelse for enkeltår, når de store omkostninger skyldes ekstraordinære forhold (botulisme i besætningen) i en opstartsfase.

LOV	Statsskatteloven § 6, stk. 1 · Virksomhedsskatteloven § 22a, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Afslag på fradrag for underskud ved udlejningsvirksomhed på landbrugsejendom	03.06.2022
	Landsskatteretten · Anerkendelse af deltidslandbrug som erhvervsmæssig virksomhed efter syn og skøn	08.11.2021
	Landsskatteretten · Fradrag for underskud og anvendelse af kapitalafkastordning i landbrugsvirksomhed med ammekvæg og minilæsser	25.01.2019
	Landsskatteretten · Landsskatteretten anerkender deltidslandbrug som erhvervsmæssig virksomhed trods mangeårige underskud	03.10.2018
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for underskud og afvisning af kapitalafkastordning grundet ikke-erhvervsmæssig landbrugsvirksomhed	26.06.2018
	Landsskatteretten · Anerkendelse af erhvervsmæssig landbrugsvirksomhed for deltidslandbrug trods underskud i opstartsfasen	09.12.2016
	Landsskatteretten · Fradrag for underskud af landbrugsvirksomhed og anvendelse af kapitalafkastordning – Erhvervsmæssig drift	02.02.2016
	Landsskatteretten · Fradrag for underskud og anvendelse af kapitalafkastordningen ved fårehold	26.08.2010
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for underskud og anvendelse af kapitalafkastordning ved fårehold	26.08.2010

§ 4 Kapitalafkastgrundlaget efter § 22 a, stk. 5-8 – bruttoopgørelsen og dens undtagelser

§ 22 a, stk. 5 fastslår, at kapitalafkastgrundlaget opgøres ved indkomstårets begyndelse som værdien af aktiver, **der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt**. Ved etablering opgøres grundlaget på tidspunktet for virksomhedens start. Værdiansættelsen sker efter § 8, stk. 2, 1.-3. pkt., dvs. som i virksomhedsordningen – men uden fradrag af gæld.

De positive elementer opregnes i Den juridiske vejledning C.C.5.3.1.2.3: erhvervsmæssigt benyttede grunde, bygninger, tekniske anlæg, maskiner, driftsmateriel, inventar, varelagre, igangværende arbejder for fremmed regning, aktiverede forsknings- og udviklingsomkostninger, patenter, licenser, varemærker og goodwill.

Blandet benyttede aktiver medregnes efter § 22 a, stk. 6 med den forholdsmæssige værdi, der svarer til den erhvervsmæssige anvendelse – men kun for de aktiver, der overhovedet kan indgå i virksomhedsordningen efter § 1, stk. 3 (den erhvervsmæssige del af blandet benyttede ejendomme samt biler, telefoner, datakommunikationsforbindelser og computere).

Negativafgrænsningen i § 22 a, stk. 7 er central:

- aktiver fra anpartsvirksomhed efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11 og aktiver med konkursindkomst,
- kontante beløb,
- fordringer – bortset fra varedebitorer m.v.,
- aktier og andre finansielle aktiver – bortset fra andele i foreninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 og 4.

Begrundelsen for at holde finansielle aktiver ude er ifølge vejledningen dobbelt: afkastet er oftest i forvejen kapitalindkomst, og en medregning ville "puste" grundlaget op, netop fordi gæld som hovedregel ikke fragår. Varedebitorer er derimod med, fordi de typisk er uforrentede, og fordi virksomheder ellers ville blive tvunget over i virksomhedsordningen alene for at få afkast af dem.

Igangværende arbejder for fremmed regning indgår kun med nettoværdien, og igangværende arbejder, varelagre og varedebitorer indgår samlet kun i det omfang, værdien overstiger varekreditorerne.

§ 22 a, stk. 8 udelukker endelig fast ejendom, der stilles til rådighed som bolig for den skattepligtiges eller ægtefællens forældre, bedsteforældre, børn, børnebørn og disses ægtefæller. Bestemmelsen – forældrekøbsværnsreglen, der modsvarer rentekorrektionsreglen i § 11 a – har ifølge vejledningen virkning fra og med indkomståret 2021.

I praksis er kapitalafkastgrundlaget vanskeligt at få korrigeret bagudrettet. I 10-01640 gjorde en skatteyder gældende, at SKAT havde opgjort kapitalafkastgrundlaget forkert ved fordelingen af opsparet overskud mellem to virksomheder i forbindelse med en fejlslagen skattefri virksomhedsomdannelse. Landsskatteretten nægtede genoptagelse: fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2 og reaktionsfristen i § 27, stk. 2 var overskredet, og § 30 kunne ikke anvendes, fordi der ikke var tale om et *valg* fra skatteyderens side, men om en fejl i myndighedens opgørelse. Skatterådets og Landsskatterettens praksis om opgørelsen af kapitalafkastgrundlaget ved skattefri virksomhedsomdannelse er nærmere behandlet i SKM2020.141.LSR.

Den tekniske sammenhæng mellem gældende ret og forarbejder fremgår også af det stadig gældende cirkulære om personskatteloven, pkt. 4.1.7, som beskriver bruttoopgørelsen og undtagelsen for varekreditorer.

Bemærk, at § 22 a, stk. 6 har en vedtagen, men endnu ikke konsolideret ændring: ved lov nr. 562 af 27. maj 2025 opdateres henvisningen til § 1, stk. 3 som konsekvens af den nye skematiske metode for, hvornår en blandet benyttet ejendom kan indgå i virksomhedsordningen.

LOV `Personskatteloven § 4, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 2` `Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 3` `Virksomhedsskatteloven § 22a, stk. 5-8`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Nægtelse af genoptagelse af skatteansættelse for 2003 - Overskredet frist og manglende særlige omstændigheder 21.10.2010

§ 5 Beregningen: afkastsatsen, maksimeringsreglen og ægtefællereglen

Kapitalafkastet beregnes efter § 22 a, stk. 2 som afkastgrundlaget ganget med afkastsatsen efter § 9-. Satsen opgøres én gang årligt på grundlag af et simpelt gennemsnit af Nationalbankens kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber i årets første seks måneder, nedsat med 2 procentpoint og nedrundet til nærmeste hele procentsats – og den kan ikke være mindre end 0 pct. Ifølge Den juridiske vejledning C.C.5.4.3 har satsen udgjort 3 pct. (2023), 4 pct. (2024) og 2 pct. (2025); for 2026 er den ved SKM2026.414.SKTST fastsat til 2 pct.

Drives virksomheden i en periode, der er kortere eller længere end 12 måneder, beregnes et forholdsmæssigt kapitalafkast svarende til det antal hele måneder, perioden omfatter.

Maksimeringsreglen i § 22 a, stk. 3 er ordningens vigtigste beløbsmæssige begrænsning. Kapitalafkastet kan ikke overstige den største talmæssige værdi af enten

1. positiv personlig nettoindkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. personskattelovens § 3, eller
2. negativ nettokapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4.

Ved opgørelsen af nettokapitalindkomsten ses der bort fra kapitalafkastet selv og fra negativ kapitalindkomst omfattet af anpartsreglerne. Konstruktionen sikrer, at ordningen ikke kan bruges til at flytte mere til kapitalindkomsten, end der reelt er indkomst eller renteudgifter at flytte.

Ægtefællereglen i § 22 a, stk. 4 foreskriver, at kapitalafkastet ved samlivsophør ved indkomstårets udgang opgøres på grundlag af ægtefællernes samlede erhvervsmæssige aktiver og samlede indkomst. Det beregnede afkast fragår i den personlige indkomst hos den ægtefælle, der driver virksomheden, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 1. Driver ægtefællerne hver sin virksomhed, fordeles afkastet forholdsmæssigt efter værdien af de erhvervsmæssige aktiver i hver virksomhed. Anvender den ene ægtefælle virksomhedsordningen, ses der bort fra denne virksomheds aktiver og indkomst.

§ 23 a-valget og arbejdsmarkedsbidraget. Efter § 23 a, stk. 1 kan den skattepligtige vælge at medregne højst et grundbeløb på 46.000 kr. (2010-niveau, reguleret efter personskattelovens § 20) af kapitalafkastet – beregnet enten efter § 22 a eller overført efter § 5, stk. 1, nr. 3, litra a – til den personlige indkomst. Anvender ægtefællerne kildeskattelovens § 25 A, stk. 8, kan hver ægtefælle anvende reglen, jf. § 23 a, stk. 2.

Valget har en direkte bidragsmæssig konsekvens. Arbejdsmarkedsbidragslovens § 5, stk. 2 bestemmer, at det kapitalafkast, der skal fradrages ved opgørelsen af bidragsgrundlaget, nedsættes med det beløb, der efter § 23 a

medregnes som personlig indkomst. Vælges § 23 a til, forøges bidragsgrundlaget altså tilsvarende – typisk for at opnå eller fastholde ret til ydelser, der beregnes på grundlag af den personlige indkomst.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 5, stk. 2 Personskatteloven § 3 Personskatteloven § 4, stk. 1 Virksomhedsskatteloven § 9 Virksomhedsskatteloven § 22a, stk. 2-4 Virksomhedsskatteloven § 23a, stk. 1-2

§ 6 Konjunkturudligningsordningen i § 22 b – henlæggelse, bunden konto og konjunkturudligningsskat

Konjunkturudligningsordningen i § 22 b er kapitalafkastordningens pendant til virksomhedsordningens konto for opsparet overskud. Den kan kun anvendes af skattepligtige, der anvender § 22 a.

Henlæggelsens ramme følger af § 22 b, stk. 1:

- Henlæggelsen fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for henlæggelsesåret – nærmere bestemt i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, som beskrevet i cirkulære om personskatteloven, pkt. 3.3.1.8.
- Den kan højst udgøre **25 pct.** af overskuddet af selvstændig erhvervsvirksomhed, opgjort efter reglerne for skattepligtig indkomst med tillæg af renteudgifter og kurstab og med fradrag af rente- og udbytteindtægter samt kursgevinster.
- Den skal mindst udgøre **5.000 kr.**
- Der kan ikke henlægges i et indkomstår, hvor der indtægtsføres henlæggelser efter stk. 4, 7 og 8.

Konjunkturudligningsskatten udgør efter § 22 b, stk. 2 den procent, der er nævnt i selskabsskattelovens § 17, stk. 1 – dvs. 22 pct. fra og med indkomståret 2016, jf. Den juridiske vejledning C.C.5.3.2.1. Historisk var satsen fast 34 pct., indtil den ved en ændring i 1998 blev knyttet til den til enhver tid gældende virksomhedsskatteprocent; ved lovændringen i 2013 blev henvisningen omlagt til selskabsskattelovens § 17, stk. 1.

Den bundne konto. Fradraget er efter § 22 b, stk. 3 betinget af, at det henlagte beløb *efter fradrag af den betalte konjunkturudligningsskat* indsættes på en bunden konto i et pengeinstitut her i landet eller i en filial af et EU-kreditinstitut. Beløbet skal indsættes efter henlæggelsesårets udløb, men inden oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10 og 11, jf. § 13. Kontoen skal betegnes konjunkturudligningskonto og bære påtegning om navn, adresse, personnummer, regnskabsår og henlæggelsesår, og den skal være en kontantforrentet indlånskonto – ikke en gevinstopsparingskonto.

De administrative detaljer er udmøntet i bekendtgørelse om konjunkturudligningsordningen i kapitalafkastordningen og udligningsordningen for forfattere og skabende kunstnere. Efter § 1 må kontoen kun omfatte indskud efter lovens § 22 b, og det skal fremgå af kontoen, at der er tale om en konjunkturudligningskonto; samme konto kan dække flere henlæggelsesår, når det klart fremgår hvilke. Efter § 3 og § 4 skal pengeinstituttet senest den 15. oktober indberette henholdsvis indskud og hævninger med kontonummer, CPR-nummer, dato og beløb.

Rådighedsindskrænkning. Efter § 22 b, stk. 9 kan kontohaveren ikke overdrage, pantsætte eller på anden måde råde over de indskudte beløb – bortset fra overdragelse efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 6 – og indskuddene kan ikke gøres til genstand for retsforfølgning. Renter skal efter stk. 10 hæves før indskud.

LOV Personskatteloven § 3, stk. 2 Selskabsskatteloven § 17, stk. 1 Virksomhedsskatteloven § 22b, stk. 1-3, 9-10

§ 7 Indtægtsføring af henlæggelser – frivilligt, tvungent og ved ophør

Indtægtsføringen af konjunkturudligningshenlæggelser sker efter tre spor.

Frivillig hævning (§ 22 b, stk. 4). Henlæggelsen medregnes i den personlige indkomst for det indkomstår, hvor indskuddet hæves. Hævningen kan tillægges virkning for indkomståret, hvis den sker inden oplysningsfristen. Pengeinstituttet må dog ikke udbetale, før der er forløbet tre måneder fra indsættelsen. Henlæggelserne indtægtsføres efter et FIFO-princip: har den skattepligtige henlagt for flere år, kan et givet års henlæggelse først indtægtsføres, når tidligere henlæggelser fuldt ud er indtægtsført. Indskuddet skal hæves senest i det **10. indkomstår** efter henlæggelsesåret; sker det ikke, medregnes henlæggelsen automatisk i den personlige indkomst for det 10. år.

Ved skatteberegningen for indtægtsføringsåret fradrages den tilsvarende konjunkturudligningsskat i slutskatten, og overskydende beløb udbetales kontant, jf. § 22 b, stk. 5.

Tvungen indtægtsføring ved underskud (§ 22 b, stk. 7). For indkomstår, hvor den personlige indkomst fra virksomheden *før* fradrag for henlæggelse og *efter* fradrag af kapitalafkast er negativ, indtægtsføres henlæggelser svarende til underskuddet. Reglen er beskrevet i cirkulære om personskatteloven, pkt. 12.6.1.2 (som dog henviser til den dagældende stk. 6-nummerering).

Ophør (§ 22 b, stk. 8). Ophører den skattepligtige med at anvende kapitalafkastordningen, skal foretagne henlæggelser indtægtsføres med virkning for det seneste indkomstår, hvor ordningen blev anvendt. Det samme gælder i konkursåret (henlæggelserne medregnes dog ikke til konkursindkomsten) og ved ophør af fuld skattepligt eller flytning af skattemæssigt hjemsted. Den praktisk vigtigste undtagelse fremgår af bestemmelsens 4. pkt.:

> *"Hvis den skattepligtige i forbindelse med ophøret med at anvende kapitalafkastordningen overgår til anvendelse af virksomhedsordningen, anses beløbet på konjunkturudligningskontoen som indestående på konto for opsparet overskud."*

Overgang fra afsnit II til afsnit I udløser altså ikke beskatning; henlæggelsen konverteres til opsparet overskud. Se hertil Den juridiske vejledning C.C.5.3.2.3.

At ophørsbeskatningen ikke kan bruges som en universel opsamlingsbestemmelse for gamle, forældede forhold, viser 08-03739. Klageren havde henlagt 94.100 kr. i 1995, 1998 og 2000 og hævet kontoen senest i indkomståret 2001. SKAT ville i 2008 beskatte et restbeløb på 21.100 kr. i indkomståret 2006 under henvisning til, at klageren fra 2007 var udtrådt af kapitalafkastordningen, jf. § 22 b, stk. 8. Landsskatteretten nedsatte beskatningen til 0 kr.:

> *"SKATs ansættelse af klageren i indkomståret 2006 af et beløb, der retteligt skulle have været beskattet i indkomståret 2001 eller tidligere, kunne ikke anses som en skatteberegning, der var en følge af en tidligere ansættelse."*

Da henlæggelserne var hævet senest i 2001, skulle de beskattes efter § 22 b, stk. 4 i de pågældende år; den ordinære frist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 var udløbet, og betingelserne for ekstraordinær genoptagelse efter § 27 var ikke opfyldt – bl.a. fordi SKAT ikke kunne fremlægge selvangivelserne for 1997 og 1998.

Et beslægtet, men principielt forskelligt spørgsmål – hvornår erhvervsmæssig virksomhed anses for ophørt med efterbeskatning til følge – belyses af 18-0000038, hvor virksomhedsophøret i virksomhedsordningen indtrådte ved salget af kommanditselskabets eneste ejendom, uanset at likvidationsaktiviteter fortsatte i fire år.

LOV Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 27 · Virksomhedsskatteloven § 22b, stk. 4, 5, 7, 8

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Ophørsbeskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen efter salg af udlejningsejendom i et kommanditselskab — 06.12.2021
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om beskatning af konjunkturudligning ved ophør af kapitalafkastordningen — 12.10.2009

§ 8 Overdragelse af konjunkturudligningskontoen ved succession og død

Konjunkturudligningskontoen kan følge virksomheden ved generationsskifte. Efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 6 gælder, at hvis overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen anvender kapitalafkastordningen, kan erhververen overtage indeståendet på konjunkturudligningskontoen ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen – forudsat at overdragelsen finder sted **dagen efter** dette indkomstårs udløb.

Ved delvis overdragelse kan en forholdsmæssig andel overtages. Fordelingsnøglen er kapitalafkastgrundlaget:

> *"Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret."*

Bestemmelsen fastslår udtrykkeligt, at kapitalafkastgrundlaget i denne sammenhæng opgøres som værdien af aktiver, der **udelukkende benyttes erhvervsmæssigt**, og at virksomhedsskattelovens § 22 a, stk. 6 og 7, finder tilsvarende anvendelse. Overtagelsen forudsætter, at modtageren selv opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit II – dvs. driver selvstændig erhvervsvirksomhed og anvender kapitalafkastordningen.

Parallelt hertil kan konjunkturudligningskontoen overtages ved udlodning fra dødsbo efter dødsboskattelovens § 39, stk. 3.

Skattemæssigt følger konjunkturudligningsskatten med. § 22 b, stk. 6 bestemmer, at når kontoen overtages efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 6 eller dødsboskattelovens § 39, stk. 3, skal en resterende virksomhedsskat fradrages i en ægtefælles slutskat, hvis den skattepligtige er gift og samlevende ved indkomstårets udgang, og resten fremføres til fradrag i de følgende indkomstår – i stedet for at blive udbetalt kontant. Denne

fremførselsregel blev indsat ved lovændringen i december 2000 netop for at undgå kontantudbetaling ved succession, og 5-årsbegrænsningen på fremførslen blev ophævet i 2002.

Dødsboreglerne om konjunkturudligning er detaljeret behandlet i Den juridiske vejledning afsnit C.E.12, herunder skatteberegningen for mellemperioden og bobeskatningsperioden, hvor henlæggelser beskattet med henholdsvis 30, 28, 25 og 22 pct. konjunkturudligningsskat behandles hver for sig.

Det skal bemærkes, at kildeskattelovens § 33 C har fem vedtagne, endnu ikke konsoliderede ændringer – bl.a. ved lov nr. 369 af 9. april 2025, der udvider successionsadgangen til aktiv udlejningsvirksomhed. Den nærmere afgrænsning af succession og pengetankreglen ved generationsskiftet hører under generationsskifte.

LOV Dødsboskatteloven § 39, stk. 3 Kildeskatteloven § 33c, stk. 6 Virksomhedsskatteloven § 22b, stk. 6 Virksomhedsskatteloven § 22a, stk. 6-7

§ 9 Kapitalafkastordningen for aktier og anparter – formålet og betingelserne i VSL § 22 c

§ 22 c rummer en helt selvstændig ordning: skattepligtige personer, der **erhverver aktier eller anparter i et selskab**, kan vælge at beregne et kapitalafkast af de erhvervede aktier, som fragår i den personlige indkomst og lægges til kapitalindkomsten.

Formålet er beskrevet klart i Den juridiske vejledning C.C.5.4.1:

> *"Formålet med ordningen er at sidestille køb af et selskab, der driver erhvervsmæssig virksomhed, med køb af en personligt ejet virksomhed i relation til skatteværdien af fradrag for renteudgifter."*

Køber man en personligt ejet virksomhed, kan virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen anvendes, og køberen får dermed fuld skatteværdi af fradraget for de renteudgifter, der er forbundet med købet. Køber man i stedet aktierne i et driftsselskab, kan aktierne ikke indgå i nogen af ordningerne – § 1, stk. 2 udelukker udtrykkeligt aktier fra virksomhedsordningen. § 22 c retter denne asymmetri på skematisk vis. Samme formål gentages i forarbejderne til den seneste ændring:

> *"Kapitalafkastordningen for aktier og anparter, der fremgår af virksomhedsskattelovens § 22 c, giver mulighed for på skematisk vis at opnå fuld skatteværdi af fradraget for de renteudgifter, der er forbundet med købet af aktier eller anparter i et selskab."*

En vigtig detalje: fradraget er ikke et *direkte* rentefradrag. Vejledningen fremhæver, at fradragsretten netop er gjort uafhængig af, i hvilken rækkefølge dispositionerne foretages – det er uden betydning, om personen først optager lån og køber aktier, eller først køber aktier kontant og siden låner. Der fragår heller ikke noget i beregningsgrundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

Betingelserne i § 22 c, stk. 2 skal *alle* være opfyldt:

Nr.	Betingelse
1	Fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 og hjemsted her i landet efter en dobbeltbeskatningsaftale

2	Kontantomregnet vederlag over grundbeløbet på 627.000 kr. (2010-niveau), reguleret efter personskattelovens § 20
3 a	Ejerskab af mindst 25 pct. af kapitalen eller rådighed over mere end 50 pct. af stemmeværdien
3 b	Alternativt: sammen med andre ansatte mindst 25 pct./over 50 pct., og ingen ansat aktionær råder over mere end 50 pct.
4	Selskabets virksomhed må ikke i overvejende grad bestå i passiv kapitalanbringelse (pengetankreglen)
5	Aktierne må ikke være omfattet af ABL §§ 19 B eller 19 C
6	Aktierne må ikke være erhvervet ved skattefri virksomhedsomdannelse, skattefri aktieombytning eller ved brug af etableringskontoindskud
7	Ejertiden skal være mindre end 11 år

Beløbsgrænsen i nr. 2 udgør ifølge Den juridiske vejledning C.C.5.4.2 763.700 kr. (2023), 790.700 kr. (2024), 821.400 kr. (2025) og 860.900 kr. (2026). Grundbeløbet blev omregnet fra 343.150 kr. (1987-niveau) til 627.000 kr. (2010-niveau) som led i Forårspakke 2.0.

Betingelsen om vederlagets størrelse fortolkes strengt. I SKM2010.353.SR havde fire personer betalt 52.500 kr. + 310.000 kr. kontant for anparter samt ydet konvertible lån på 375.000 kr. hver. Repræsentanten gjorde gældende, at en modsætningsslutning fra § 22 c, stk. 3, 2. pkt. – hvorefter konvertible obligationer *ikke* medregnes ved ejerandelsopgørelsen efter nr. 3 a og 3 b – måtte betyde, at de derimod tæller med ved de øvrige betingelser. Skatterådet afviste:

> *"Efter en almindelig sproglig forståelse og efter sædvanlig skatteretlig terminologi er en konvertibel obligation ikke en aktie eller anpart, men derimod en fordring... Der synes ikke at være tilstrækkelig belæg i hverken ordlyd af eller forarbejder til VSL § 22 c (L 32 2000/01), til den af repræsentanten anførte modsætningsslutning."*

Da den kontante betaling for egentlige anparter alene udgjorde 362.500 kr. mod grundbeløbet på 627.000 kr., kunne ordningen ikke anvendes.

Ejerandelskravet kan opfyldes indirekte. Ligningsrådet fastslog i SKM2003.325.LR, at ordningen kan anvendes ved køb af aktier i et *holdingselskab*, som ejer aktier i det driftsselskab, hvori den skattepligtige lægger sin arbejdsindsats – og at dette ikke blot gælder hovedaktionærer omfattet af nr. 3 a, men også medarbejderaktionærer omfattet af nr. 3 b. Tilsvarende blev arbejdstidskravet i den dagældende affattelse anset for opfyldt ved arbejdsindsats i driftsselskabet frem for i holdingselskabet, jf. SKM2001.636.LR. Kravet om personlig arbejdsindsats blev efterfølgende helt fjernet fra både nr. 3 a og 3 b ved ændringslov af 22. maj 2002, netop for at fjerne hindringen for at anvende ordningen på holdingselskabsaktier.

Ved opgørelsen af ejerandelen medregnes aktier tilhørende ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn, børnebørn og disses ægtefæller samt dødsboer efter disse, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, jf. § 22 c, stk. 4. Vejledningens to gennemregnede eksempler viser den kontraintuitive konsekvens: en ansat, der selv eller sammen med familien ejer mindst 25 pct., går *fra* ved opgørelsen af, om de øvrige ansatte tilsammen når 25 pct. – hvilket kan afskære hele aktionærkredsen fra ordningen.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 4, stk. 2 · Personskatteloven § 20 · Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 2 · Virksomhedsskatteloven § 22c, stk. 1-4

PRAKSIS **Skatterådet** · Kapitalafkastberegning af aktier og konvertible obligationer 07.06.2010

§ 10 Pengetankreglen i § 22 c, stk. 2, nr. 4 – og 2025-ændringen om aktiv udlejningsvirksomhed

Betingelsen i § 22 c, stk. 2, nr. 4 sikrer, at ordningen forbeholdes reelle virksomhedsovertagelser. Aktierne skal være i et selskab, hvis virksomhed i den periode, hvor ordningen anvendes, **ikke i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse**.

Den kvantitative test er dobbelt: selskabet anses for en pengetank, hvis mindst **50 pct.** af selskabets indtægter (regnskabsmæssig nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter) stammer fra passiv kapitalanbringelse, **eller** hvis handelsværdien af selskabets udlejningsejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende udgør mindst 50 pct. af handelsværdien af de samlede aktiver opgjort ultimo indkomståret.

Grænsen har været flyttet flere gange:

Periode	Grænse	Ændring
Fra 2000 (indførelsen)	25 pct.	Oprindelig affattelse
Fra 2002	50 pct.	Lempelse; "i væsentligt omfang" ændret til "i overvejende grad"
Fra 2007	75 pct.	Yderligere lempelse
Fra 2012	50 pct.	Stramning – skal begrænse ordningen til reelle erhvervsvirksomheder

Ved ændringen i 2002 blev det tillige præciseret, at "indtægter" betyder den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabsførte indtægter. Ved lovændringen i juni 2017 blev formuleringen "udlejning af fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende" gennemgående erstattet af **"passiv kapitalanbringelse"** for at sikre overensstemmelse med definitionen i aktieavancebeskatningslovens § 34. Den juridiske vejledning C.C.5.4.2 fastslår da også udtrykkeligt, at afgrænsningen af, om der er tale om et aktivt driftsselskab, "skal ske på samme måde som efter ABL § 34", og at opregningen af aktiver ikke er udtømmende – ubebyggede grunde og ejendomsprojekter medregnes som passiv kapitalanbringelse, mens en byggegrund erhvervet til opførelse af eget domicil eller driftsbygning ikke gør.

Undtagelser fra pengetankreglen:

- Selskaber, der udøver **næring** ved køb og salg af værdipapirer eller finansieringsvirksomhed, jf. 3. pkt.
- **Bortforpagtning** af fast ejendom, der efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, jf. 2. pkt.
- Andele omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18 (andelsforeninger) anses ikke som værdipapirer.
- **Transparensreglen**: for datterselskaber, hvori der direkte eller indirekte ejes mindst 25 pct., ses der bort fra afkastet og værdien af aktierne, og i stedet medregnes en forholdsmæssig del af datterselskabets indtægter og aktiver.
- Koncernintern udlejning af fast ejendom regnes hverken som aktiv eller passiv, og en ejendom udlejet mellem selskabet og et datterselskab (eller mellem datterselskaber), som lejer anvender i driften, anses ikke for en udlejningsejendom.

Den vigtigste aktuelle udvikling er, at lov nr. 369 af 9. april 2025 indskriver aktiv udlejningsvirksomhed i pengetankreglen. Af forarbejderne fremgår:

> *"De foreslåede bestemmelser vil indebære, at en fast ejendom, der er genstand for aktiv udlejningsvirksomhed omfattet af den foreslåede bestemmelse, og de indtægter, der oppebæres ved denne virksomhed, ikke skulle medregnes til den del af den ophørte virksomheds aktiver og indtægter, der anses for at vedrøre passiv kapitalanbringelse. Kapitalafkastordningen for aktier og anparter vil således kunne anvendes ved køb af aktier eller anparter i et selskab, hvis virksomhed hovedsagelig består i aktiv udlejning af fast ejendom."*

Ændringen er tosidet: dels udvides undtagelsen i 2. pkt. fra ren bortforpagtning til "Aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, og bortforpagtning", dels udvides transparensreglen i 7. pkt., så den gælder **uanset ejerandel**, når datterselskabet udøver aktiv udlejning af fast ejendom.

Begrebet aktiv udlejningsvirksomhed skal forstås i overensstemmelse med ABL § 34, stk. 7: erhververens ejerandel af ejendommen skal overstige 50 pct.; opgaven med at indgå aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften må ikke i overvejende grad varetages af en uafhængig ejendomsadministrator; og ejendommen skal have været ejet i mindst ét år før overdragelsen.

Skatterådets praksis om ABL § 34, stk. 7, er derfor umiddelbart relevant for § 22 c-vurderingen. I SKM2025.637.SR tog Skatterådet stilling til, om udlejning til hovedaktionæren selv kan udgøre aktiv virksomhed. I SKM2026.224.SR opfyldte et familiedrevet ejendomsselskab med 60 lejligheder betingelserne, men ejertidskravet kunne kun tælles fra overdragerens eget erhvervelsestidspunkt – børnenes ejertid 2022-2025 kunne ikke medregnes. I SKM2026.429.SR blev betingelserne bekræftet med forbehold om ejertid, og i SKM2026.179.SR anerkendtes en udlejningsejendom med 11 beboelses- og 2 erhvervslejemål som aktiv udlejningsvirksomhed.

Vigtigt forbehold: ændringerne fra 2025 er endnu **ikke konsolideret** ind i lovbekendtgørelsen – den nyeste konsoliderede version af § 22 c er dateret 25. september 2021. Læses lovteksten på /loven/virksomhedsskatteloven/22c, mangler både undtagelsen for aktiv udlejningsvirksomhed og den udvidede transparensregel. Hertil kommer, at lov nr. 615 af 30. juni 2026 med virkning fra 1. januar 2027 ændrer "landbrugs- eller skovejendom" til "landbrugs-, skov- og naturejendom" i nr. 4, 2. pkt.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 18` `Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 7` `Virksomhedsskatteloven § 22c, stk. 2`

PRAKSIS

Skatterådet · Vedtægtsændring med A- og B-anparter og succession i aktiv udlejningsvirksomhed ved generationsskifte (ABL § 34, stk. 7)	01.09.2026
Skatterådet · Aktiv udlejningsvirksomhed ved generationsskifte: Familiedrevet ejendomsselskab med 60 lejligheder opfylder ABL § 34, stk. 7 – ejertidskrav tælles fra overdragerens eget erhvervstidspunkt	08.05.2026
Skatterådet · Succession i ejendomsavance og 15%-regel ved familieoverdragelse af udlejningsejendom med aktiv drift	14.04.2026
Skatterådet · Aktiv udlejning til hovedaktionær ved generationsskifte	12.11.2025

§ 11 Undtagelserne i § 22 c, stk. 2, nr. 6 – omdannelse, aktieombytning og etableringskontomidler

§ 22 c, stk. 2, nr. 6 udelukker tre erhvervelsesformer fra ordningen. Den fælles begrundelse er, at der i disse tilfælde **ikke er renteudgifter** forbundet med erhvervelsen – og ordningen kompenserer netop for renteudgifter.

Den juridiske vejledning C.C.5.4.1 opregner de tre:

- aktier erhvervet ved omdannelse af en personligt ejet virksomhed efter virksomhedsomdannelsesloven,
- aktier erhvervet som led i en skattefri aktieombytning efter aktieavancebeskatningsloven,
- aktier erhvervet i forbindelse med anvendelse af etableringskontoindskud – her anses de hævede indskud for at dække udgiften til købet, så der ikke har været et finansieringsbehov.

Etableringskonto-undtagelsen blev tilføjet ved en ændringslov af 16. marts 2004, hvis forarbejder begrunder nyaffattelsen med netop det manglende finansieringsbehov.

Den praktisk vigtigste afgørelse om nr. 6 er 10-02891. Klageren havde i 2005 og 2007 erhvervet anparter fra sin far ved familiesuccession, delvis berigtiget ved gældsbreve. Pr. 1. marts 2008 blev anparterne ombyttet skattefrit til anparter i et nyt holdingselskab. Landsskatteretten delte spørgsmålet op:

- **For 2009** var ordningen udelukket. Efter ombytningen måtte klageren "i relation til kapitalafkastordningen anses for at have erstattet de oprindeligt erhvervede anparter" med de nye. Retten henviste til § 22 c, stk. 2, nr. 6 samt forarbejderne, og fastslog, at det er uden betydning, at fusionsskattelovens § 11, stk. 1 sikrer succession i anskaffelsessum og ejertid ved opgørelsen af gevinst og tab. Successionen i avanceopgørelsen ændrer ikke, at der ikke er erlagt kontant købesum – og dermed ingen renteudgift – for de ombyttede aktier.
- **For 2008** kunne ordningen derimod anvendes indtil ombytningen. Da ombytningen først fandt sted 1. marts 2008, hjemviste Landsskatteretten sagen med henblik på beregning af et forholdsmæssigt kapitalafkast for januar og februar, jf. § 22 c, stk. 5.

Afgørelsen illustrerer også, at et forhold, der bringer betingelserne til ophør midt i året, ikke tilbagevirkende afskærer ordningen for den forudgående del af året.

Arv og gave. Vejledningen præciserer, at ordningen heller ikke kan bruges, når aktier arves eller modtages som gave – igen fordi der som udgangspunkt ikke har været renteudgifter ved finansieringen.

Succession efter ABL §§ 34 og 35. § 22 c, stk. 6, 3. pkt. indeholder en udtrykkelig regel: uanset om den skattepligtige er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling efter ABL §§ 34 og 35, opgøres kapitalafkastgrundlaget som det **kontantomregnede vederlag, den skattepligtige faktisk betaler**. Succession i anskaffelsessummen slår altså ikke igennem på afkastgrundlaget – også her er det den faktiske betaling, og dermed det reelle finansieringsbehov, der er styrende.

10-årsgrænsen. Efter § 22 c, stk. 2, nr. 7 skal ejertiden være mindre end 11 år; ordningen kan derfor højst løbe i 10 år efter købet. Ved successive erhvervelser gælder efter § 22 c, stk. 6, 2. pkt., at hvis en erhvervelse i årets løb bringer den samlede anskaffelsessum over beløbsgrænsen, opgøres afkastgrundlaget som den samlede anskaffelsessum efter netop denne erhvervelse – og efterfølgende erhvervelser i samme år udløser ikke et nyt grundlag.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 34` `Fusionsskatteloven § 11, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 22c, stk. 2, 5, 6`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Anvendelse af kapitalafkastordningen (VSL § 22 c) på anparter erhvervet ved skattefri aktieombytning og spørgsmålet om frist for anmodning 23.09.2011

§ 12 Valg, frister og omvalg mellem ordningerne

Kapitalafkastordningen er en tilvalgsordning. Efter § 22 a, stk. 1, jf. § 2, stk. 2, 1.-3. pkt., skal den skattepligtige ved oplysningsafgivelsen efter skattekontrollovens § 2 tilkendegive, om ordningen anvendes, og beslutningen kan ændres frem til **den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb**. Nøjagtig samme frist gælder for § 22 c-ordningen, jf. § 22 c, stk. 7.

Fristen blev anvendt konkret i 10-02891: en anmodning indsendt 8. april 2010 var rettidig for indkomståret 2008, fordi fristen løb til 30. juni 2010 – men for tidligere år var den overskredet.

Efter fristens udløb er den generelle omvalgsbestemmelse i skatteforvaltningslovens § 30 den relevante hjemmel. Told- og skatteforvaltningen kan tillade ændring af et valg, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået **utilsigtede skattemæssige konsekvenser**. Anmodning skal fremsættes inden 6 måneder efter kundskab om ansættelsen, jf. § 30, stk. 2.

Praksis er entydig om, at fristreglen i § 2, stk. 2 ikke udelukker § 30. I 08-03476 havde SKAT afvist et ønske om at skifte fra kapitalafkastordningen til virksomhedsordningen for 2004, fordi fristen var udløbet. Landsskatteretten godkendte omvalget efter § 30, stk. 1 og lagde vægt på, at anmodningen den 22. maj 2008 lå inden for 6-månedersfristen regnet fra SKATs forslag af 16. april 2008. Retten fremhævede tillige forarbejderne til den tidligere skattestyrelseslovens § 37 D, hvorefter det ville være urimeligt at fastholde en skattepligtig på et valg, når SKAT tilsidesætter selvangivelsen – samt at SKAT har en vejledningspligt efter forvaltningslovens § 7, stk. 1 om muligheden for omvalg, når dette er en nærliggende og relevant mulighed i forbindelse med varsling af en ansættelsesændring.

Omvalg kan gå begge veje og udløses også af rene fordelsbetragtninger. I 13-0021366 blev omvalg fra kapitalafkastordningen til virksomhedsordningen for 2009 tilladt, fordi virksomhedsordningen gav et større underskud til fremførsel (8.614 kr. mod 5.287 kr.) – altså "til fordel for klageren". Skattestyrelsen henviser tilsvarende i Den juridiske vejledning C.C.5.3.1.1 til SKM2016.60.LSR, hvor en skatteyder, hvis anvendelse af virksomhedsordningen var blevet underkendt, fik adgang til omvalg efter § 30 og i stedet kunne anvende kapitalafkastordningen.

Højesterets afgrænsning af § 30 er afgørende for rækkevidden. I BS-24103/2019-HJR (SKM2020.14.HR) fastslog Højesteret, at der ikke kan stilles krav om en direkte sammenhæng mellem den korrigerede post og det valg, der ønskes omgjort – det er tilstrækkeligt, at den ændrede ansættelse har betydning for valget, og at valget har fået utilsigtede konsekvenser. Dommen fik umiddelbar virkning på Landsskatterettens egen praksis: i 20-0024202 genoptog Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 35 g sin egen afgørelse fra 2018 og gav nu tilladelse til omvalg om placering af 5 pct. af et lån uden for virksomhedsordningen:

> *"Landsskatteretten finder herefter, at betingelserne for omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 er opfyldt, idet der er foretaget en ansættelse af indkomsten, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser."*

Den modsatte grænse trak Højesteret i BS-2383/2020-HJR: omvalg blev nægtet, fordi de utilsigtede konsekvenser var **iboende** i selve valget og i den gældende lovgivning – ikke en følge af skattemyndighedernes

efterfølgende ansættelse. Tilsvarende blev omvalg nægtet i 10-01640, fordi det påberåbte forhold var en fejl i SKATs opgørelse af kapitalafkastgrundlaget og ikke et valg truffet af skatteyderen.

Endelig viser BS-11061/2018-HJR, at fortolkningen af § 30 har været anset for så principiel, at Højesteret henviste sagen til landsretten som første instans efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Om ekstraordinær genoptagelse i øvrigt henvises til skatteret-genoptagelse.

LOV `Forvaltningsloven § 7, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1-2` `Virksomhedsskatteloven § 2, stk. 2` `Virksomhedsskatteloven § 22c, stk. 7`

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 ved skattefri fusion	14.12.2020
Højesteret · Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	14.01.2020
Landsskatteretten · Tilladelse til omvalg efter skatteforvaltningsloven § 30 vedrørende placering af gæld i virksomhedsordningen efter Højesteretsdom	02.07.2020
Landsskatteretten · Genoptagelse tilladt: Ændring fra kapitalafkastordning til virksomhedsordning	07.02.2014
Landsskatteretten · Anvendelse af kapitalafkastordningen (VSL § 22 c) på anparter erhvervet ved skattefri aktieombytning og spørgsmålet om frist for anmodning	23.09.2011
Landsskatteretten · Nægtelse af genoptagelse af skatteansættelse for 2003 - Overskredet frist og manglende særlige omstændigheder	21.10.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om omvalg fra kapitalafkastordning til virksomhedsskatteordning	10.06.2009

§ 13 Kapitalafkastsats-sagerne 2011-2015 – genoptagelse, omvalg og omvalgets grænser

Den talmæssigt største sagsgruppe med berøring til § 9 – som både virksomhedsordningen og kapitalafkastordningen bygger på – udspringer af SKATs styresignal **SKM2011.810.SKAT**. Heri erkendte SKAT at have beregnet kapitalafkastsatsen forkert (for højt) for perioden 2000-2010, fordi beregningen uden hjemmel alene byggede på obligationer med restløbetid på 15 år eller mere. Afvigelserne er opgjort i 13-0191393:

Indkomstår	Offentliggjort sats	Korrekt sats	Difference
2000-2001	6 %	5 %	1 pct.point
2002	6 %	4 %	2 pct.point
2003-2004	5 %	3 %	2 pct.point
2005	4 %	2 %	2 pct.point
2006	4 %	3 %	1 pct.point
2007	4 %	4 %	ingen
2008	5 %	4 %	1 pct.point
2009	4 %	3 %	1 pct.point
2010	4 %	2 %	2 pct.point

Stridspunktet var ikke satsen som sådan, men om skatteyderen – ud over at få kapitalafkastet korrigeret – også kunne ændre **overskudsdisponeringen**. SKAT afviste konsekvent med henvisning til, at § 10, stk. 1 kun

tillader ændret disponering, når virksomhedens skattepligtige overskud ændres, hvilket ikke skete ved en ren omfordeling mellem kapitalafkast og virksomhedsoverskud.

Landsskatteretten underkendte denne linje i **SKM2013.767.LSR** (13-0013584) og fastholdt den i en lang række efterfølgende afgørelser – bl.a. 13-0191393, 13-0033897, 13-0009712, 12-0192000, 13-0074121, 13-0074170 og 13-0074135.

De bærende præmisser er tre:

1. **§ 10, stk. 1, udelukker ikke § 30.** Den generelle omvalgsbestemmelse i skatteforvaltningslovens § 30 gælder ved siden af virksomhedsskattelovens særregler – understøttet af skatteministerens besvarelse til lovforslag nr. 175 af 12. marts 2003 og af cirkulære 2004-23, pkt. 16.
2. **Ændret overskudsdisponering er en ansættelsesændring.** Som det formuleres i 13-0074121:

> *"Ændringer i overskudsdisponering vedrørende hensættelser til senere hævninger m.v. må således anses for omfattet af begrebet ansættelsesændring i henhold til skatteforvaltningslovens § 30."*

3. **Skaden skal være dokumenteret.** To skadesbilleder anerkendes: for høje **tvangshævninger** efter § 4 hos skatteydere med finansielle aktiver i ordningen, og manglende mulighed for at afpasse den personlige indkomst til **topskattegrænsen**. Om det første hedder det i 13-0074121:

> *"Betingelserne anses ligeledes for opfyldt i klagerens tilfælde, idet den forkert opkrævede kapitalafkastsats har været af betydning for klageren og har medført, at for meget af virksomhedens overskud har været tvangshævet og ikke opsparet i virksomhedsordningen."*

Hjemlen er dobbelt: genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2 og § 27, stk. 1, nr. 8, kombineret med omvalg efter § 30.

Omvalgets tre grænser gentages ordret i næsten alle afgørelserne:

- Overskudsdisponering vedrørende **hensættelser til senere hævning** kan ændres.
- De **faktiske hævninger** i de omhandlede indkomstår kan **ikke** ændres.
- **Kapitalafkastgrundlagene** kan **ikke** ændres.

Hertil kommer kravet om "en dokumenteret, direkte sammenhæng mellem de ønskede ændringer og den for høje kapitalafkastsats" – et krav, der bør læses i lyset af, at Højesteret senere i BS-24103/2019-HJR afviste et generelt sammenhængskrav ved § 30.

At genoptagelse kan slå tilbage, viser 15-2406823: en anmodet nedsættelse af kapitalafkastet for 2001 udløste en konsekvensændring i 2005 i form af forøget hævning af opsparet overskud på 31.270 kr., så genoptagelsen samlet var til ugunst. Landsskatteretten lod klageren påberåbe sig den **højere** sats efter styresignalets pkt. 2 og tilbageførte ændringerne for 2002-2005 – samtidig med at retten bemærkede, at SKAT hverken i forslaget eller i afgørelsen havde oplyst om grundlaget for den afvigende konsekvensberegning.

Endelig illustrerer 09-02713 sondringen mellem *valg* og *fejl*: en glemt overførsel af kapitalafkast på 135.585 kr. til selvangivelsesblanketten var ikke et selvangivelsesomvalg, men en berigtigelseskrævende fejl, der skulle behandles efter de almindelige genoptagelsesregler i §§ 26 og 27.

LOV Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 2 | Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1 | Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1 | Virksomhedsskatteloven § 4 | Virksomhedsskatteloven § 9

Virksomhedsskatteloven § 10, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	14.01.2020
Landsskatteretten · Tilbageførsel af ændringer i virksomhedsordning efter anmodning om genoptagelse af kapitalafkast	27.06.2019
Landsskatteretten · Genoptagelse og omvalg i virksomhedsordningen som følge af fejlagtig kapitalafkastsats	22.05.2015
Landsskatteretten · Genoptagelse og ændring af kapitalafkast i virksomhedsordning efter forkert kapitalafkastsats	11.05.2015
Landsskatteretten · Genoptagelse og omvalg i virksomhedsordningen som følge af forkert kapitalafkastsats	31.10.2014
Landsskatteretten · Genoptagelse af skatteansættelse grundet forkert kapitalafkastsats	09.07.2014
Landsskatteretten · Genoptagelse og omvalg i virksomhedsordningen som følge af forkert kapitalafkastsats	18.12.2013
Landsskatteretten · Genoptagelse og omvalg i virksomhedsordningen grundet forkert kapitalafkastsats	18.12.2013
Landsskatteretten · Genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast i virksomhedsordning – Anvendelse af Skatteforvaltningslovens § 30	22.11.2013
Landsskatteretten · Genoptagelse og ændring af kapitalafkast i virksomhedsordning – For høj kapitalafkastsats	15.10.2013
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast i virksomhedsordning	14.04.2010

§ 14 Sammenfatning og praktiske pejlemærker

Praksis om virksomhedsskattelovens afsnit II og II A tegner et forholdsvis klart billede.

Adgangsspørgsmålet dominerer. Langt de fleste § 22 a-sager afgøres reelt på, om der overhovedet drives selvstændig erhvervsvirksomhed. Kapitalafkastordningen er her ikke et selvstændigt stridspunkt, men en automatisk følgevirkning: godkendes underskudsfradraget, godkendes ordningen; nægtes fradraget, nægtes ordningen. Rådgiverens indsats bør derfor koncentreres om rentabilitets- og intensitetsvurderingen – og ved deltidslandbrug om at få gennemført syn og skøn, som i 13-6629367, 15-0568722 og 14-3727143.

To selvstændige lempelser bør ikke overses. For det første stilles der ingen regnskabsmæssige krav som betingelse for ordningen, jf. 13-0089779 – et mangelfuldt regnskab kan begrunde skønsmæssig forhøjelse, men ikke i sig selv nægtelse af kapitalafkastordningen. For det andet foretages erhvervsmæssighedsvurderingen driftsgrensvis, jf. 14-3727008, så en ikke-erhvervsmæssig aktivitet ikke nødvendigvis smitter af på resten.

§ 22 c er en formalitetsdisciplin. De syv betingelser i § 22 c, stk. 2 skal alle være opfyldt, og praksis fortolker dem strengt efter ordlyden og formålet. SKM2010.353.SR viser, at konvertible obligationer ikke kan bringe vederlaget over beløbsgrænsen, og 10-02891 viser, at en skattefri aktieombytning definitivt afskærer ordningen fremadrettet – også når der er sket succession i anskaffelsessum og ejertid. Fællesnævneren i begge afgørelser er det bærende formål: ordningen kompenserer for **renteudgifter**, og hvor der ikke er en kontant, finansieringskrævende erhvervelse, er der ikke noget at kompensere.

Retskildesituationen kræver et forbehold. Den konsoliderede tekst af § 22 c er dateret 25. september 2021 og afspejler hverken lov nr. 369 af 9. april 2025 om aktiv udlejningsvirksomhed eller lov nr. 615 af 30. juni 2026, der fra 1. januar 2027 ændrer ejendomskategorien til "landbrugs-, skov- og naturejendom". Ved rådgivning om køb af aktier i et selskab med udlejningsaktivitet skal 2025-ændringen læses ind – og Skatterådets praksis

om ABL § 34, stk. 7 i sager som SKM2026.224.SR og SKM2026.429.SR inddrages ved afgrænsningen. Værdiansættelsesspørgsmål ved selve overdragelsen hører under skatteret-vaerdiansaettelse.

Fristerne er de samme, men hjemlerne er to. Valget kan frit omgøres frem til 30. juni i det andet kalenderår efter indkomståret, jf. § 2, stk. 2 og § 22 c, stk. 7. Derefter er skatteforvaltningslovens § 30 eneste vej – med 6-månedersfristen i stk. 2 som den kritiske parameter, jf. 08-03476. Efter BS-24103/2019-HJR er adgangen bredere, end Landsskatterettens ældre "direkte sammenhæng"-formulering antyder – men BS-2383/2020-HJR fastholder, at konsekvenser, der er iboende i selve valget, aldrig kan bære et omvalg.

Konjunkturudligning kræver disciplin. Fradraget er betinget af rettidig indsættelse på en korrekt betegnet, bunden konto, jf. § 22 b, stk. 3 og bekendtgørelsens § 1. Indtægtsføringen er tvungen ved underskud, ved ophør og senest efter 10 år – men overgang til virksomhedsordningen udløser ikke beskatning, fordi kontoen konverteres til opsparet overskud efter § 22 b, stk. 8, 4. pkt.. Og som 08-03739 viser, kan ophørsreglen ikke bruges til at indhente forældede beskatningskrav.

LOV
Aktieavancebeskatningsloven § 34, stk. 7 · Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1-2 · Virksomhedsskatteloven § 22a, stk. 1 · Virksomhedsskatteloven § 22b, stk. 3, 8 · Virksomhedsskatteloven § 22c, stk. 2, 7

PRAKSIS

Højesteret	Afslag på selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 ved skattefri fusion	14.12.2020
Højesteret	Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	14.01.2020
Landsskatteretten	Landsskatteretten: Erhvervsmæssig virksomhed, fikseret lejeindtægt og kapitalafkastordning – Opstaldning af heste	08.10.2019
Landsskatteretten	Fradrag for underskud og anvendelse af kapitalafkastordning i landbrugsvirksomhed med ammekvæg og minilæsser	25.01.2019
Landsskatteretten	Landsskatteretten anerkender deltidslandbrug som erhvervsmæssig virksomhed trods mangeårige underskud	03.10.2018
Landsskatteretten	Fradrag for underskud af landbrugsvirksomhed og anvendelse af kapitalafkastordning – Erhvervsmæssig drift	02.02.2016
Landsskatteretten	Landsskatterettens afgørelse om skønsmæssig forhøjelse og kapitalafkastordning	01.10.2014
Landsskatteretten	Anvendelse af kapitalafkastordningen (VSL § 22 c) på anparter erhvervet ved skattefri aktieombytning og spørgsmålet om frist for anmodning	23.09.2011
Landsskatteretten	Landsskatteretten om beskatning af konjunkturudligning ved ophør af kapitalafkastordningen	12.10.2009
Landsskatteretten	Landsskatteretten om omvalg fra kapitalafkastordning til virksomhedsskatteordning	10.06.2009
Skatterådet	Vedtægtsændring med A- og B-anparter og succession i aktiv udlejningsvirksomhed ved generationsskifte (ABL § 34, stk. 7)	01.09.2026
Skatterådet	Aktiv udlejningsvirksomhed ved generationsskifte: Familiedrevet ejendomsselskab med 60 lejligheder opfylder ABL § 34, stk. 7 – ejertidskrav tælles fra overdragerens eget erhvervstidspunkt	08.05.2026
Skatterådet	Kapitalafkastberegning af aktier og konvertible obligationer	07.06.2010

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Skatteforvaltningsloven § 30	stk. 1	Virksomhedsskatteloven § 9	
Virksomhedsskatteloven § 22a	stk. 1	Virksomhedsskatteloven § 22b	stk. 1
Virksomhedsskatteloven § 22c	stk. 2		

Virksomhedsskatteloven § 23a	stk. 1

MATERIALE

Citerede afgørelser

39 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

14.12.2020	Afslag på selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 ved skattefri fusion	bs-2383-2020-hjr
14.01.2020	Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	bs-24103-2019-hjr

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 32

03.06.2022	Afslag på fradrag for underskud ved udlejningsvirksomhed på landbrugsejendom	22-0017419
06.12.2021	Ophørsbeskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen efter salg af udlejningsejendom i et kommanditselskab	18-0000038
08.11.2021	Anerkendelse af deltidslandbrug som erhvervsmæssig virksomhed efter syn og skøn	15-0810659
02.07.2020	Tilladelse til omvalg efter skatteforvaltningsloven § 30 vedrørende placering af gæld i virksomhedsordningen efter Højesteretsdom	20-0024202
08.10.2019	Landsskatteretten: Erhvervsmæssig virksomhed, fikseret lejeindtægt og kapitalafkastordning – Opstaldning af heste	14-3727008
27.06.2019	Tilbageførsel af ændringer i virksomhedsordning efter anmodning om genoptagelse af kapitalafkast	15-2406823
15.05.2019	Manglende fradrag for udgifter til udlejningsejendom og afvisning af kapitalafkastordning grundet manglende erhvervsmæssig aktivitet	18-0006301
25.01.2019	Fradrag for underskud og anvendelse af kapitalafkastordning i landbrugsvirksomhed med ammekvæg og minilæsser	14-3727143
14.11.2018	Manglende fradrag for underskud og kapitalafkastordning nægtet grundet manglende erhvervsmæssig drift	15-2523465
13.11.2018	Manglende fradrag for virksomhedsunderskud og nægtet anvendelse af kapitalafkastordning grundet manglende erhvervsmæssig drift	15-3158432
03.10.2018	Landsskatteretten anerkender deltidslandbrug som erhvervsmæssig virksomhed trods mangeårige underskud	15-0568722
26.06.2018	Manglende fradrag for underskud og afvisning af kapitalafkastordning grundet ikke-erhvervsmæssig landbrugsvirksomhed	18-0000504
20.03.2018	Manglende fradrag for virksomhedsunderskud og kapitalafkastordning - manglende erhvervsmæssig virksomhed	15-1123369
09.12.2016	Anerkendelse af erhvervsmæssig landbrugsvirksomhed for deltidslandbrug trods underskud i opstartsfasen	14-0676915
02.02.2016	Fradrag for underskud af landbrugsvirksomhed og anvendelse af kapitalafkastordning – Erhvervsmæssig drift	13-6629367

22.05.2015	Genoptagelse og omvalg i virksomhedsordningen som følge af fejlagtig kapitalafkastsats	13-0074135
11.05.2015	Genoptagelse og ændring af kapitalafkast i virksomhedsordning efter forkert kapitalafkastsats	13-0074170
31.10.2014	Genoptagelse og omvalg i virksomhedsordningen som følge af forkert kapitalafkastsats	13-0074121
01.10.2014	Landsskatterettens afgørelse om skønsmæssig forhøjelse og kapitalafkastordning	13-0089779
09.07.2014	Genoptagelse af skatteansættelse grundet forkert kapitalafkastsats	12-0192000
07.02.2014	Genoptagelse tilladt: Ændring fra kapitalafkastordning til virksomhedsordning	13-0021366
18.12.2013	Genoptagelse og omvalg i virksomhedsordningen grundet forkert kapitalafkastsats	13-0009712
18.12.2013	Genoptagelse og omvalg i virksomhedsordningen som følge af forkert kapitalafkastsats	13-0033897
22.11.2013	Genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast i virksomhedsordning – Anvendelse af Skatteforvaltningslovens § 30	13-0191393
15.10.2013	Genoptagelse og ændring af kapitalafkast i virksomhedsordning – For høj kapitalafkastsats	13-0013584
23.09.2011	Anvendelse af kapitalafkastordningen (VSL § 22 c) på anparter erhvervet ved skattefri aktieombytning og spørgsmålet om frist for anmodning	10-02891
21.10.2010	Nægtelse af genoptagelse af skatteansættelse for 2003 - Overskredet frist og manglende særlige omstændigheder	10-01640
26.08.2010	Fradrag for underskud og anvendelse af kapitalafkastordningen ved fårehold	10-01178
26.08.2010	Landsskatteretten: Fradrag for underskud og anvendelse af kapitalafkastordning ved fårehold	10-01179
14.04.2010	Landsskatteretten: Genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast i virksomhedsordning	09-02713
12.10.2009	Landsskatteretten om beskatning af konjunkturudligning ved ophør af kapitalafkastordningen	08-03739
10.06.2009	Landsskatteretten om omvalg fra kapitalafkastordning til virksomhedsskatteordning	08-03476

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 5

01.09.2026	Vedtægtsændring med A- og B-anparter og succession i aktiv udlejningsvirksomhed ved generationsskifte (ABL § 34, stk. 7)	26-1867497
08.05.2026	Aktiv udlejningsvirksomhed ved generationsskifte: Familiedrevet ejendomsselskab med 60 lejligheder opfylder ABL § 34, stk. 7 – ejertidskrav tælles fra overdragerens eget erhvervstidspunkt	26-0667162
14.04.2026	Succession i ejendomsavance og 15%-regel ved familieoverdragelse af udlejningsejendom med aktiv drift	25-5877781

12.11.2025	Aktiv udlejning til hovedaktionær ved generationsskifte	25-3664857
07.06.2010	Kapitalafkastberegning af aktier og konvertible obligationer	09-167580

23 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over kulbrinteskat (beskatning af olie- og gasindvinding i Nordsøen)

Ring fence, territorial afgrænsning og finansielle poster efter kulbrinteskatteloven

Version 2 Opdateret 7. sep. 2026 20 afgørelser · 2010–2026 Læs online

INTRODUKTION

Kulbrinteskatteloven etablerer et selvstændigt beskatningsregime for indkomst ved forundersøgelse, efterforskning og indvinding af olie og gas i Danmark, på søterritoriet og på dansk kontinentalsokkel. Systemet er todelt: den særskilt opgjorte kulbrinteindkomst rammes dels af selskabsskat med tillægsselskabsskat (22 pct. + 3 procentpoint), dels af en kulbrinteskat på 52 pct., hvori selskabsskatten kan fradrages. Praksis kredser om tre knudepunkter – hvornår en aktivitet overhovedet er territorialt omfattet af § 1, hvor stramt "ring fence"-hegnet om § 4 er trukket, og hvordan finansielle poster skal behandles inden for hegnet. Højesterets dom i Shell-sagen og Landsskatterettens praksis om finansielle kontrakter er de centrale afgørelser, suppleret af en række bindende svar fra Skatterådet om lovens territoriale rækkevidde.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kulbrinteskatteloven udvider den subjektive skattepligt territorialt til dansk kontinentalsokkel, men kun for kulbrinterelaterede aktiviteter – anden ressourceudvinding uden for 12-sømilegrænsen falder helt uden for dansk beskatningsret.

02 Sandsugning på kontinentalsoklen skaber hverken begrænset skattepligt eller fast driftssted, fordi aktiviteten savner enhver forbindelse til efterforskning eller indvinding af kulbrinter (SKM2026.120.SR og SKM2026.121.SR, der viderefører SKM2015.77.SR).

03 Ring fence-konstruktionen i § 4 er asymmetrisk: indtægtssiden er en udtømmende opregning i stk. 1, mens fradragssiden er bredt formuleret som alle udgifter, der "vedrører" de opregnede indtægter.

04 Østre Landsret krævede i SKM2013.279.ØLR klare holdepunkter for at læse et almindeligt symmetriprincip ind i den dagældende § 4, stk. 1, og fandt ikke sådanne holdepunkter for renteindtægter og kursgevinster.

05 Højesteret ændrede i sag 102/2013 dette resultat for kursgevinsternes vedkommende: henvisningen i § 4, stk. 4, 1. pkt., til skattelovgivningens almindelige regler indebærer, at valg af lagerprincippet medfører symmetrisk medregning af både gevinster og tab i kulbrinteindkomsten.

06 Højesteret afviste samtidig en nettoindkomstbetragtning: et selskab har ikke pligt til at bruge driftsindtægter til at nedbringe gæld, og bruttorenteudgifterne på et lån, der finansierer indvindingsvirksomheden, kan derfor fradrages fuldt ud uden modregning af renteindtægter fra indlånskonti.

07 Finansielle kontrakter, der afdækker prisrisikoen ved førstegangssalg af olie, har den fornødne tilknytning til kulbrinteindkomsten, og separationsprincippet i kursgevinstlovens § 29 udelukker ikke i sig selv fradrag i kulbrinteindkomsten (Landsskatterettens j.nr. 11-0301898).

08 Lovgiver kodificerede i 2009 en nettoopgørelse af finansielle poster ved at indsætte "finansielle indtægter med direkte tilknytning til kulbrintevirksomheden" i § 4, stk. 1; afkast af overskud, der tages ud af kulbrintevirksomheden, forbliver almindelig indkomst.

09 Fortjeneste ved afståelse af licenser og bevillinger beskattes i kulbrinteindkomsten, men kan ved farm-out udskydes, indtil erhververens efterforskningsomkostninger afholdes, dog senest i tredje indkomstår efter afståelsen – og reglen gælder ikke koncerninterne overdragelser.

10 Der indrømmes efter § 4, stk. 4, sidste pkt., ikke fradrag for salgsprovisioner, rabatter eller lignende ved overdragelse af kulbrinter mellem indbyrdes afhængige foretagender, og normprissystemet i §§ 5-6 kan sætte den faktisk opnåede pris helt ud af kraft.

11 Kulbrintefradraget udgør 5 pct. af anskaffelsessummen i seks indkomstår, men blev under investeringsvinduet 2017-2025 forhøjet til 6,5 pct. for betalinger, der tilføres den særskilte saldo efter § 20 G.

12 Valget af kapitel 3 B er bindende for samtlige omfattede betalinger i det pågældende og efterfølgende indkomstår og udløser en tillægsskat på 5 eller 10 pct. af EBIT i år, hvor den gennemsnitlige oliepris overstiger henholdsvis 75 og 85 USD pr. tønde (2017-niveau).

13 Underskud i kulbrinteindkomsten efter kapitel 3 A kan kun fremføres i tilsvarende indkomst, og underskud fra anden indkomst kan aldrig fradrages i kulbrinteindkomsten, jf. § 20 E, stk. 1 og 2.

14 Carry back-ordningen i § 20 E, stk. 3, giver ved endeligt ophør ret til udbetaling af skatteværdien af fjernelsesomkostninger efter § 10 A, dog højst svarende til den betalte kulbrinteskat.

15 Anlæg, der efter ophør opretholdes til CO2-lagring, blokerer ikke længere for carry back, men det udbetalingsberettigede beløb reduceres med 5 pct. for hvert forløbet år, jf. § 20 E, stk. 4.

16 Kulbrinteskatten opkræves foreløbigt i to rater med forfald 1. oktober i indkomståret og 1. juni året efter, med et tillæg eller en godtgørelse på 2 pct. af forskellen mellem raterne.

§ 1 Todelt beskatning: selskabsskat med tillæg og en kulbrinteskat på 52 pct.

Kulbrinteskatteloven er ikke en afgiftslov, men et selvstændigt indkomstskatteregime lagt oven på og ind i den almindelige selskabsbeskatning. Efter kulbrinteskattelovens § 2, stk. 1 svares der af indkomst efter § 1 "personlig indkomstskat, dødsboskat, selskabsskat, tillægsselskabsskat eller skat efter fondsbeskatningsloven efter skattelovgivningens almindelige regler med de ændringer, der følger af kapitel 2 og 4", og efter § 2, stk. 2 "endvidere en kulbrinteskat efter bestemmelserne i kapitel 3 A".

De to lag hviler på hver sin opgørelse:

Lag	Hjemmel	Grundlag	Sats
Selskabsskat + tillægsselskabsskat	Selskabsskatteloven § 17, stk. 1	Særskilt indkomst efter kulbrinteskattelovens kapitel 2	22 pct. + 3 procentpoint
Kulbrinteskat	Kulbrinteskatteloven § 20 B, stk. 3	Kulbrinteindkomst efter kapitel 3 A	52 pct.
Tillægsskat (valgfrit vindue)	Kulbrinteskatteloven § 20 J, stk. 3	Kapitel 2-indkomst før finansielle poster (EBIT)	5 eller 10 pct.

Selskabsskatteloven bestemmer udtrykkeligt, at "Indkomst omfattet af kulbrinteskattelovens § 4, stk. 1 og 2, beskattes med selskabsskatteprocenten efter 1. pkt. med tillæg af 3 procentpoint (tillægsselskabsskatten)". Kædningen mellem lagene sker gennem § 20 D, hvorefter der ved opgørelsen af den skattepligtige kulbrinteindkomst fradrages de skatter, der for det pågældende indkomstår pålignes af den efter kapitel 2 opgjorte indkomst. Fradragsadgangen betyder, at kulbrinteskattens 52 pct. beregnes af et grundlag, der allerede er reduceret med selskabsskatten og tillægsselskabsskatten; med en kapitel 2-belastning på 25 pct. giver 52 pct. af restbeløbet en samlet marginal belastning i størrelsesordenen 64 pct.

Skatterne tilfalder i begge lag staten, jf. § 4, stk. 5 og § 20 B, stk. 3, og kommunerne får dermed ingen andel. For personer og udenlandske arbejdstagere gælder de særlige satsregler i § 21, herunder en endelig bruttoskat på 30 pct. for personer, der arbejder for en arbejdsgiver uden hjemting her i landet. Den administrative ansættelse foretages efter kulbrinteopkrævningslovens § 2 af told- og skatteforvaltningen og omfatter både den særskilte indkomst efter kapitel 2, kulbrinteindkomsten efter kapitel 3 A og anden indkomst, der er skattepligtig her til landet. Skattestyrelsen har i Den juridiske vejledning afsnit C.D.1.2.5 præciseret, at ansættelsen henhører under en dedikeret enhed for kulbrinte- og tonnagebeskatning.

LOV Kulbrinteopkrævningsloven § 2 Kulbrinteskatteloven § 2, stk. 1, 2 Kulbrinteskatteloven § 20b, stk. 3 Kulbrinteskatteloven § 20d Kulbrinteskatteloven § 21, stk. 2 Selskabsskatteloven § 17, stk. 1

§ 2 Den territoriale rækkevidde af § 1 – soklen dækkes kun for kulbrinterelaterede aktiviteter

Kulbrinteskattelovens § 1, stk. 1 omfatter "enhver form for indkomst i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter og dertil knyttet virksomhed, herunder anlæg af rørledninger, forsyningstjeneste samt skibstransport og rørledningstransport af indvundne kulbrinter", når indtægterne er erhvervet ved arbejde udført i Danmark, herunder søterritoriet, samt på dansk kontinentalsokkelområde. Bestemmelsen er dermed en territorial udvidelse af skattepligten ud over de 12 sømil, men udvidelsen er tematisk begrænset.

Det er netop denne begrænsning, der bærer den nyeste praksis. I SKM2026.120.SR og SKM2026.121.SR tog Skatterådet den 4. marts 2026 stilling til et nederlandsk rederis planlagte opsugning af sand 40-65 sømil fra kysten med efterfølgende losning i danske havne. Rådet slog fast, at dansk skatteret som hovedregel kun gælder inden for land- og søterritoriet, at § 1 udvider skattepligten til soklen, men at udvidelsen "alene finder anvendelse på virksomhed knyttet til olie og gas (kulbrinter)". Da sandet skulle bruges i byggeindustrien, faldt aktiviteten uden for loven, og der var heller ikke hjemmel i selskabsskattelovens § 2, stk. 2, hvis udvidelse til den eksklusive økonomiske zone er begrænset til kunstige øer, installationer og anlæg. Midlertidig sandsugning fra havbunden var ikke omfattet heraf.

Afgørelserne viderefører SKM2015.77.SR, hvor Skatterådet i en næsten identisk sag konkluderede, at sandsugningen 65-67 sømil ude hverken skabte fast driftssted eller begrænset skattepligt, og at skibets kortvarige tilstedeværelse i danske havne (højst 7-8 dage, 1-2 gange årligt) manglede den fornødne faste karakter. Rådet citerede den ældre praksis om, at Danmark alene kan beskatte virksomhed udøvet på land- og søterritoriet, men "ingen del af aktiviteterne uden for disse områder". Den samme grænsedragning genfindes på afgiftssiden i SKM2021.215.SR, hvor indvinding af sand og grus på soklen derimod var afgiftspligtig, fordi råstofafgiftsloven har sin egen geografiske hjemmel.

Afgrænsningen har også en overenskomstretlig side. I SKM2025.276.SR installerede et udenlandsk selskab fundamenter til et havmølleprojekt i den eksklusive økonomiske zone. Efter intern dansk ret forelå fast driftssted fra første dag, fordi bygge- og anlægsarbejde udløser fast driftssted straks, og fordi aktiviteten vedrørte etablering af installationer i zonen. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten var der derimod ikke fast driftssted, da 12-månederskravet ikke var opfyldt, og:

> *Særreglen om offshore-virksomhed i artikel 24, stk. 3, finder kun anvendelse på »virksomhed ud for kysten … i forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af havbunden og dens undergrund og de deri værende naturforekomster« (artikel 24, stk. 2). Spørgers installation af fundamenter er hverken efterforskning eller kulbrinteudvinding, og artikel 24 er derfor ikke relevant.*

Offshore-artiklen i overenskomsterne har med andre ord samme funktionelle afgrænsning som kulbrinteskattelovens § 1. Andre bindende svar i randområdet illustrerer, hvor almindelige fast driftssteds-kriterier overtager, når kulbrintetilknytningen mangler eller er indirekte: SKM2017.481.SR om helikopterservice til platforme i Nordsøen med base i en dansk lufthavn, SKM2025.641.SR om onshore-supportaktiviteter, SKM2021.24.SR om tonnagebeskatning af offshore installationsvirksomhed og SKM2016.342.SR om rejsegodtgørelse ved offshore-arbejde. Om fuld og begrænset skattepligt som selvstændigt emne henvises til bopael-skattepligt.

LOV	`Kulbrinteskatteloven § 1, stk. 1` `Selskabsskatteloven § 2, stk. 1, 2`	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Skattepligt ved sandsugning uden for dansk territorialfarvand	04.03.2026
	Skatterådet · Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen	04.03.2026
	Skatterådet · Offshore selskabs udvidede supportaktiviteter i Danmark skaber ikke fast driftssted	18.11.2025
	Skatterådet · Fast driftssted offshore og afvisning af trækfritagelse	16.05.2025
	Skatterådet · Råstofafgift for indvinding på kontinentalsoklen uden import	19.04.2021
	Skatterådet · Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	15.01.2021
	Skatterådet · Fast driftssted for helikopterservice og international trafik	08.08.2017
	Skatterådet · Skattefri rejsegodtgørelse ved offshore vindmølleprojekter og 8 km-kravet	11.08.2016
	Skatterådet · Fast driftssted ved sandsugning uden for territorialfarvand	29.01.2015

§ 3 Ring fence-princippet i § 4: udtømmende indtægtsopregning over for et bredt udgiftsbegreb

Kernen i kulbrintebeskatningen er den særskilte ansættelse i § 4, stk. 1, der i dag opregner syv indtægtstyper: førstegangssalg af indvundne kulbrinter (nr. 1), indtægt fastsat som en andel af de indvundne kulbrinter eller værdien heraf (nr. 2), fortjeneste eller tab ved direkte eller indirekte afståelse af bevilling, tilladelse eller rettighed (nr. 3), negativ driftsmiddelsaldo (nr. 4), fortjeneste og tab efter afskrivningslovens § 9 (nr. 5), genvundne afskrivninger på bygninger (nr. 6) og finansielle indtægter med direkte tilknytning til kulbrintevirksomheden (nr. 7). Hertil kommer efter stk. 2 salgsværdien af kulbrinter, der udtages til forarbejdning eller eget brug.

Forarbejderne til den oprindelige lov af 1982 forklarer sondringen: på den ene side står indkomst, der er direkte afhængig af prisudviklingen på olie og gas, på den anden side andre indkomster som efterforskning, forsyningstjeneste og anden servicebetonet virksomhed. Kun den første kategori er omfattet af kapitel 2 og 3. Bemærkningerne til § 4 formulerer den asymmetriske fradragsregel klart:

> *Som nævnt skal den skattepligtige opgøre indkomst ved kulbrinteindvinding uafhængig af anden indkomst. Som følge heraf kan der kun fratrækkes de udgifter, der knytter sig til erhvervelsen af sådanne indkomster. Dette nødvendiggør en opdeling af udgifter, der ikke umiddelbart kan henføres til enten indvindingsvirksomhed eller anden virksomhed. Renter af lån vil kun kunne fratrækkes i det omfang, lånene er medgået til finansiering af indvindingsvirksomhed.*

Denne asymmetri blev afgørende i **SKM2013.279.ØLR** (22. marts 2013, Østre Landsrets 22. afdeling, B-1484-11). Landsretten gennemgik ordlyd og forarbejder og konkluderede, at der ikke var holdepunkter for at anse renteindtægter og kursgevinster for omfattet af den dagældende § 4, stk. 1 og 2:

> *I kraft af etableringen af denne særlige beskatningsordning for beskatning af indtægter ved kulbrinteindvinding og på baggrund af, at beskatning af renteindtægter og kursgevinster efter §§ 12, stk. 1, og 20 B, stk. 1, jf. § 4, ikke har støtte i lovens ordlyd eller forarbejder, må der kræves klare holdepunkter for at det almindelige skatteretlige grundprincip om symmetri gælder på dette område.*

Landsretten lagde vægt på, at en embedsmandsarbejdsgruppe i 1992 og Kulbrintebeskatningsudvalget i **betænkning nr. 1408/2001** begge havde konstateret, at den snævre formulering af § 4 gav fradragsret for alle udgifter vedrørende kulbrinteaktiviteten, mens der ikke var hjemmel til at beskatte eksempelvis renteindtægter og kursgevinster. Arbejdsgruppen anbefalede en udvidelse af § 4 – men lovændringen kom først i 2009.

Lovgiver lukkede hullet ved ændringsloven af december 2009, der indsatte nr. 7 om finansielle indtægter. Bemærkningerne beskriver formålet præcist:

> *Det præciseres herved, at der er tale om en nettoopgørelse af finansielle indtægter og udgifter. Et selskab, der er skattepligtigt efter kulbrinteskatteloven, kan således ikke ved opgørelsen af kulbrinteindkomsten efter § 4 fradrage bruttorenteudgifter og bruttokurstab, mens renteindtægter og valutakursgevinster »kun« beskattes som anden indkomst.*

Afgrænsningen er dog fortsat funktionel og ikke formel: forarbejderne understreger, at afkast af den indtjening, kulbrintevirksomheden giver selskabet, ikke skal medregnes til kulbrinteindkomsten, medmindre afkastet geninvesteres eller forbliver i kulbrintevirksomheden. Tages overskuddet ud og placeres i obligationer, beskattes

renter og kursgevinster som almindelig indkomst – og et kurstab kan kun modregnes dér. Tab på aktier i datterselskaber og CFC-beskattede finansielle indtægter falder ligeledes uden for hegnet.

LOV Kulbrinteskatteloven § 4, stk. 1, 2, 4 · Kulbrinteskatteloven § 20b, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst 27.03.2015

Landsskatteretten · Fradrag for tab på finansielle kontrakter i kulbrinteindkomsten 01.10.2013

§ 4 Shell-dommen: lagerprincippet trækker valutakursgevinsterne ind i kulbrinteindkomsten

Højesteret behandlede Østre Landsrets dom i Sag 102/2013 (dom af 27. marts 2015, offentliggjort som SKM2015.245.HR). Sagen angik Shell Olie- og Gasudvinding Danmark B.V.'s kulbrinteindkomst for 2002-2006 og rejste to spørgsmål: skulle valutakursgevinster på selskabets gæld og fordringer medregnes i kulbrinteindkomsten, og skulle renteudgifterne på et koncerninternt lån på 625 mio. USD modregnes i renteindtægter fra indlånskonti?

De beløbsmæssige udsving var betydelige og illustrerer, hvorfor spørgsmålet var værd at føre til Højesteret:

Indkomstår	Kursgevinst (+) / kurstab (–) på 625-lånet	Bruttorenteindtægter	Bruttorenteudgifter
2002	+ ca. 485 mio. kr.	ca. 3,7 mio. kr.	ca. 72,4 mio. kr.
2003	+ ca. 575 mio. kr.	ca. 7,6 mio. kr.	ca. 54,5 mio. kr.
2004	+ ca. 279 mio. kr.	ca. 25,6 mio. kr.	ca. 65,9 mio. kr.
2005	– ca. 508 mio. kr.	ca. 137,5 mio. kr.	ca. 135,8 mio. kr.
2006	+ ca. 393 mio. kr.	ca. 225,2 mio. kr.	ca. 248,8 mio. kr.

Shell gjorde gældende, at § 4, stk. 1 og 2, indeholdt en udtømmende opregning, og at lagerprincippet blot var en opgørelsesmetode, der ikke kunne skabe ny beskatningshjemmel. Højesteret gav ikke Shell medhold på dette punkt. Retten tog udgangspunkt i § 4, stk. 4, 1. pkt., hvorefter den særskilte indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, og fremhævede kursgevinstlovens grundlæggende symmetri:

> *I betænkning nr. 1050/1985 er det anført s. 48, at det, hvis lagerprincippet anvendes, er påkrævet, at ikke kun tab, men også gevinster medregnes ved indkomstopgørelsen, da der i modsat fald vil kunne forekomme tilfælde, hvor en skattepligtig opnår fradrag for et tab, selv om den skattepligtige i realiteten ikke har lidt et tab.*

Og konklusionen:

> *Højesteret finder, at henvisningen i kulbrinteskattelovens § 4, stk. 4, 1. pkt., herefter indebærer, at Shells valutakursgevinster og -tab med hensyn til gæld og fordringer vedrørende indvindingsvirksomheden skal medregnes i kulbrinteindkomsten på grundlag af en opgørelse i overensstemmelse med kursgevinstlovens regler om lagerprincippet.*

Dommen skal læses præcist. Højesteret ophævede ikke ring fence-princippet og fastslog ikke, at § 4, stk. 1, generelt kan udfyldes med et symmetriprincip. Afgørende var det konkrete valg af opgørelsesmetode: når selskabet vælger lagerprincippet for gæld og fordringer, der vedrører indvindingsvirksomheden, kan man ikke isolere tabsbenet inden for hegnet og gevinstbenet uden for. Dispensationspraksis fra lagerprincippet er i

øvrigt restriktiv, jf. Højesterets dom i Sag 186/2010, hvor dispensation efter kursgevinstlovens § 33, stk. 2, blev nægtet, fordi finansiel risikostyring af datterselskabers gæld ikke var led i moderselskabets primære drift. Retsstillingen for valutakursgevinster i almindelighed er behandlet i BS-175/2019-HJR, hvor Højesteret afviste, at beskatningen af en valutakursgevinst ved frigørelse fra et udlandslån strider mod kapitalens frie bevægelighed.

Efter 2009-ændringen har spørgsmålet mistet en del af sin praktiske betydning, fordi finansielle indtægter med direkte tilknytning til kulbrintevirksomheden nu udtrykkeligt er nævnt i § 4, stk. 1, nr. 7. Dommen er dog fortsat den autoritative udlægning af, hvor langt henvisningen i § 4, stk. 4, til skattelovgivningens almindelige regler rækker.

LOV	Kulbrinteskatteloven § 4, stk. 4 · Kursgevinstloven § 25, stk. 2 · Kursgevinstloven § 33	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom i sag om beskatning af valutakursgevinst og kapitalens frie bevægelighed	21.06.2021
	Højesteret · Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst	27.03.2015
	Højesteret · Nægtelse af dispensation fra lagerprincippet for renteswapaftaler i ejendomskoncern	07.05.2012

§ 5 Bruttorentefradraget og afvisningen af en nettoindkomstbetragtning

Den anden halvdel af Sag 102/2013 angik en dispositionsbetinget indsigelse fra Skatteministeriet. Frem til udgangen af 2003 havde Shell løbende brugt indtægterne fra olie- og gassalget til at nedbringe gælden på 625-lånet. Efter en tvist med skattemyndighederne, som oprindeligt havde nægtet rentefradrag under henvisning til manglende forretningsmæssig begrundelse, valgte selskabet i stedet at lade lånet stå fuldt trukket og placere overskudslikviditeten på særskilte rentebærende indlånskonti. Ministeriet gjorde gældende, at 625-lånet herefter ikke længere finansierede indvindingsvirksomheden, men opbygningen af likvide midler, og at kun nettorenteudgiften kunne fradrages i kulbrinteindkomsten.

Højesteret afviste synspunktet:

> *Shell havde ikke pligt til at benytte indtægter fra f.eks. salg af olie og gas til at nedbringe gælden og dermed renteudgiften på 625-lånet, og indsættelsen af indtægterne på indlånskonti i stedet giver ikke tilstrækkeligt grundlag for Skatteministeriets synspunkt om, at 625-lånet og dermed renteudgifterne i indkomstårene 2004-2006 ikke i det hele vedrørte kulbrintevirksomheden.*

Afgørelsen har to lag af betydning. For det første fastslår den, at tilknytningsvurderingen efter § 4, stk. 4, 3. pkt. knytter sig til lånets faktiske anvendelse ved stiftelsen og videreførelsen, ikke til en hypotetisk optimeret kapitalstruktur. For det andet indeholder den en implicit påmindelse om, at myndighedernes tidligere krav om en klar adskillelse mellem driftslikviditet og lånefinansiering ikke efterfølgende kan vendes mod skatteyderen som en "vilkårlig indkomstpåvirkning".

Resultatet blev derfor, at Skatteministeriet fik medhold i sin subsidiære påstand 1: valutakursgevinsterne skulle medregnes i kulbrinteindkomsten, mens bruttorenteudgifterne blev fastholdt som fradragsberettigede. Kulbrinteindkomsten blev nedsat med 3.769.950 kr. i 2002 og 7.692.401 kr. i 2003 samt med 27.629.345 kr. i 2004, 143.017.037 kr. i 2005 og 231.294.397 kr. i 2006, med tilsvarende forhøjelse af anden indkomst. Ingen af parterne blev tilkendt sagsomkostninger for landsret eller Højesteret.

Et beslægtet fordelingsproblem kendes fra tonnagebeskatningen, hvor Landsskatteretten i 08-02373 fastslog, at det afgørende kriterium ved fordeling af nettofinansudgifter er, om aktivet klart er "tilknyttet" den særligt beskattede virksomhed – og at undtagelsesbestemmelser i en særlov som udgangspunkt skal fortolkes indskrænkende. Den fortolkningsstil svarer til Østre Landsrets tilgang til kulbrinteskattelovens § 4.

LOV Kulbrinteskatteloven § 4, stk. 4 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst 27.03.2015

Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om tonnageskatteordning – fradrag for finansudgifter og afskrivninger 29.07.2010

§ 6 Finansielle kontrakter, separationsprincippet i kursgevinstlovens § 29 og tilknytningskravet

Hvor Shell-sagen drejede sig om gæld og fordringer, angår Landsskatterettens afgørelse i 11-0301898 af 1. oktober 2013 (offentliggjort som SKM2013.798.LSR) egentlige finansielle kontrakter. Et selskab med efterforskning og udvinding i Nordsøen havde i indkomståret 2007 fratrukket et betydeligt tab på swaps, put-optioner og spreads i kulbrinteindkomsten. Kontrakterne var indgået som sikringstransaktioner for at fastlåse prisen ved førstegangssalg af olie.

SKAT nægtede fradraget med tre argumenter: § 4 indeholder en udtømmende liste, finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstlovens § 29 beskattes efter et separationsprincip, og kontrakterne var ikke nævnt i den dagældende lovtekst. Landsskatteretten gav selskabet medhold og opstillede tre bærende præmisser:

- **Tilknytningskravet:** kontrakterne havde en så direkte tilknytning til erhvervelsen af kulbrinteindkomsten, at de opfyldte kriteriet i § 4, stk. 4, 3. pkt. om at "vedrøre" indtægterne.
- **Separationsprincippet:** kursgevinstlovens § 29 udelukker ikke i sig selv, at gevinst og tab kan behandles som den underliggende aktivitet, når den fornødne erhvervsmæssige sammenhæng foreligger.
- **Symmetri:** med henvisning til **SKM2013.279.ØLR** kunne manglende symmetri ikke i sig selv føre til, at fradragsretten blev nægtet, når lovens ordlyd gav mulighed for fradrag.

Afgørelsens konklusion lyder:

> *Landsskatteretten finder, at de af H1 A/S anvendte kontrakter har en sådan tilknytning til erhvervelsen af kulbrinteindkomsten, at tabet som udgangspunkt tillige kan fradrages i kulbrinteindkomsten i medfør af kulbrinteskattelovens § 4, stk. 4, 3. pkt.*

Symmetri-præmissen skal læses med forbehold, fordi den hviler på landsretsdommen, som Højesteret to år senere ændrede for kursgevinsternes vedkommende. Tilknytningspræmissen står derimod uantastet og er i dag understøttet af § 4, stk. 1, nr. 7.

Selve tilknytningsvurderingen føres i praksis med de kriterier, der er udviklet under kursgevinstlovens § 32, stk. 1 om finansielle kontrakters erhvervsmæssige tilknytning. Landsskatteretten kræver her, at kontrakten afdækker en reel risiko på virksomhedens leverancer, fordringer eller gæld, og bevisbyrden påhviler den skattepligtige:

Afgørelse	Kriterium der afgjorde sagen

12-0191619	Swappen havde ikke risikoafdækning til formål, men udnyttelse af rente- og valutaforskelle
13-0074158	Teknisk hovedstol oversteg vedvarende den underliggende erhvervsgæld i samme valuta
13-6644151	Manglende valutamæssig, beløbsmæssig og tidsmæssig sammenhæng med det underliggende lån
14-0064846	Bevismæssig vægt af swappens ben, hovedstol, retning og betalingsterminer
16-1524567	Lagerprincippet er obligatorisk, og løbende nettoafregninger indgår i årets gevinst/tab

Overført til kulbrinteområdet betyder det, at prissikringskontrakter, der matcher den faktiske produktion i mængde og periode, står stærkt inden for hegnet, mens kontrakter, hvis nominelle omfang eller valuta ikke modsvarer den underliggende kulbrinteeksponering, risikerer at blive henført til den almindelige selskabsindkomst.

LOV Kulbrinteskatteloven § 4, stk. 4 · Kursgevinstloven § 29 · Kursgevinstloven § 32, stk. 1 · Kursgevinstloven § 33, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af gevinst og tab på swapaftaler - Anvendelse af lagerprincippet	06.01.2020
Landsskatteretten · Nægtelse af erhvervsmæssig tilknytning for valutaswap og valutaterminsforretninger i landbrugsvirksomhed	30.03.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Kildeartsbegrænsning af tab på finansielle kontrakter (swaps) i landbrugsvirksomhed	03.12.2014
Landsskatteretten · Landsskatteretten afviser genoptagelse af sag om swapaftales tilknytning til landbrugsvirksomhed	06.03.2014
Landsskatteretten · Kildeartsbegrænsning af tab på valutaswap og valutaterminsforretninger	17.12.2013
Landsskatteretten · Fradrag for tab på finansielle kontrakter i kulbrinteindkomsten	01.10.2013

§ 7 Afståelse af licenser, farm-out og genvundne afskrivninger efter § 4, stk. 1, nr. 3-6

Rettighedssiden er selvstændigt reguleret. Efter § 4, stk. 1, nr. 3 medregnes fortjeneste eller tab ved "direkte eller indirekte afståelse af bevilling, tilladelse eller rettighed til forundersøgelse, efterforskning eller indvinding af kulbrinter", og efter § 4, stk. 3 opgøres fortjenesten som forskellen mellem vederlaget og anskaffelsesomkostningerne med fradrag af afskrivninger foretaget efter § 9, der tillader lineær afskrivning over rettighedens restløbetid.

Forarbejderne til 1982-loven forklarer rækkevidden af "indirekte" afståelse. Optagelse af en partner i et joint venture behandles skattemæssigt som en indirekte overdragelse af en del af den rettighed, bevillingen giver, og vederlaget er derfor omfattet. Derimod falder salg af aktieposter, der giver bestemmende indflydelse over et selskab, uden for loven og behandles efter aktieavancebeskatningsloven. Bestemmelsen dækker enhver form for afståelse, herunder ekspropriation.

Den praktisk vigtigste undtagelse er farm-out-reglen, der blev indsat ved ændringsloven af december 2009. Bemærkningerne beskriver problemet og løsningen:

> *»Farm out« er olieindustriens betegnelse for, at en licenshaver overdrager en del af sin ejerandel til en anden virksomhed, eksempelvis mod at denne virksomhed refunderer en del af de historiske omkostninger samtidig med, at virksomheden betaler en uforholdsmæssig stor andel af et aftalt efterforskningsprogram.*

Efter § 4, stk. 3, 2. pkt. beskattes fortjenesten i takt med, at de pågældende efterforskningsomkostninger afholdes, dog senest i det tredje indkomstår efter afståelsen. Reglen er målrettet: den gælder kun betaling i form af efterforskningsomkostninger, som sælgeren efter undergrundslovens § 13, stk. 1 er forpligtet til at afholde, mens refusion af tidligere afholdte omkostninger beskattes fuldt ud i afståelsesåret. Og efter 3. pkt. finder reglen ikke anvendelse ved overdragelse mellem koncernforbundne selskaber, jf. ligningslovens § 2 – forarbejderne begrunder dette med, at målgruppen er de mindre selskaber, der må inddrage nye partnere for at finansiere videre efterforskning. Om armslængdespørgsmål i øvrigt henvises til transfer-pricing.

Afskrivningssiden blev strammet ved lempelsesloven af december 2017, der indsatte det nuværende § 4, stk. 1, nr. 4 om indtægtsførelse af en negativ driftsmiddelsaldo. Bemærkningerne konstaterer, at der forinden "ikke er hjemmel til at beskatte genvundne afskrivninger på driftsmidler, der afstås under den løbende drift", og at afskrivningslovens § 8, stk. 1, fremover også skal finde anvendelse ved indkomstopgørelsen efter kapitel 2 og dermed ved opgørelsen af kulbrinteindkomsten efter kapitel 3 A. Samtidig blev henvisningen i § 4, stk. 3, 2. pkt., udvidet fra "nr. 3-5" til "nr. 3-6", så farm-out-udskydelsen også omfatter genvundne afskrivninger.

At den skatteretlige kvalifikation af rettigheder til olie- og gasforekomster kan være vanskelig, illustreres af Højesterets dom i BS-43/2012-HJR om danske investorers erhvervelse af "working interests" i amerikanske olie- og gasprojekter. Skatteyderen frafaldt for Højesteret den materielle påstand om afskrivningsberettigede udbytteretter, og det eneste stridsspørgsmål blev, om Landsskatterettens kendelse udgjorde en praksisskærpelse med tilbagevirkende kraft. Højesteret fandt ikke, at der forelå en bindende administrativ praksis til fordel for skatteyderen.

LOV Afskrivningsloven § 8, stk. 1 · Kulbrinteskatteloven § 4, stk. 1, 3 · Kulbrinteskatteloven § 9 · Ligningsloven § 2

PRAKSIS **Højesteret** · Sag om skattemæssig behandling af investering i amerikanske olie- og gasprojekter 04.11.2013

§ 8 Normprissystemet i §§ 5-6 og forbuddet mod koncerninterne salgsprovisioner

Kulbrinteskatteloven indeholder to selvstændige værn mod, at beskatningsgrundlaget flyttes ud af hegnet gennem prisfastsættelsen mellem koncernforbundne parter.

Det første er det administrative forbud mod bestemte fradrag. § 4, stk. 4, sidste pkt. bestemmer kategorisk, at "Der indrømmes ikke fradrag for salgsprovisioner, rabatter eller lignende ved overdragelse af kulbrinter mellem foretagender, der må anses for indbyrdes afhængige." Bestemmelsen er ikke en armslængdenorm, men et objektivt fradragsforbud, der ifølge 1982-forarbejderne også finder anvendelse ved handler mellem danske selskaber. Spørgsmålet om indbyrdes afhængighed skal afgøres efter de principper, der gælder for koncernforbundne selskaber i selskabsskatteretten.

Det andet er normprissystemet i § 5. Skatteministeren kan efter forhandling med klima- og energiministeren bestemme, at der til brug ved indkomstopgørelsen fastsættes normpriser for de indvundne kulbrinter, eventuelt

kun for flydende kulbrinter. Normprisen skal svare til markedsprisen ved omsætning mellem uafhængige parter under frie vilkår og fastsættes bagud for tre måneder ad gangen. Systemets skarpeste kant ligger i § 5, stk. 4:

> *Den i stk. 3 nævnte opgørelsesmåde finder anvendelse, uanset om den skattepligtige godtgør, at den faktisk opnåede indtægt afviger fra den ansatte indtægt.*

Normprisen er altså ikke en formodningsregel, der kan afkræftes ved dokumentation for en anden faktisk salgspris. Prisen fastsættes efter § 6 af et nævn på fem medlemmer med formanden udnævnt efter indstilling fra Højesterets præsident, og nævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

Baggrunden er beskrevet i 1982-lovens almindelige bemærkninger, der anfører, at de praktiske erfaringer med den dagældende korrektionshjemmel viste "store vanskeligheder forbundet med at tilsidesætte de fakturerede priser", og at det navnlig i oliebranchen med dens "på én gang differentierede og integrerede opbygning" var vanskeligt og tidskrævende for skattemyndighederne at sandsynliggøre både afhængighed og prisafvigelse. Normprissystemet er dermed udtryk for et bevidst valg af en objektiveret værdiansættelse frem for individuelle armslængdekorrektioner.

En beslægtet afgrænsning ses uden for skatteretten i bekendtgørelse om betaling for transport af råolie og kondensat § 6, hvorefter selskabsskat og kulbrinteskat udtrykkeligt ikke kan indgå i de driftsomkostninger, der kan indregnes i rørledningstariffen.

LOV Kulbrinteskatteloven § 4, stk. 4 Kulbrinteskatteloven § 5, stk. 1-4 Kulbrinteskatteloven § 6

§ 9 Kulbrintefradraget efter § 20 C og det forhøjede fradrag i investeringsvinduet

Kulbrintefradraget er et rent beregningsteknisk ekstrafradrag, der skal kompensere for den høje marginalbeskatning og de store kapitaludlæg i branchen. Efter § 20 C, stk. 1 kan der ved opgørelsen af kulbrinteindkomsten fradrages 5 pct. af anskaffelsessummen for aktiver omfattet af § 8, stk. 1 – produktionsanlæg, platforme, rørledninger og andet udstyr anvendt ved erhvervelse af indtægt efter § 4, stk. 1, nr. 1 og 2. Fradraget indrømmes i det indkomstår, hvor afskrivningen påbegyndes, og hvert af de følgende fem indkomstår, altså seks år i alt. Efter § 20 C, stk. 2 gives et tilsvarende fradrag på 5 pct. af de forundersøgelses- og efterforskningsudgifter, der efter § 7 fradrages over fem år.

Grundlaget reduceres løbende: afståelsessummer fragår efter stk. 3, dog højst med anskaffelsessummen, og erstatnings- og forsikringssummer sidestilles med afståelsessummer. Overgår et aktiv til anden anvendelse, fragår den nedskrevne værdi efter stk. 4, og ved delvis anvendelse i anden virksomhed reduceres grundlaget forholdsmæssigt efter stk. 5.

Med lempelsesloven af december 2017 blev der indsat et helt nyt kapitel 3 B med et tidsbegrænset investeringsvindue. Adgangen er valgfri, og betingelserne fremgår udtømmende af § 20 F, stk. 1:

1. betalingen skal medregnes i anskaffelsessummen for driftsmidler omfattet af afskrivningslovens § 5 C, stk. 1, nr. 3, anvendt som nævnt i § 8, stk. 1,
2. betalingen skal gennemføres i perioden 1. januar 2017 – 31. december 2025,

3. anskaffelsen skal ske i henhold til en plan, der er godkendt eller skal godkendes efter undergrundslovens § 10, stk. 2 eller 3, og som er indsendt til godkendelse i samme periode, og
4. planen skal være godkendt senest i indkomståret 2026, og betingelserne for at påbegynde afskrivning skal være opfyldt senest i indkomståret 2026.

Valget træffes ved rettidig afgivelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 2 for det første år, reglerne ønskes anvendt, og er derefter **bindende for samtlige omfattede betalinger** i det pågældende og efterfølgende indkomstår, jf. § 20 F, stk. 2.

De tre lempelser fremgår af forarbejderne til 2017-loven:

> *– En forhøjelse af kulbrintefradraget fra 5 pct. årligt over 6 år til 6½ pct. årligt over 6 år.*
> *– En forhøjelse af satsen for saldoafskrivninger i kulbrinteskatten fra 15 pct. til 20 pct. vedrørende betalinger for visse aktiver (som f.eks. produktionsplatforme)*
> *– En fremrykning af fradragstidspunktet for de forhøjede fradrag fra ibrugtagningstidspunktet til betalingstidspunktet.*

Teknisk udmøntes dette ved, at betalingerne tilføres en særskilt saldo efter § 20 G, stk. 1, hvor årets afskrivning højst kan udgøre 20 pct., og at det forhøjede kulbrintefradrag efter § 20 H udgør 6,5 pct. af det beløb, der i indkomståret er tilført saldoen, i tilførselsåret og hvert af de følgende fem indkomstår. Det forhøjede fradrag træder i stedet for det almindelige fradrag efter § 20 C, stk. 1.

Svigter en af betingelserne, er sanktionen genoptagelse. Efter § 20 I, stk. 1 skal ansættelsen genoptages fra det år, hvor den første betingelsesstridige betaling blev tilført saldoen, og for alle efterfølgende år, med korrektion af både saldoen og tillægsskattekontoen. § 20 I, stk. 2 indeholder dog en force majeure-ventil: kan afskrivning ikke påbegyndes senest i indkomståret 2026 på grund af forsinkelser uden for den skattepligtiges kontrol, som har karakter af force majeure, udskydes fristen til indkomståret 2027, hvis forholdet godtgøres ved rettidig oplysningsafgivelse for 2026.

LOV `Kulbrinteskatteloven § 8, stk. 1` `Kulbrinteskatteloven § 20c, stk. 1-5` `Kulbrinteskatteloven § 20f, stk. 1, 2` `Kulbrinteskatteloven § 20g, stk. 1` `Kulbrinteskatteloven § 20h` `Kulbrinteskatteloven § 20i, stk. 1, 2`

§ 10 Tillægsskatten efter § 20 J og tillægsskattekontoen som tilbagebetalingsmekanisme

Investeringsvinduets lempelser blev ledsaget af en modgående mekanisme, fordi fradragene kunne udnyttes ved betaling, mens indtægterne først ville komme senere. Forarbejderne beskriver logikken:

> *For at sikre balancen i ordningen foreslås der derfor samtidig en tilbagebetalingsordning, der vil indebære, at den skattelempelse, der opnås ved benyttelse af investeringsvinduet, helt eller delvist tilbagebetales, hvis olieprisen efterfølgende stiger væsentligt i forhold til det nuværende niveau.*

Efter § 20 J, stk. 1 svares der tillægsskat, hvis olieprisen i gennemsnit i løbet af indkomståret overstiger de niveauer, der er angivet i stk. 3. Tillægsskatten kan tidligst svares for indkomståret 2022 og senest for 2037, og

den kan for ét indkomstår maksimalt udgøre den tillægsskattekonto, der ved indkomstårets udgang er opgjort efter § 20 K. Den pålignede tillægsskat kan fratrækkes ved opgørelsen af kulbrinteindkomsten efter kapitel 3 A.

Grundlaget er efter § 20 J, stk. 2 den skattepligtige indkomst efter kapitel 2 **før** finansielle indtægter og udgifter – altså EBIT – dog med medregning af gevinst og tab på varekreditorer og varedebitorer samt på kontrakter, der tjener til sikring af de driftsindtægter og driftsudgifter, der indgår i kapitel 2-indkomsten. Valget af EBIT er begrundet i forarbejderne med, at "kulbrintevirksomhedernes individuelle finansieringsstruktur ikke skal kunne påvirke tillægsskattens størrelse".

Satserne trappes efter olieprisen, jf. § 20 J, stk. 3:

Gennemsnitlig oliepris i indkomståret (2017-niveau)	Tillægsskat
75 USD pr. tønde eller mere	5 pct. af EBIT
85 USD pr. tønde eller mere	10 pct. af EBIT

Priserne opreguleres fra og med indkomståret 2018 med 2 pct. årligt. Selve prisopgørelsen er lagt uden for skatteforvaltningen: efter § 20 J, stk. 4 opgøres den gennemsnitlige oliepris af Danmarks Statistik på grundlag af den offentliggjorte Brent Dated-referencepris og offentliggøres senest den 15. februar i det følgende indkomstår. Ophører referenceprisen, eller ændres grundlaget væsentligt, skal Danmarks Statistik anvende et tilsvarende offentligt tilgængeligt internationalt prisindeks, der så vidt muligt afspejler karakteristika for olieproduktionen i den danske del af Nordsøen. Virksomhederne har efter stk. 5 pligt til efter anmodning at udlevere de nødvendige oplysninger.

Loftet føres på tillægsskattekontoen efter § 20 K. Kontoen opgøres fra det første år, reglerne anvendes, og tilføres i hvert indkomstår til og med 2025 et beløb svarende til 20,1 pct. af det, der er tilført den særskilte saldo efter § 20 G, stk. 1. Betalt tillægsskat fratrækkes. Bliver den særskilte saldo negativ og medregnet i kulbrinteindkomsten, nedbringes kontoen efter § 20 K, stk. 2 med 25 pct. af den negative saldo, en andel der nedsættes med 2,5 procentpoint årligt fra og med det fjerde år efter det første anvendelsesår. Kontoen forrentes efter stk. 3 med 4,5 pct. årligt med første rentetilskrivning for indkomståret 2023 og bortfalder fra og med indkomståret 2038.

LOV Kulbrinteskatteloven § 20j, stk. 1-5 Kulbrinteskatteloven § 20k, stk. 1-3 Kulbrinteskatteloven § 20g, stk. 1

§ 11 Afskrivninger, efterforskningsudgifter og fjernelsesomkostninger inden for hegnet

Fradragssiden i kapitel 2 er reguleret af §§ 7-10 A, og reglerne har alle det fælles træk, at de kun virker inden for ring fence.

Forundersøgelse og efterforskning. Efter § 7, stk. 1 kan udgifter til forundersøgelse og efterforskning i tilknytning til den skattepligtiges erhverv ved indvinding fradrages. Er udgifterne afholdt, før indvinding er iværksat, kan den skattepligtige i stedet vælge at fordele fradraget over fem indkomstår med 20 pct. årligt fra det år, hvor indvindingen iværksættes. Afstås eller opgives bevillingen – eller tilbagekaldes den – uden at der drives videre indvindingsvirksomhed, fradrages udgifterne i afståelsesåret, jf. § 7, stk. 2. Driftsmidler, skibe og

bygninger til efterforskning afskrives efter afskrivningslovens regler, og borerigge afskrives udtrykkeligt som driftsmidler, jf. § 7, stk. 3.

Produktionsanlæg. Efter § 8, stk. 1 afskrives produktionsanlæg, platforme, rørledninger og andet udstyr efter driftsmiddelreglerne i afskrivningslovens kapitel 2 og 4. Ved delvis anvendelse i anden virksomhed sker der forholdsmæssig opdeling af saldoværdien efter § 7, stk. 4 og § 8, stk. 3, og afskrivning foretages særskilt for hvert aktiv. Den del, der anvendes i anden virksomhed, afskrives ved opgørelsen af den indkomst, der ligger uden for § 4.

Igangsætningsudgifter. § 10 fungerer som opsamlingsbestemmelse og tillader fradrag for "samtlige udgifter, der afholdes med henblik på iværksættelsen af kulbrinteindvinding", og som ikke er omfattet af §§ 7-8.

Fjernelsesomkostninger. § 10 A er kort, men økonomisk tung: der kan fradrages beløb, som den skattepligtige afholder til fjernelse af anlæg "også efter, at virksomhed med indvinding af kulbrinter er ophørt". Ministeriet har i forarbejderne til ændringsloven af juni 2023 præciseret afgrænsningen: fjernelsesomkostninger kan kun fradrages efter § 10 A, hvis de vedrører fjernelse af anlæg, der er anvendt til de kulbrinteskattepligtige aktiviteter, men det hindrer ikke fradrag, at anlægget også har været anvendt til aktiviteter uden for loven. Er der derimod opført installationer, der **udelukkende** har været anvendt til ikke-kulbrinteskattepligtige aktiviteter – eksempelvis behandling af tredjeparters kulbrinter – er fjernelsesudgifterne ikke fradragsberettigede efter § 10 A.

Carry back. Fordi fjernelsesudgifterne typisk afholdes, når indtjeningen er ophørt, indeholder § 20 E, stk. 3 en carry back-ordning: resterer der et uudnyttet underskud ved endeligt ophør af virksomhed omfattet af kapitel 3 A, kan skatteværdien af den del af underskuddet, der vedrører fradrag efter § 10 A, udbetales. Skatteværdien beregnes med satsen for de senest pålignede kulbrinteskatter, og udbetalingen kan højst udgøre den kulbrinteskat, den skattepligtige har betalt, med tillæg af kulbrinteskat betalt for indkomstår før 2004. Kulbrinteskat hos sambeskattede selskaber medregnes ikke, og udbetalingen medregnes ikke til den skattepligtige indkomst. Formålet er ifølge forarbejderne til L 73 (2022-23) at kompensere selskaberne for det "tab", som skyldes, at der ved denne type virksomhed skal afholdes betydelige udgifter, efter at den indtægtsgivende virksomhed er afsluttet. Ordningen gælder kun kulbrinteskatten – der er ikke adgang til udbetaling af skatteværdien af et underskud i den selskabsskattepligtige kulbrinteindkomst.

LOV Kulbrinteskatteloven § 7, stk. 1-5 Kulbrinteskatteloven § 8, stk. 1-3 Kulbrinteskatteloven § 10 Kulbrinteskatteloven § 10a Kulbrinteskatteloven § 20e, stk. 3

§ 12 CO2-lagring i udtjente anlæg: § 10 B og den udvidede carry back i § 20 E, stk. 4

Ved ændringsloven af juni 2023 (L 73, folketingsåret 2022-23) blev der indsat en helt ny § 10 B, der regulerer den situation, hvor eksisterende kulbrinteanlæg genanvendes til lagring af CO2. Baggrunden fremgår af høringsmaterialet til lovforslaget, hvor det konstateres, at de daværende regler skabte en "betydelig skattemæssig tilskyndelse til, at selskaberne afvikler anlæg, selvom de er overskudsgivende, når der bortses fra skatteeffekten, hvilket medfører en betydelig skattemæssig tilskyndelse til, at selskaberne undlader at benytte eksisterende anlæg til CO2-lagring". Sagen kan følges i sin helhed under L 73 (2022-23).

§ 10 B løser problemet med en saldodeling. Efter stk. 1 kan der fortsat afskrives på et afskrivningsberettiget aktiv i kulbrinteindkomsten, selv om aktivet delvis anvendes til CO2-lagring – hovedreglen om forholdsmæssig opdeling i § 7, stk. 4, og § 8, stk. 3, fraviges dermed. Til gengæld føres udgifter til forbedring, der afholdes med henblik på anvendelse til CO2-lagring, på en særskilt saldo, hvorpå der udelukkende kan afskrives uden for hegnet. Bevisbyrden er vendt: forbedringsudgifter på et aktiv, der anvendes til CO2-lagring, anses for afholdt med henblik på denne anvendelse, medmindre den skattepligtige godtgør, at de også ville være foretaget uden lagringsaktiviteten.

Overgår et driftsmiddel til **udelukkende** at blive anvendt til CO2-lagring, overføres den nedskrevne værdi efter stk. 2 til den særskilte saldo uden for kulbrinteindkomsten. Efter stk. 3 gælder en tilsvarende omvendt bevisbyrde for løbende udgifter, herunder vedligeholdelse: de kan ikke fradrages i kulbrinteindkomsten, medmindre den skattepligtige godtgør, at de også ville være afholdt uden lagringsaktiviteten. Told- og skatteforvaltningen kan efter stk. 4 fastsætte regler om dokumentationspligt.

Parallelt hermed blev carry back-ordningen udvidet ved § 20 E, stk. 4. Skatteværdien af fjernelsesfradrag efter § 10 A kan nu udbetales, når den skattepligtige har fjernet alle anlæg, **der ikke opretholdes af hensyn til aktiviteterne med lagring af CO2**. Skatteværdien af fjernelsesfradrag vedrørende de opretholdte anlæg kan kræves udbetalt, når også disse er fjernet – men beløbet reduceres med 5 pct. for hvert år, der er forløbet mellem de to tidspunkter. Ministeriets overvejelser i lovforslaget forklarer afvejningen: hensigten er, at virksomheder ikke skal afholde sig fra at påbegynde eller videreføre CO2-lagring alene for at undgå en udskydelse af carry back-ordningen, samtidig med at muligheden helt ophører, når der er forløbet mere end 20 år. Ordningens administration er henlagt til skatteministeren efter § 20 E, stk. 5, der også kan fastsætte regler om acontoudbetaling efter ophøret.

De undergrunds- og miljøretlige sider af CO2-lagring falder uden for denne oversigt.

LOV Kulbrinteskatteloven § 10b, stk. 1-4 Kulbrinteskatteloven § 10a Kulbrinteskatteloven § 20e, stk. 4, 5

§ 13 Underskud, asymmetrien i §§ 11 og 20 E og solidaritetsbidraget i § 27 D

Underskudsreglerne findes to steder, fordi de to indkomstlag opgøres hver for sig.

For kapitel 2-indkomsten gælder § 11. Underskud i den særskilte indkomst efter § 4 fremføres efter stk. 1 til fradrag i tilsvarende indkomst i følgende år og kan kun overføres til et senere år, i det omfang det ikke kan rummes i tidligere års indkomst. Efter stk. 2 har den skattepligtige adgang til helt eller delvis at overføre underskuddet til fradrag i anden indkomst – men den modsatte bevægelse er lukket: efter stk. 3 kan underskud ved anden indkomst ikke overføres til fradrag i § 4-indkomsten. Cirkulæret om personskatteloven bekræfter i afsnittet om underskud i kulbrinteindkomst, at underskud efter § 11, stk. 2, fragår i den skattepligtige indkomst efter samme regler som negativ særlig indkomst.

For kulbrinteindkomsten efter kapitel 3 A gælder § 20 E, og her er hegnet fuldstændigt. Underskud fremføres efter stk. 1 alene til modregning i tilsvarende indkomst, og stk. 2 fastslår kortfattet, at "Underskud fra anden indkomst kan ikke fradrages i kulbrinteindkomsten." Der er altså ingen adgang til at nedbringe det 52-procents grundlag med tab fra selskabets øvrige aktiviteter – en asymmetri, der spejler den brede fradragsret for

udgifter, der *vedrører* kulbrinteindtægterne. En tilsvarende hegnstankegang kendes fra tonnagebeskatningen, jf. 08-02373, hvor Landsskatteretten fremhævede, at en særlov af denne type og dens undtagelsesbestemmelser som udgangspunkt skal fortolkes indskrænkende.

Sambeskatningens rækkevidde er ligeledes begrænset. § 22 bestemmer, at der ved beregning af nedsættelse af selskabsskat efter selskabsskattelovens § 17 bortses fra indkomst som nævnt i § 4. Og bekendtgørelse om selskabsskat § 4 undtager indkomst efter kulbrinteskattelovens § 1 fra den almindelige pligt til digital oplysningsafgivelse, medmindre selskabet sambeskattes med et selskab uden for lovens område.

Endelig indeholder § 27 D en midlertidig samspilsregel om det midlertidige solidaritetsbidrag. Den del af bidraget, der vedrører det skattepligtige overskud opgjort efter kapitel 2, kan efter stk. 1 fradrages i den kulbrinteskat, der er pålignet for indkomståret 2023, og det fradragne beløb anses ved anvendelsen af § 20 E, stk. 3, for betalt kulbrinteskat. For at gøre fradraget effektivt kan der efter stk. 2 – uanset § 20 E, stk. 1, 2. pkt. – bortses fra fremførte underskud i det omfang, det er nødvendigt, mod at det bortsete beløb overføres til senere indkomstår.

LOV Kulbrinteskatteloven § 11, stk. 1-3 | Kulbrinteskatteloven § 20e, stk. 1, 2 | Kulbrinteskatteloven § 22 | Kulbrinteskatteloven § 27d, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatterettens afgørelse om tonnageskatteordning – fradrag for finansudgifter og afskrivninger 29.07.2010

§ 14 Opkrævning i to rater med tillæg eller godtgørelse efter kulbrinteopkrævningsloven

Den processuelle ramme ligger i kulbrinteopkrævningsloven, der efter § 1, stk. 1 omfatter enhver, der er undergivet beskatning efter kulbrinteskatteloven. Skattelovgivningens almindelige regler om oplysningsafgivelse, skatteansættelse, klageadgang, kontrol og opkrævning finder tilsvarende anvendelse med de ændringer, der følger af loven, og opkrævningslovens kapitel 5 finder anvendelse. Selskaber omfattet af kapitel 2 og 3 A skal afgive oplysninger efter skattekontrollovens § 2 senest den 1. maj i året efter indkomståret.

Den særlige ratebetaling følger af § 4 i opkrævningsloven, jf. kulbrinteopkrævningslovens § 4:

> *Kulbrinteskat efter kulbrinteskattelovens kapitel 3 A svares med foreløbige beløb i to rater, som forfalder til betaling den 1. oktober i indkomståret og den 1. juni i året efter indkomståret. Sidste rettidige betalingsdag er den 20. i forfaldsmåneden.*

Mekanikken er indrettet som en løbende afregning mod endelig ansættelse:

Element	Regel
1. rate	Halvdelen af indkomstårets forventede kulbrinteskat, fastsat på grundlag af forskudsoplysningerne efter § 5, i det omfang told- og skatteforvaltningen finder dem tilstrækkeligt sandsynliggjort
2. rate	Fastsættes på grundlag af oplysningerne efter skattekontrollovens § 2, så summen af 1. og 2. rate udgør kulbrinteskatten af den oplyste kulbrinteindkomst
Tillæg	2 pct. af forskelsbeløbet, hvis 2. rate er større end 1. rate

Godtgørelse	2 pct. af forskelsbeløbet, hvis 2. rate er mindre end 1. rate
Skattemæssig behandling	Tillæg og godtgørelse medregnes ikke ved indkomstopgørelsen

Tillægget virker dermed som en rentelignende sanktion mod at sætte forskudsansættelsen for lavt, og godtgørelsen som et modstykke ved overbetaling. Bliver den beregnede foreløbige skat efter forvaltningens skøn væsentlig større end den endelige skat, skal der efter begæring ske hel eller delvis tilbagebetaling af 1. rate. Ved for sen betaling forrentes beløbet efter opkrævningslovens § 7, og renten tilfalder statskassen.

Forskudsgrundlaget hviler på § 5: den skattepligtige skal oplyse om den forventede kulbrinteindkomst, og selskaber, der har valgt kapitel 3 B, tillige om den forventede gennemsnitlige årlige oliepris, den forventede indkomst, hvoraf der skal svares tillægsskat, og det forventede indestående på tillægsskattekontoen ved indkomstårets udgang. Forskudsskema indgives senest den 1. juli i indkomståret, og foreligger det ikke rettidigt, fastlægges grundlaget skønsmæssigt. For tillægsskatten gælder efter § 4 A samme toratesystem, idet summen af de to rater skal udgøre den tillægsskat, der kan opgøres på grundlag af de afgivne oplysninger.

Endelig indeholder § 11 tre praktisk vigtige regler: kalenderåret skal anvendes som indkomstår, skatteministeren kan fastsætte regler om specifikationer i regnskabsmaterialet, og regnskaber med bilag skal opbevares i **15 år** efter udløbet af det pågældende indkomstår – en markant forlængelse i forhold til bogføringslovens almindelige krav. Partshøring og begrundelse ved fravigende ansættelser er reguleret særskilt i § 3.

LOV Kulbrinteopkrævningsloven § 1, stk. 1 Kulbrinteopkrævningsloven § 4 Kulbrinteopkrævningsloven § 5, stk. 1-3 Kulbrinteopkrævningsloven § 11

§ 15 Lovens udvikling: 1982-loven, Nordsøaftalen 2003, harmoniseringen 2013 og investeringsvinduet

Kulbrinteskattelovens nuværende struktur kan kun forstås historisk, og forarbejderne er derfor en central retskilde ved fortolkningen af de enkelte bestemmelser.

1982 – grundloven for regimet. De almindelige bemærkninger til den oprindelige lov formulerer både formålet og ring fence-tanken:

> *Det foreslås, at der udover den almindelige selskabsskat (eller personlig indkomstskat) skal betales en kulbrinteskat af fortjenester ved indvinding af olie- og naturgas i Danmark. Desuden foreslås det, at indtægter ved kulbrinteindvinding ved beregning af almindelig selskabsskat opgøres uafhængig af indkomst fra anden virksomhed (såkaldt ring-fence).*

Begrundelsen var, at indtjeningen ved olie- og gasindvinding kunne forudses at blive væsentlig større end det øvrige erhvervslivs set i forhold til den investerede kapital, og at Norge og Storbritannien allerede havde gennemført skærpelser. Ved fastlæggelsen af niveauet blev der taget hensyn til de store kapitaludlæg og den økonomiske risiko, og beskatningen blev bevidst lagt "på et lidt lavere niveau end i Norge og Storbritannien, hvor betydelige kulbrinteforekomster allerede er påvist". Overgangsreglerne for aktiver anskaffet før 1982 findes fortsat i § 26 og § 27.

2003 – Nordsøaftalen og kapitel 3 A. Ved **lov nr. 1216 af 27. december 2003** blev de skatteregler gennemført, der lå til grund for aftalen af 29. september 2003 mellem økonomi- og erhvervsministeren og bevillingshaverne i henhold til eneretsbevillingen af 8. juli 1962. Forarbejderne opregner hovedelementerne for indkomst i tilknytning til den fortsatte eneretsbevilling og nye koncessioner fra 2004:

> *Kulbrintefradraget nedsættes fra 250 pct. til 30 pct. af investeringerne.*
> *Feltbeskatningen ophæves, hvorefter bl.a. underskud i forbindelse med opbygningen af et felt modregnes i overskud fra et felt i produktion. [...]*
> *Rørledningsafgiften modregnes i kulbrinteskatten. [...]*
> *Kulbrinteskattesatsen nedsættes fra 70 til 52 pct.*

Overgangen fra kapitel 3 til kapitel 3 A for de selskaber, der overgik med virkning fra indkomståret 2004, er reguleret i § 27 A, herunder afviklingen af uudnyttede feltunderskud med 2,5 pct. i 2004-2005 og 6 pct. i hvert af årene 2006-2016, hvorefter resten bortfaldt. Statens indtræden den 9. juli 2012 som 20-procents partner i DUC og Nordsøfondens succession i afskrivningsgrundlagene er reguleret i § 27 B, der udtrykkeligt bestemmer, at der ikke beregnes fortjeneste eller tab på de overdragne aktiver, at partnerne beholder 80 pct. af afskrivningsgrundlaget, og at der ikke beregnes kulbrintefradrag på grundlag af de overtagne anlæg.

2009 – finansielle indtægter og farm-out. Ændringsloven af december 2009 indsatte § 4, stk. 1, nr. 7, om finansielle indtægter og farm-out-reglen i § 4, stk. 3, 2. og 3. pkt.

2013 – harmonisering. Ved **lov nr. 1636 af 26. december 2013** blev kapitel 3 ophævet, så alle tilladelser til kulbrinteindvinding beskattes efter kapitel 3 A. Samtidig bortfaldt den dagældende § 10 B om rørlednings- og dispensationsafgift og den tilhørende § 20 B, stk. 4.

2017 – lempelsen. Lempelsesloven af december 2017 indførte kapitel 3 B med investeringsvinduet, tillægsskatten og hjemlen til at beskatte genvundne afskrivninger på driftsmidler afstået under den løbende drift. Baggrunden var det bratte fald i olieprisen i 2. halvår 2014 og bevillingshavernes tilkendegivelse i 2016 om, at de ikke uden ændrede skatteregler ville gennemføre en fuld genopbygning af Tyra-feltets anlæg, som står for indvinding og behandling af godt 90 pct. af den danske gasproduktion.

2023 – CO2 og den eksklusive økonomiske zone. Ændringsloven af juni 2023 indsatte den nye § 10 B om CO2-lagring, udvidede carry back-ordningen i § 20 E, stk. 4, og indførte den territoriale udvidelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 3. pkt., der er central for grænsedragningen i SKM2026.120.SR og SKM2026.121.SR.

Den dybere policy-baggrund – progressiv grundrentebeskatning, neutralitetshensyn, statsdeltagelse og sammenligning med Norge og Færøerne – er behandlet i **Kulbrintebeskatningsudvalgets rapport, betænkning nr. 1408/2001**, som Østre Landsret udtrykkeligt lagde vægt på i **SKM2013.279.ØLR-**. Kulbrinteskatteloven er senest bekendtgjort ved lovbekendtgørelse nr. 477 af 7. maj 2025, og der er ikke vedtagne, endnu ikke konsoliderede ændringer hertil.

LOV Kulbrinteskatteloven § 26, stk. 1-3 · Kulbrinteskatteloven § 27a, stk. 1-6 · Kulbrinteskatteloven § 27b, stk. 1-4 · Selskabsskatteloven § 2, stk. 2

PRAKSIS **Skatterådet** · Skattepligt ved sandsugning uden for dansk territorialfarvand 04.03.2026
Skatterådet · Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen 04.03.2026

§ 16 Sammenfatning af retstilstanden

Kulbrintebeskatningen hviler på et hegn, hvis to sider er trukket efter forskellige principper, og det er netop denne asymmetri, der genererer praksis.

På indtægtssiden er § 4, stk. 1 en udtømmende opregning, som domstolene ikke udfylder analogt. **SKM2013.279.ØLR** er den klareste illustration: Østre Landsret afviste at læse et almindeligt symmetriprincip ind i bestemmelsen, blandt andet fordi Skatteministeriets egne arbejdsgrupper i 1992 og 2001 havde konstateret den manglende hjemmel uden at få den rettet før 2009. Legalitetskravet vejer med andre ord tungt inden for et regime med så høj marginalbeskatning.

På udgiftssiden er hegnet derimod funktionelt: alt, der "vedrører" de opregnede indtægter, kan fradrages. Det er denne formulering, der bar Landsskatterettens resultat i 11-0301898, hvor prissikringskontrakter blev anset for tilstrækkeligt tilknyttet erhvervelsen af kulbrinteindkomsten, og hvor separationsprincippet i kursgevinstlovens § 29 ikke i sig selv kunne afskære fradraget.

Broen mellem de to sider er § 4, stk. 4, 1. pkt., og det er her Højesteret i Sag 102/2013 satte grænsen: henvisningen til skattelovgivningens almindelige regler er ikke tom, men indebærer, at et valg af lagerprincippet trækker både gevinster og tab med ind. Samtidig afviste Højesteret, at myndighederne kan korrigere en lovlig finansieringsdisposition med en nettoindkomstbetragtning – bruttorenteudgifterne på et lån, der finansierer indvindingsvirksomheden, er fradragsberettigede, uanset at selskabet vælger at placere sin driftslikviditet på indlånskonti frem for at nedbringe gælden.

På det territoriale plan er retsstillingen stabil og forudsigelig. § 1 er en tematisk begrænset udvidelse af skattepligten til soklen, og Skatterådet har i tre bindende svar over elleve år – SKM2015.77.SR, SKM2026.120.SR og SKM2026.121.SR – fastholdt, at aktiviteter uden kulbrintetilknytning uden for 12-sømilegrænsen ikke rammes. Den samme funktionelle grænse går igen i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes offshore-artikel, jf. SKM2025.276.SR.

Fremadrettet flytter tyngdepunktet sig. Investeringsvinduet i kapitel 3 B lukkede for betalinger efter den 31. december 2025, men tillægsskatten efter § 20 J kan pålignes til og med indkomståret 2037, og tillægsskattekontoen efter § 20 K bortfalder først fra indkomståret 2038. Samtidig vil afviklingsfasen – fjernelsesomkostninger efter § 10 A, carry back efter § 20 E, stk. 3 og 4 og saldodelingen ved CO2-lagring efter § 10 B – være det område, hvor de næste fortolkningstvister med rimelig sandsynlighed opstår. Den omvendte bevisbyrde i § 10 B, stk. 1 og 3, er her særligt bemærkelsesværdig, fordi den pålægger selskabet at godtgøre, at en udgift ville være afholdt også uden lagringsaktiviteten.

LOV `Kulbrinteskatteloven § 1, stk. 1` `Kulbrinteskatteloven § 4, stk. 1, 4` `Kulbrinteskatteloven § 10b, stk. 1, 3` `Kulbrinteskatteloven § 20e, stk. 3, 4` `Kursgevinstloven § 29`

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst	27.03.2015
Landsskatteretten · Fradrag for tab på finansielle kontrakter i kulbrinteindkomsten	01.10.2013
Skatterådet · Skattepligt ved sandsugning uden for dansk territorialfarvand	04.03.2026
Skatterådet · Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen	04.03.2026
Skatterådet · Fast driftssted offshore og afvisning af trækfritagelse	16.05.2025
Skatterådet · Fast driftssted ved sandsugning uden for territorialfarvand	29.01.2015

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Kulbrinteopkrævningsloven § 4		Kulbrinteskatteloven § 1	stk. 1
Kulbrinteskatteloven § 4	stk. 1, 4	Kulbrinteskatteloven § 20b	stk. 3
Kulbrinteskatteloven § 20c	stk. 1	Kulbrinteskatteloven § 20d	
Kulbrinteskatteloven § 20h			

MATERIALE Citerede afgørelser

20 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 4

21.06.2021	Højesterets dom i sag om beskatning af valutakursgevinst og kapitalens frie bevægelighed	1160-1411
27.03.2015	Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst	102-2013
04.11.2013	Sag om skattemæssig behandling af investering i amerikanske olie- og gasprojekter	5430-6513
07.05.2012	Nægtelse af dispensation fra lagerprincippet for renteswapaftaler i ejendomskoncern	186-2010

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 7

06.01.2020	Landsskatteretten: Opgørelse af gevinst og tab på swapaftaler - Anvendelse af lagerprincippet	16-1524567
30.03.2016	Nægtelse af erhvervsmæssig tilknytning for valutaswap og valutaterminsforretninger i landbrugsvirksomhed	13-0074158
03.12.2014	Landsskatteretten: Kildeartsbegrænsning af tab på finansielle kontrakter (swaps) i landbrugsvirksomhed	13-6644151
06.03.2014	Landsskatteretten afviser genoptagelse af sag om swapaftales tilknytning til landbrugsvirksomhed	14-0064846
17.12.2013	Kildeartsbegrænsning af tab på valutaswap og valutaterminsforretninger	12-0191619
01.10.2013	Fradrag for tab på finansielle kontrakter i kulbrinteindkomsten	11-0301898
29.07.2010	Landsskatterettens afgørelse om tonnageskatteordning – fradrag for finansudgifter og afskrivninger	08-02373

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 9

04.03.2026	Skattepligt ved sandsugning uden for dansk territorialfarvand	25-5110343
04.03.2026	Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen	25-5111674
18.11.2025	Offshore selskabs udvidede supportaktiviteter i Danmark skaber ikke fast driftssted	25-3865216
16.05.2025	Fast driftssted offshore og afvisning af trækfritagelse	24-1892230
19.04.2021	Råstofafgift for indvinding på kontinentalsoklen uden import	20-0701545

15.01.2021	Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	20-0937372
08.08.2017	Fast driftssted for helikopterservice og international trafik	17-0273312
11.08.2016	Skattefri rejsegodtgørelse ved offshore vindmølleprojekter og 8 km-kravet	15-2968551
29.01.2015	Fast driftssted ved sandsugning uden for territorialfarvand	14-4576701

24 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over kursgevinstbeskatning (fordringer, gæld og finansielle kontrakter)

Fra fordringsbegrebet til separationsprincippet – praksis om KGL §§ 1-33

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 59 afgørelser · 2006-2026 Læs online

INTRODUKTION

Kursgevinstloven regulerer den skattemæssige behandling af gevinst og tab på pengefordringer, gæld og finansielle kontrakter og hviler på tre bærende principper: symmetri mellem gevinst og tab, separation af den finansielle kontrakt fra det underliggende aktiv, og en skarp sondring mellem selskaber (generel skattepligt) og personer (bagatelgrænse og fradragsafskæringer i interessefællesskaber). Praksis er talmæssigt domineret af Landsskatteretten og Skatterådet, mens Højesteret har afgjort de principielle spørgsmål: symmetrikravet ved lagerprincippet (Shell-sagen), afgrænsningen til aktieavancebeskatningsloven (DSV-sagen) og kursgevinstbeskatning ved eftergivelse af kommanditselskabsgæld. Oversigten samler mønstrene fra godt 50 afgørelser om fordringsbegrebet, koncernfordringer, gældseftergivelse og akkord, valutakursgevinster, opgørelsesprincipper samt finansielle kontrakter og strukturerede fordringer.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kursgevinstloven omfatter gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer, ved frigørelse for gæld og på terminskontrakter og købe-/salgsretter – de sidste "uden hensyn til de regler, der gælder for det underliggende aktiv" (separationsprincippet).

02 En fradragsberettiget pengefordring forudsætter et retligt krav mod en identificerbar debitor; Skatterådet nægtede derfor fradrag for et bedrageritab på 28,7 mio. kr., hvor gerningsmændene ikke kunne identificeres.

03 Selskabers gevinst og tab på fordringer medregnes som udgangspunkt fuldt ud, men tab på fordringer på koncernforbundne selskaber kan ikke fradrages – og ved bedømmelsen af aktionærkredsen anses ægtefæller samt forældre og børn som én og samme aktionær.

04 Undtagelsen for vederlagsfordringer forudsætter, at tilgodehavendet reelt er opstået ved samhandel; en varekredit, der akkumuleres over år uden afvikling, skifter karakter til udlån og mister fradragsretten.

05 Koncernselskabers eller den fælles aktionærkreds' opkøb af en fordring på debitorselskabet fra en uafhængig kreditor sidestilles siden 1. januar 2020 med gældsfrigørelse, så forskellen mellem gældens værdi og fordringens kursværdi beskattes hos debitor.

06 For personer er gevinst og tab på fordringer skattepligtig henholdsvis fradragsberettiget, men kun hvis årets nettoresultat sammenlagt med valutagæld overstiger bagatelgrænsen på 2.000 kr.

07 Personers tab på fordringer på selskaber, hvor de har eller har haft bestemmende indflydelse, og på nærtstående kan aldrig fradrages – heller ikke når fordringen er i fremmed valuta.

08 Gevinst ved gældseftergivelse er kun skattefri efter reglerne om akkord, hvis der foreligger en samlet ordning; en konvertering af én hovedkreditors fordring på 67,7 % af den usikrede gæld var ikke nok, når en kreditor med 28,8 % stod udenfor.

09 Ved singulær eftergivelse beskattes gevinsten, i det omfang gælden nedskrives under fordringens værdi for kreditor – og mellem nærtstående stilles der skærpede beviskrav til den påberåbte kursværdi.

10 Vælger en skattepligtig lagerprincippet, skal både gevinst og tab på samme fordring eller gæld medregnes; Højesteret afviste i Shell-sagen en asymmetrisk opgørelse med henvisning til betænkning nr. 1050/1985.

11 Et valgt lagerprincip er bindende og kan kun fraviges efter tilladelse i "ganske særlige tilfælde" – ønsket om at udskyde beskatningen eller stabilisere indkomsten er ikke nok.

12 Finansielle kontrakter beskattes efter lagerprincippet, og tab er kildeartsbegrænset, medmindre kontrakten har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed; tilknytningen vurderes konkret og afvises, når kontrakten er indgået efter at den underliggende risiko er afdækket.

13 Kontrakter, der kun kan opfyldes ved levering, falder uden for reglerne om finansielle kontrakter – differenceafregning dokumenterer i sig selv, at betingelsen ikke er opfyldt.

14 En fordring, hvis afkast reguleres efter aktier, indeks, råvarer eller virksomhedsresultater, er en struktureret fordring, der beskattes som en finansiel kontrakt efter lagerprincippet – mens en indfrielseskurs, der alene afhænger af debitors betalingsevne, ikke gør fordringen struktureret.

15 Kursgevinstloven regulerer alene pengegæld; tab på warrants udstedt som betingelse for et lån er hverken kurstab eller låneomkostning, men hører under aktieavancebeskatningsloven.

§ 1 Lovens anvendelsesområde: pengefordringer, gæld og finansielle kontrakter

Kursgevinstloven afgrænser sit anvendelsesområde i tre led. Efter kursgevinstlovens § 1, stk. 1 omfatter loven (1) gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer, herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve, (2) gevinst og tab ved frigørelse for gæld, og (3) gevinst og tab på terminskontrakter og aftaler om købe- og salgsretter – det sidste udtrykkeligt "uden hensyn til de regler, der gælder for det underliggende aktiv". Denne sidste passus er separationsprincippets lovtekstlige forankring.

Dertil kommer tre afgrænsninger, som praksis ofte støder på:

•

§ 1, stk. 2: uanset ligningslovens §§ 16 A og 16 B behandles afdrag på og afståelsessummer for fordringer på koncernforbundne selskaber, jf. ligningslovens § 2, efter kursgevinstloven. Bestemmelsen forhindrer, at koncerninterne fordringsafdrag omkvalificeres til udbytte.

- § 1, stk. 3: fordringer og gæld, der indgår i næringsbeskatningen af avance ved salg af fast ejendom, falder uden for loven.
- § 1, stk. 4: konvertible obligationer og præmieobligationer er ikke omfattet – de hører under aktieavancebeskatningsloven.

Selskaber, fonde og foreninger er omfattet af § 2, personer og dødsboer af § 12. Sondringen er afgørende: selskaber er generelt skattepligtige af og har generelt fradrag for kursgevinster og kurstab, mens personer er underlagt en bagatelgrænse og en række fradragsafskæringer.

Historisk er den nuværende systematik resultatet af to reformer. Den gældende kursgevinstlov blev til på grundlag af lovforslag L 194 (folketingsåret 1996-97), hvis bemærkninger i vidt omfang gengiver Skatteministeriets cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992 om kursgevinstloven. Dernæst ophævede harmoniseringsloven – **lov nr. 724 af 25. juni 2010** – mindsterentereglen og det tilhørende system med "blåstemplede" og "sortstemplede" fordringer. Forarbejderne til nyaffattelsen af § 14 beskriver ændringen sådan:

> *"Det foreslås, jf. stk. 1, at mindsterentereglen ophæves, og at der for personer indføres skattepligt af gevinst og adgang til fradrag for tab på fordringer, uanset forrentningen af fordringen og uanset, om der er tale om en fordring i danske kroner eller fremmed valuta."*

Ældre afgørelser om mindsterente og blå-/sortstempling – fx **SKM2006.704.SR** om garantibeviser indfriet til kurs 130 og **SKM2006.304.SR** om limited recourse-obligationer – har derfor i dag alene historisk værdi for så vidt angår mindsterentekravet, men er fortsat relevante for de fordringskvalificeringer, de bygger på.

LOV Kursgevinstloven § 1, stk. 1-4 · Kursgevinstloven § 2 · Kursgevinstloven § 12 · Ligningsloven § 2

PRAKSIS
Skatterådet · Kursgevinst på garantibeviser indfriet til overkurs er skattepligtig — 24.11.2006
Skatterådet · Obligationer med begrænset hæftelse er almindelige fordringer og blåstemplede — 09.05.2006

§ 2 Fordringsbegrebet i praksis: hvornår foreligger der en pengefordring?

Kursgevinstloven forudsætter et retligt krav på et pengebeløb. Praksis har gennem en række afgørelser tegnet grænserne for, hvad der udgør en fordring, og hvornår den kan anses for tabt.

Kravet om en identificerbar debitor. Landsskatteretten godkendte i 13-0218216 fradrag efter § 14 for et tab på 219.477 kr., hvor en investor havde overført penge til et fiktivt investeringsfirma i Hong Kong. Retten lagde til grund, at SKAT under sagsbehandlingen havde anerkendt, at der forelå en fordring, og at det afgørende alene var, hvornår den var tabt. Skatterådet strammede senere kursen: i **SKM2018.428.SR** blev fradrag for et tab på ca. 28,7 mio. kr. efter et investeringsbedrageri nægtet, fordi gerningsmændene – og dermed debitor – ikke kunne identificeres, og et krav derfor ikke kunne gøres gældende ved domstolene.

Forudbetalinger og naturalkrav. I **SKM2011.847.SR** havde en elev forudbetalt for en pilotuddannelse. Skatterådet fastslog, at der først opstår en pengefordring ved skolens konkurs, og at tabet skal opgøres efter

§ 26, stk. 2 som forskellen mellem det indbetalte og værdien af den modtagne undervisning – ikke efter, hvad det kostede at færdiggøre uddannelsen et andet sted. Samme tankegang bruges i **SKM2024.25.SR**, hvor kryptovaluta placeret på kollapsede kryptobørser overgik til USD-fordringer i konkursboerne; overgangen var ikke i sig selv en realisation.

Indlånslignende krav. Garantkonti i en sparekasse blev i **SKM2009.288.SR** sidestillet med pengefordringer omfattet af kursgevinstloven, og tabet skulle opgøres efter § 26 med likvidationsprovenuet (aktier plus kontanter) som afståelsessum.

Nedskrivningsvilkår og hybride instrumenter. I **SKM2014.699.SR** fastslog Skatterådet, at værdipapirer med tvungent nedskrivningsvilkår er almindelige fordringer – ikke strukturerede – men at en tvungen nedskrivning af hovedstolen må sidestilles med en delafståelse, så nedskrivning og senere indfrielse er to selvstændige afståelser. Og i **SKM2008.962.SR** faldt et "konvertibelt" instrument uden for aktieavancebeskatningsloven, fordi långiver hverken havde en ubetinget konverteringsret eller ret til kontant indfrielse; instrumentet var derfor en fordring omfattet af kursgevinstloven.

Hvornår er fordringen tabt? Realisationstidspunktet er et selvstændigt stridspunkt. I 15-2069003 blev fradrag for et løntilgodehavende nægtet, fordi klageren ikke havde forfulgt kravet over for selskabet eller konkursboet; tabet kunne først konstateres ved boets afslutning. I 16-1788047 godkendtes fradrag for en fordring mod et konkursramt selskab, mens tab på to personlige debitorer blev afvist, fordi inddrivelsen ikke var forfulgt effektivt, og debitorerne fortsat havde evne og vilje til at nedbringe gælden.

Endelig kan almindelige skatteretlige grundsætninger afskære fradrag, selv om der utvivlsomt foreligger en fordring: i **SKM2008.118.SR** nægtedes fradrag for tab på en regresfordring mod en direktør efter selskabstømning, fordi kravet udsprang af selskabets egne forsætlige, dadelværdige dispositioner.

LOV	Kursgevinstloven § 1, stk. 1 · Kursgevinstloven § 14, stk. 1 · Kursgevinstloven § 26, stk. 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fradrag for tab på fordringer i K/S [virksomhed1] – konkurs og manglende inddrivelse	10.02.2021
	Landsskatteretten · Afgørelse om fradrag for løntilgodehavende i konkursramt selskab	30.08.2017
	Landsskatteretten · Fradrag for tab på fordring godkendt efter bedrageri via investeringsfirma	02.10.2014
	Skatterådet · Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn	12.01.2024
	Skatterådet · Fradrag for tab efter bedrageri under investeringsmandat	17.08.2018
	Skatterådet · Værdipapir med nedskrivningsvilkår er fordring, men nedskrivning er delafståelse	13.10.2014
	Skatterådet · Fradrag for tabt forudbetaling ved skoles konkurs	21.12.2011
	Skatterådet · Fradrag for tab på garantkonti sidestilles med fordring	22.04.2009
	Skatterådet · Konvertible obligationer anses som fordring under Kursgevinstloven	02.12.2008
	Skatterådet · Fradragsret for tab på fordring mod direktør efter selskabstømning	08.02.2008

§ 3 Selskabers fordringer: hovedreglen i § 3 og koncernafskæringen i § 4

For selskaber er udgangspunktet enkelt: efter kursgevinstlovens § 3 medregnes gevinst og tab på fordringer ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den praktisk vigtigste undtagelse er § 4, stk. 1, hvorefter tab på fordringer på koncernforbundne selskaber ikke kan fradrages. Koncernforbindelsen defineres i § 4, stk. 2 ved mere end 50 pct. af kapitalen eller stemmerne, og – hvilket ofte er det afgørende i praksis – aktionærer som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 anses ved bedømmelsen af aktionærkredsen som én og samme aktionær.

Denne identifikationsregel har flere gange været udslagsgivende:

Afgørelse	Personkreds	Resultat
15-3041336	Mor og søn ejede begge selskaber via holdingselskab	Koncernforbundne; fradrag for tab på 352.932 kr. nægtet (tillige manglende dokumentation)
18-0006569	Ægtefæller ejede kreditor- og debitorselskab	Fordringen koncernintern; fradrag for tab på regresfordring på 1,8 mio. kr. nægtet
SKM2012.219.SR	Aktionærkreds i tre selskaber	Selskaberne koncernforbundne efter § 4, stk. 2

Undtagelsen for vederlagsfordringer. Efter § 4, stk. 3 gælder afskæringen ikke, hvis fordringen er erhvervet som skattepligtigt vederlag for leverede varer, aktiver eller tjenesteydelser, og kreditor ikke har været sambeskattet med debitor. Praksis viser, at det afgørende er, om tilgodehavendet reelt har bevaret karakter af varekredit. To parallelle kendelser fra samme dag illustrerer sondringen:

- I 08-03186 godkendte Landsskatteretten kun 390.986 kr. af et påstået tab på 927.080 kr., idet gældseftergivelsen blev henført til den ældste del af gælden, og kun fakturaer fra en afgrænset periode i 2002 kunne anses for vederlagsfordringer.
- I 08-03187 blev der derimod godkendt fradrag for et tab på ca. 5,5 mio. kr., fordi leverancerne vedrørte ét enkeltstående turnkey-projekt, tilgodehavendet ikke var akkumuleret over flere år, der løbende blev tilskrevet renter, og selskabet havde en berettiget tro på, at der ikke ville blive lidt tab.

Omvendt kan fradrag også falde på helt basale bevisspørgsmål. I 11-0297821 tillagde Landsskatteretten de oprindelige årsrapporter afgørende betydning: de viste, at klageren ikke havde en fordring, men derimod en gæld på 3,65 mio. kr. til det pågældende selskab, og der var derfor intet tab at fradrage.

Kreditors gevinst. Afskæringen i § 4 gælder kun tab. Gevinst på en koncernfordring er fuldt skattepligtig for kreditor: i **SKM2009.540.SR** havde et moderselskab erhvervet en ansvarlig lånekapital på 3 mio. kr. for 1 mio. kr., og eftergivelsen af fordringen til kurs 100 udløste en skattepligtig kursgevinst på 2 mio. kr. hos moderselskabet. Og i **SKM2017.645.SR** bekræftede Skatterådet, at en fuldstændig eftergivelse af et USD-lån til et amerikansk datterselskab hverken gav fradrag efter § 4, stk. 1, eller udløste beskatning af en urealiseret valutakursgevinst, fordi eftergivelsen netop ikke realiserede nogen gevinst.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 4, stk. 2 · Kursgevinstloven § 3 · Kursgevinstloven § 4, stk. 1-3

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Gældseftergivelse og underskudsbegrænsning samt nægtelse af fradrag for tab på koncernintern regresfordring — 25.01.2023
- **Landsskatteretten** · Nægtet fradrag for tab på fordring mod koncernforbundet selskab grundet manglende dokumentation og koncernforbindelse — 09.10.2019
- **Landsskatteretten** · Nægtelse af fradrag for tab på koncernintern fordring — 01.11.2012

	Landsskatteretten · Landsskatteretten om fradrag for tab på tilgodehavender mellem koncernforbundne selskaber	17.09.2009
	Landsskatteretten · Fradrag for tab på fordringer ved samhandel i koncernforbundne selskaber	17.09.2009
	Skatterådet · Skattefri eftergivelse af udlån til koncernforbundet selskab	13.11.2017
	Skatterådet · Beskatning af koncerninterne rente- og vederlagsfordringer efter kursgevinstloven	28.03.2012
	Skatterådet · Kursgevinst ved eftergivelse af koncernintern fordring	11.09.2009

§ 4 Selskabers gæld: § 6, den sidestillede gældsfrigørelse i § 6, stk. 2, og skattefriheden i § 8

Efter kursgevinstlovens § 6, stk. 1 medregnes gevinst og tab på gæld ved indkomstopgørelsen, dog med forbehold for §§ 8, 24 og 24 A. Forarbejderne til den oprindelige bestemmelse formulerer princippet kort:

> *"Den generelle skattepligt for selskaber betyder, at selskaber m.v. med de undtagelser, der er nævnt i §§ 7-8, skal medregne gevinst og tab på gæld i såvel danske kroner som fremmed valuta ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst."*

Værnsreglen i § 6, stk. 2. Ved lov nr. 1576 af 27. december 2019 blev der med virkning fra 1. januar 2020 indsat et nyt § 6, stk. 2. Bestemmelsen sidestiller det forhold, at koncernforbundne selskaber, den fælles aktionærkreds eller en person med bestemmende indflydelse erhverver en fordring på debitorselskabet fra en uafhængig kreditor, med frigørelse for gæld. Ændringens formål fremgår af lovgrundlaget: den skal forhindre, at beskatningen af gældseftergivelse omgås ved, at kreditor i stedet sælger fordringen til en lav kurs. Ved opgørelsen efter § 26, stk. 3 anvendes den overdragne fordrings kursværdi på overdragelsestidspunktet som gældens værdi ved frigørelsen.

Den underliggende problemstilling ses tydeligt i 22-0064199. Debitorselskabet havde i 2014 optaget et lån på 5 mio. kr. hos tredjemand; moderselskabet erhvervede i 2016 fordringen for 500.000 kr. og eftergav den i 2018. Landsskatteretten fandt, at kun moderselskabets ikke-fradragsberettigede tab på 500.000 kr. var skattefrit for debitor efter § 8, mens de resterende 4.525.000 kr. var skattepligtige.

Symmetrien i § 8. § 8 er spejlbilledet af § 4: gevinst på gæld til koncernforbundne eller sambeskattede selskaber er skattefri, i det omfang kreditor efter § 4, stk. 1, ikke kan fradrage det tilsvarende tab. Den skattefri gevinst opgøres som forskellen mellem gældens værdi ved påtagelsen og fordringens værdi for kreditor på eftergivelsestidspunktet. Rækkevidden blev prøvet i **SKM2013.73.SR**, hvor et luxembourgsk moderselskab havde fradragsret for tabet; § 8 fandt derfor ikke anvendelse, og gældseftergivelsen – der i øvrigt var omfattet af § 24 som samlet ordning – udløste underskudsbegrænsning. Skatterådet har senest i **SKM2025.383.SR** taget stilling til samspillet mellem §§ 3, 4, 6 og 8 og ligningslovens § 2 ved en koncernintern gældseftergivelse efterfulgt af anpartsoverdragelser.

Endelig fastslår § 24 A, at gevinst og tab på fordringer og gæld vedrørende ikke indbetalt selskabskapital slet ikke medregnes.

LOV Kursgevinstloven § 6, stk. 1, 2 · Kursgevinstloven § 8 · Kursgevinstloven § 24a · Kursgevinstloven § 26, stk. 3

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Beskatning af kursgevinst ved koncernintern gældseftergivelse og opgørelse af tab ved ejendomssalg	09.12.2024
	Skatterådet · Gældseftergivelse mellem koncernforbundne selskaber og overdragelse af anparter	30.06.2025

Skatterådet · Gældskonvertering til overkurs giver skattefri gevinst men underskudsbegrænsning 28.01.2013

§ 5 Personers fordringer: bagatelgrænsen i § 14, stk. 1, og fradragsafskæringen i § 14, stk. 2

Efter kursgevinstlovens § 14, stk. 1 medregner personer gevinst og tab på fordringer, men kun hvis årets nettogevinst eller nettotab sammenlagt med nettoresultatet på gæld i fremmed valuta efter § 23 og gevinst og tab på investeringsbeviser i obligationsbaserede investeringsinstitutter overstiger **2.000 kr.** Bagatelgrænsen blev indført ved harmoniseringen i 2010; forarbejderne forklarer, at den hidtidige grænse på 1.000 kr. for fordringer og gæld i fremmed valuta blev udbredt til fordringer i danske kroner og samtidig forhøjet.

Fradragsafskæringen. § 14, stk. 2 afskærer fradrag for tab på fordringer på selskaber, hvorover den skattepligtige har eller har haft en indflydelse som omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 4, og på ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn og børnebørn samt disses ægtefæller og dødsboer. For fordringer i fremmed valuta opgøres det ikke-fradragsberettigede tab på grundlag af valutakurserne på erhvervelsestidspunktet. Forarbejderne til nyaffattelsen anfører udtrykkeligt, at bestemmelsen viderefører den tidligere valutaregel og "udbredes til også at gælde tilfælde, hvor der med dette lovforslag foreslås indført adgang til fradrag for tab".

Afskæringen anvendes stringent. I **SKM2021.455.SR** kunne en tilflytter ikke hæve et udbyttetilgodehavende i sit Dubai-selskab uden kursgevinstbeskatning, og et tab kunne ikke fratrækkes netop på grund af aktionærindflydelsen.

Indberetningsbetingelsen. For fordringer optaget til handel på et reguleret marked er tabsfradrag efter § 15 betinget af, at Skatteforvaltningen har modtaget oplysninger om erhvervelsen inden oplysningsfristen. Betingelsen anses dog for opfyldt, hvis en indberetningspligtig fondshandler eller depotfører har indberettet – også efter fristen. Forarbejderne understreger, at fondshandlerens mulighed for at supplere eller rette indberetninger alene er begrænset af genoptagelsesfristerne for salgsåret.

Dobbeltbeskatningsforbeholdet. Efter § 18 kan tab uanset §§ 13, 14 og 17 ikke fradrages, hvis renteindtægter eller gevinster på fordringen som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal medregnes.

For gæld gælder § 20, jf. §§ 21-23. Gæld i danske kroner beskattes kun i de særlige tilfælde i § 22 – bl.a. stiftelse til overkurs, knæklån og ekstraordinær indfrielse af kontantlån – mens gevinst og tab på gæld i fremmed valuta som hovedregel medregnes efter § 23. Netop denne forskel er kernen i den EU-retlige prøvelse, jf. næste afsnit.

LOV Kursgevinstloven § 14, stk. 1, 2 | Kursgevinstloven § 15, stk. 1 | Kursgevinstloven § 18 | Kursgevinstloven § 20 | Kursgevinstloven § 22, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Tilflytters beskatning af Dubai LLC anparter og fordringer 03.09.2021

§ 6 Næringsfordringer og erhvervsmæssigt tilknyttede fordringer – §§ 13 og 17

To bestemmelser trækker fordringer ud af kapitalindkomstsystemet og over i erhvervsbeskatningen.

Efter kursgevinstlovens § 13 medregnes gevinst og tab på fordringer hos personer og dødsboer, der udøver næring ved køb og salg af fordringer eller driver næringsvirksomhed ved finansiering. Det er dog muligt at holde en fordring uden for næringen, hvis det godtgøres, at den er erhvervet uden for næringsvirksomheden og ikke senere er indgået i denne, jf. § 13, stk. 2.

§ 17 henviser for tab på fordringer erhvervet som vederlag i næring og for tab på fordringer, der i øvrigt er erhvervet i tilknytning til den erhvervsmæssige drift, til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Forarbejderne til harmoniseringsloven bekræfter udtrykkeligt, at bestemmelsen blev videreført uændret, "således at sådanne tab i samme omfang som i dag kan fradrages efter statsskattelovens § 6 a".

Grænsen mellem næringsfordring og almindelig fordring har været prøvet i selskabsforhold, hvor § 4, stk. 5 undtager næringsdrivende fra koncernafskæringen, når koncernforbindelsen alene er etableret med henblik på midlertidig drift af debitors virksomhed. Klageren i 11-0297821 påberåbte sig bestemmelsen, men fik ikke medhold, da der slet ikke var dokumenteret en fordring.

Næringsbegrebet i beslægtede regelsæt kan i øvrigt afgøre, om kursgevinstloven overhovedet finder anvendelse. I Højesterets dom i 36904/2025 – der stadfæstede Vestre Landsrets dom i BS-21733/2022-VLR – fastslog Højesteret, at et pengeinstitut altid anses for at drive handelsnæring med aktier, og at der kræves et "meget sikkert bevis" for at afkræfte næringsformodningen. Dommen viser, at næringsformodninger på det finansielle område er stærke, og at bevisbyrden for anlægshensigt er tung.

Endelig kan almindelige driftstabsbetragtninger afskære fradrag, selv hvor fordringen formelt er erhvervet i tilknytning til driften. **SKM2008.118.SR** nægtede fradrag for et tab på en regresfordring mod en direktør, fordi kravet udsprang af selskabets egne forsætlige dispositioner ved en selskabstømning og dermed lå uden for en normal varetagelse af selskabets økonomiske interesser.

LOV Kursgevinstloven § 4, stk. 5 · Kursgevinstloven § 13, stk. 1, 2 · Kursgevinstloven § 17 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret	Højesteret: Sparekasses ekstraordinære aktiekøb i realkreditinstitut var næringsaktier, ikke anlægsaktier	04.09.2026
Landsretten	DLR Kredit-aktier erhvervet via sektormodel var næringsaktier – optionspræmier skattepligtige efter statsskattelovens § 4	30.06.2025
Landsskatteretten	Nægtelse af fradrag for tab på koncernintern fordring	01.11.2012
Skatterådet	Fradragsret for tab på fordring mod direktør efter selskabstømning	08.02.2008

§ 7 Gældseftergivelse: kursværdien i § 21 og den samlede ordning i § 24

Reglerne om gældseftergivelse er delt i to spor. Efter kursgevinstlovens § 21, stk. 1 medregnes gevinst ved eftergivelse, forældelse, konfusion eller præklusion af gæld, **i det omfang gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor** på eftergivelsestidspunktet. Efter § 24, stk. 1 er gevinst derimod skattefri, når eftergivelsen sker som led i tvangsakkord i en rekonstruktion eller en aftale om en samlet ordning (frivillig akkord) – og hel eller delvis konvertering af gælden til aktier eller konvertible obligationer sidestilles med gældsnedsættelse. § 24, stk. 2 udstrækker skattefriheden til gældssanering.

Værdiansættelsen ved singulær eftergivelse. I 10-0215554 blev et lån på 20 mio. kr. indfriet med 12,44 mio. kr. En syns- og skønsmand vurderede fordringens handelsværdi til 17,5 mio. kr., og Landsskatteretten fastsatte den skattepligtige gevinst til differencen – 5.059.255 kr. – der skulle medregnes som kapitalindkomst efter

personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 2. Mellem nærtstående skærpes beviskravene: i 13-0073499 eftergav en far 1,8 mio. kr. af tre anfordringslån til sin datter og hendes samlever. Landsskatteretten fandt, at en ensidigt indhentet mæglererklæring om jordpriser havde begrænset bevisværdi, at lånene var rente- og afdragsfrie med indfrielse først i 2023, og at det ikke var dokumenteret, at kursværdien var så lav som påstået; § 21 fandt derfor anvendelse, og § 24 var udelukket, da der hverken forelå samlet ordning eller tvangsakkord.

Hvornår er der en "samlet ordning"? Praksis kræver mere end en ren procentberegning:

Afgørelse	Andel af usikret gæld i ordningen	Resultat
SKM2007.677.SR	67,7 % (én hovedkreditors konvertering)	**Ikke** samlet ordning – kreditor med 28,8 % stod udenfor og var ikke småkrav
09-01282	61,2 %	Samlet ordning; forhøjelsen nedsat til 0
SKM2010.95.SR	Al usikret gæld konverteret	Samlet ordning; alene underskudsbegrænsning

I 09-01282 lagde Landsskatteretten vægt på, at formålet utvivlsomt var at sanere selskabets økonomi, at størstedelen af den udenforstående gæld var koncernintern, og at kun 6,4 % af gælden var anden usikret gæld. Aftalen blev anset for indgået mellem uafhængige parter på forretningsmæssige vilkår, og gælden var ikke nedsat til under fordringens værdi.

Periodisering og underskudsbegrænsning. I 19-0001954 blev en saldokvittering af 18. december 2015 anset for at realisere gældseftergivelsen på 28,4 mio. kr. allerede i 2015 – ikke først ved tinglysningen af ejendomssalgene i 2016 – og eftergivelsen udgjorde en skattefri frivillig akkord, men medførte tvungen nedsættelse af fremførbare underskud til 0 kr. Sammenhængen mellem skattefrihed og underskudsbegrænsning er beskrevet i cirkulæret om visse skattemæssige forhold ved konkurs og underskudsbegrænsning ved akkord m.v., der fortsat forklarer systematikken, om end med henvisning til de dagældende paragrafnumre.

Gældskonvertering. Konvertering behandles som gældsnedsættelse, jf. § 24, stk. 1, 3. pkt. I **SKM2011.725.SR** udløste en gældskonvertering med opdeling i A- og B-aktier alene fradrag for kurstab hos kreditorselskabet og kursgevinstbeskatning hos debitorselskabet, uden at de eksisterende aktionærer blev anset for at have afstået deres aktier. I **SKM2013.73.SR** var overkursen ved aktietegning skattefri, mens gældseftergivelsen faldt under § 24 med deraf følgende underskudsbegrænsning.

For personer med bestemmende indflydelse gælder en særlig skærpelse: efter § 21, stk. 2 medregnes gevinst ved eftergivelse af gæld til selskaber, hvori den skattepligtige eller nærtstående ejer eller har ejet aktier, fuldt ud – og § 24, stk. 3 afskærer akkordskattefriheden for netop denne gæld.

LOV `Kursgevinstloven § 21, stk. 1, 2` `Kursgevinstloven § 24, stk. 1-3` `Personskatteloven § 4, stk. 1`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Periodisering af gældseftergivelse og underskudsbegrænsning ved frivillig akkord	20.11.2023
Landsskatteretten · Skattepligtig kursgevinst ved gældseftergivelse – Kursgevinstloven § 21	07.05.2014
Landsskatteretten · Kursværdi af fordring ved gældseftergivelse mellem nærtstående	26.11.2013
Landsskatteretten · Skattepligt af gældseftergivelse – Samlet ordning efter kursgevinstlovens § 24	14.10.2010
Skatterådet · Gældskonvertering til overkurs giver skattefri gevinst men underskudsbegrænsning	28.01.2013
Skatterådet · Gældskonvertering, aktieklasser og datterselskabsaktier	04.11.2011
Skatterådet · Gældskonvertering i koncern behandles som samlet ordning	02.02.2010
Skatterådet · Gældskonvertering af hovedkreditor er ikke en samlet ordning	01.10.2007

§ 8 Gæld i fremmed valuta og symmetrikravet – Shell-dommen

Valutakursgevinster og -tab er det område, hvor Højesteret har leveret det mest principielle bidrag til kursgevinstlovens systematik.

Symmetriprincippet. I Sag 102/2013 (Shell) havde selskabet anvendt lagerprincippet og fradraget valutakurstab i kulbrinteindkomsten, men gjorde gældende, at valutakursgevinster ikke skulle medregnes, fordi de ikke var nævnt i kulbrinteskattelovens udtømmende indtægtsopregning. Højesteret afviste synspunktet under henvisning til, at kulbrinteskattelovens § 4, stk. 4 henviser til skattelovgivningens almindelige regler, og at kursgevinstloven bygger på symmetrisk beskatning:

> *"I betænkning nr. 1050/1985 er det anført s. 48, at det, hvis lagerprincippet anvendes, er påkrævet, at ikke kun tab, men også gevinster medregnes ved indkomstopgørelsen, da der i modsat fald vil kunne forekomme tilfælde, hvor en skattepligtig opnår fradrag for et tab, selv om den skattepligtige i realiteten ikke har lidt et tab."*

Højesteret konkluderede, at "Shells valutakursgevinster og -tab med hensyn til gæld og fordringer vedrørende indvindingsvirksomheden skal medregnes i kulbrinteindkomsten på grundlag af en opgørelse i overensstemmelse med kursgevinstlovens regler om lagerprincippet". Præmissen har betydning langt ud over kulbrinteområdet: den fastslår, at valget af lagerprincippet ikke kan bruges asymmetrisk. Skattelovrådets betænkning nr. 1050/1985, s. 48 er dermed en levende retskilde.

EU-retten. I Sag 175/2019 blev en kommanditist beskattet af en valutakursgevinst på 1.085.622 kr. ved frigørelse fra et GBP-lån. Højesteret fastslog, at § 23 ikke sondrer efter, hvor låntager eller långiver er hjemmehørende, men alene efter valutaen, at beskatningen er symmetrisk, og at det på optagelsestidspunktet var uforudsigeligt, om kursudviklingen ville give gevinst eller tab. Retten afviste også argumentet om, at fradragsværdien er lavere end beskatningen:

> *"Forskellen mellem værdi af fradrag og størrelse af beskatning ændrer nemlig ikke ved, at skatteyderen ved kurstab under alle omstændigheder er bedre stillet ved gæld i fremmed valuta end ved gæld i danske kroner, hvor der normalt slet ikke er fradrag for kurstab."*

Der forelå derfor ingen restriktion efter TEUF artikel 63, og der var ikke grundlag for præjudiciel forelæggelse.

Transparensprincippet. I BS-41984/2021-HJR blev tre kommanditister beskattet af en kursgevinst ved bankens eftergivelse af et kommanditselskabs USD-gæld, selv om de havde indbetalt hele deres resthæftelse. Højesteret udtalte:

> *"Højesteret finder herefter, at der ikke er grundlag for at tillægge det betydning for, om der efter kursgevinstlovens § 23 foreligger en skattepligtig kursgevinst ved eftergivelse af et kommanditselskabs gæld i fremmed valuta, om den enkelte kommanditist har indbetalt det beløb, som den pågældende hæfter for over for kommanditselskabet."*

Retten tilføjede, at den modsatte retsopfattelse i Den juridiske vejledning 2012-1 "klart ikke er forenelig med det overordnede retsgrundlag", hvorfor skattemyndighederne både var berettigede og forpligtede til at ændre praksis – en vigtig markering af grænsen for forventningsprincippet på skatteområdet.

Realisation af valutagæld. I 16-0269305 gjorde en låntager gældende at have realiseret et kurstab på 2,73 mio. kr. ved indfrielse af tre CHF-lån. Landsskatteretten fandt, at lånene ikke kunne anses for indfriet, da låneaftalerne selv hjemlede valutaskifte, og overførslen til "0-rente konti" alene var henstand med renter. Da

klageren i 2010 havde valgt lagerprincippet for valutakursændringer, skulle tabet også for 2011 opgøres efter lagerprincippet, og fradraget blev nedsat fra det påståede beløb til 466.624 kr.

LOV	Kulbrinteskatteloven § 4, stk. 4 · Kursgevinstloven § 23 · Kursgevinstloven § 25, stk. 2	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om beskatning af kursgevinst ved gældseftergivelse i kommanditselskaber	08.03.2023
	Højesteret · Beskatning af valutakursgevinst på udenlandsk lån var ikke i strid med EU-retten om kapitalens frie bevægelighed	21.06.2021
	Højesteret · Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst	27.03.2015
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for kurstab på gæld i fremmed valuta – Journalnr. 16-0269305	21.09.2020

§ 9 Opgørelsesprincipperne i §§ 25-26: realisation, lager og bindingen af valget

Hovedreglen er realisationsprincippet, jf. kursgevinstlovens § 25, stk. 1. Herfra gælder fire vigtige modifikationer:

- **Personers valgadgang, § 25, stk. 2.** Personer kan vælge lagerprincippet for obligationer optaget til handel på et reguleret marked og for valutakursændringer på fordringer og gæld i fremmed valuta. Valget træffes samlet for hver af de to kategorier og **kan kun ændres efter tilladelse**.
- **Selskabers obligatoriske lagerprincip, § 25, stk. 3.** Selskaber m.v. skal anvende lagerprincippet på fordringer – dog ikke på fordringer omfattet af § 4 og ikke på vederlagsfordringer.
- **Selskabers valgadgang, § 25, stk. 4.** Lagerprincippet kan vælges for øvrige fordringer, for gæld optaget til handel på et reguleret marked og for valutakursændringer, med samme bindingsvirkning.
- **Finansielle institutter, § 25, stk. 5 og stk. 7.** Realkreditinstitutter m.fl. skal lagerbeskatte samtlige fordringer og gæld, og penge- og realkreditinstitutter kan fradrage regnskabsmæssige nedskrivninger på udlån.

Bindingen håndhæves stramt. I 09-02219 havde en investor anvendt lagerprincippet siden 1997 på GBP-gæld i et engelsk ejendomsinteressentskab. For 2008 gav lagerprincippet en skattepligtig indkomst på 732.780 kr., mens realisationsprincippet ville have givet et underskud på 133.436 kr. Landsskatteretten fandt, at anmodningen hovedsagelig var begrundet i ønsket om at udskyde beskatningstidspunktet, hvilket ikke er et "ganske særligt tilfælde" efter § 25, stk. 2. Tilsvarende blev en tidligere fejlagtig opgørelse fra SKAT i 16-0269305 ikke anset for en gyldig tilladelse til principskifte.

Rækkevidden af undtagelsen i § 25, stk. 3, 2. pkt. I **SKM2012.219.SR** bekræftede Skatterådet, at tilskrevne renter på et koncerninternt lån skal opgøres efter lagerprincippet, fordi undtagelsen for fordringer omfattet af § 4 alene rækker til de asymmetrisk beskattede fordringer efter § 4, stk. 1. Samtidig accepterede rådet, at et frivilligt tilvalg af lagerprincippet for vederlagsfordringer kan afgrænses til de fordringer, hvor der faktisk er fradragsret – netop for at undgå utilsigtet asymmetrisk beskatning.

Opgørelsen. Efter § 26, stk. 2 opgøres gevinst og tab på fordringer som forskellen mellem anskaffelsessum og afståelsessum, med kursværdien på erhvervelsestidspunktet som anskaffelsessum, medmindre en højere faktisk anskaffelsessum godtgøres. For gæld anvendes efter § 26, stk. 3 forskellen mellem værdien ved påtagelsen og værdien ved frigørelsen eller indfrielsen. Selskaber og næringsdrivende bruger gennemsnitsmetoden i § 26, stk. 4, mens almindelige personer bruger FIFO efter § 26, stk. 5.

Realisationsprincippet ved uforrentede fordringer. I **SKM2010.864.SR** omlagde en hovedaktionær en forrentet gæld på 9 mio. kr. til et rentefrit lån med indfrielse til kurs 250 i 2030. Skatterådet bekræftede, at kursgevinsten først beskattes ved indfrielsen efter realisationsprincippet – uanset muligheden for førtidig indfrielse – forudsat at den implicitte effektive rente på ca. 5 % var markedsmæssig, jf. ligningslovens § 2.

Endelig gælder for lagerbeskattede aktiver et forbud mod at flytte resultater mellem år. Landsskatteretten bemærkede i 16-1524567, at lagerbeskattede værdipapirer, herunder finansielle kontrakter, ikke er balanceposter, og at tab eller gevinst, der efter lagerprincippet skal henføres til et tidligere indkomstår, ikke kan henføres til et senere.

LOV `Kursgevinstloven § 25, stk. 1-5` `Kursgevinstloven § 26, stk. 2-5` `Ligningsloven § 2`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for kurstab på gæld i fremmed valuta – Journalnr. 16-0269305	21.09.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af gevinst og tab på swapaftaler - Anvendelse af lagerprincippet	06.01.2020
Landsskatteretten · Afslag på skift fra lagerprincip til realisationsprincip for valutakursgevinster	19.11.2009
Skatterådet · Beskatning af koncerninterne rente- og vederlagsfordringer efter kursgevinstloven	28.03.2012
Skatterådet · Beskatning af kursgevinst på rentefri fordring efter realisationsprincippet	21.12.2010

§ 10 Finansielle kontrakter: separationsprincippet og afgrænsningen i § 29

Efter kursgevinstlovens § 29, stk. 1 skal både selskaber og personer medregne gevinst og tab på terminskontrakter og aftaler om købe- og salgsretter. Reglerne bygger på Skatteministeriets udvalgsarbejde i betænkning nr. 1139/1988 om beskatning af finansielle instrumenter, hvor udvalget anbefalede, at gevinst og tab "opgøres uafhængigt af resultatet for det underliggende aktiv", at beskatningen skulle være generel og symmetrisk, og at lagerprincippet skulle være obligatorisk. Om netop lagerprincippet skrev udvalget på s. 158-ff., at et realisationsprincip "ville give betydelige muligheder for skattetænkning", fordi den tabsgivende kontrakt kunne realiseres før årsskiftet og den gevinstgivende beholdes.

Forarbejderne til § 29 gengiver cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992 og fastslår kernen:

> *"Gevinst og tab på finansielle kontrakter opgøres efter separationsprincippet, dvs. uden hensyn til de regler, der gælder for det underliggende aktiv. Beskatningen sker som altovervejende hovedregel efter lagerprincippet."*

Kvalifikationen beror på indholdet, ikke betegnelsen. I **SKM2015.105.SR** blev en aftale betegnet som en "garanti" anset for en finansiel kontrakt efter § 29, stk. 1, fordi den reelt var en Credit Default Swap med differenceafregning udløst af en Credit Event uafhængigt af, om banken led et tab. Tilsvarende blev binære optioner i **SKM2014.11.SR** kvalificeret som finansielle kontrakter med lagerbeskatning, tabsbegrænsning og medregning i kapitalindkomsten. Swaps vurderes element for element: i **SKM2016.293.SR** bekræftede

Skatterådet, at to nye renteswaps var finansielle kontrakter, og at gevinst/tab ved henholdsvis afståelse af de gamle og anskaffelse af de nye swaps opgøres efter lagerprincippet i § 33.

Spotundtagelsen i § 29, stk. 2. Terminskontrakter omfatter ikke aftaler, hvor afvikling sker inden for den sædvanlige afviklingsfrist på området. Undtagelsen er snæver. I to parallelle kendelser – 08-03172 og 08-03174 – havde elselskaber indgået terminskontrakter for at afdække prisrisikoen ved elkøb. Landsskatteretten fastslog, at § 29, stk. 2 alene skal fange spothandler, hvor "ydre forhold i form af ekspeditionstid utilsigtet medfører, at de falder ind under definitionen for terminsaftaler" – en prissikringskontrakt er derfor ikke undtaget, uanset at afviklingsfristerne var branchesædvanlige, hvilket endda var bekræftet ved syn og skøn.

Lagerprincippet i § 33. Gevinst og tab opgøres som forskellen mellem kontraktens værdi ved indkomstårets udløb og begyndelse, jf. § 33, stk. 1. Dispensation til realisationsprincippet gives efter § 33, stk. 2 kun "i ganske særlige tilfælde", og kun når kontrakten indgås som led i virksomhedens primære drift for at sikre leverancer, og lagerbeskatning vil være til væsentlig økonomisk ulempe. Elselskabet i 08-03174 havde fået dispensation for 2002, men ikke for 2003 og 2004 – og måtte derfor lagerbeskattes.

Endelig viser 16-1524567, at også de løbende nettoafregninger på en swap indgår i lageropgørelsen af årets gevinst og tab – de kan ikke holdes uden for som rene renteposter.

LOV	Kursgevinstloven § 29, stk. 1, 2 · Kursgevinstloven § 33, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Opgørelse af gevinst og tab på swapaftaler - Anvendelse af lagerprincippet	06.01.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af terminskontrakter i elforsyningsselskab	30.09.2009
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af terminskontrakter i elhandel	30.09.2009
	Skatterådet · Omlægning af renteswaps og opgørelse af gevinst og tab	27.06.2016
	Skatterådet · Behandling af Credit Default Swap udstedt som garanti efter Kursgevinstloven	06.02.2015
	Skatterådet · Beskatning af binære optioner som finansielle kontrakter	08.01.2014

§ 11 Undtagelserne i § 30: kurssikring, aktieaftaler og leveringsbetingelsen

Kursgevinstlovens § 30, stk. 1 undtager otte kontrakttyper fra § 29 – bl.a. aftaler om fast ejendom, tegningsretter til aktier, kurssikring ved realkreditlån, konverteringsretter knyttet til pengefordringer, aftaler om køb og salg af aktier, valutakontrakter i forbindelse med værdipapirhandler, sædvanlige aftaler om levering af varer og tjenesteydelser samt aftaler om afståelse af virksomhed.

Leveringsbetingelsen i § 30, stk. 3. For nr. 3, 5, 6 og 8 er det udtrykkeligt en betingelse, at kontrakten kun kan opfyldes ved levering, og at den ikke afstås. Landsskatteretten har i 08-03172 og 08-03174 udstrakt kravet til også at gælde § 30, stk. 1, nr. 7 om sædvanlige leveringsaftaler, selv om nr. 7 ikke er opregnet i stk. 3. Retten fandt, at bestemmelsens ordlyd i sig selv indebærer et leveringskrav, og at den faktisk gennemførte differenceafregning "ansås for dokumentation for, at kontrakterne kunne opfyldes på anden måde end ved levering".

Kurssikring ved realkreditlån, § 30, stk. 1, nr. 3. Undtagelsen omfatter kurssikring ved optagelse, refinansiering, rentetilpasning eller indfrielse af lån med sikkerhed som nævnt i § 22, stk. 1. Allerede forarbejderne til den oprindelige kursgevinstlov behandler kurskontrakter indgående og understreger, at en låntagers kursdifference ved ophævelse af en kurskontrakt ikke er en finansiel kontrakt for ikke-næringsdrivende. Undtagelsen er udvidet i praksis: i **SKM2022.65.SR** bekræftede Skatterådet, at et

renteloft indbygget i et rentetilpasningslån og betalt via forhøjet bidragssats er omfattet af nr. 3, og at betingelsen i § 30, stk. 3 er opfyldt ved ekstraordinær indfrielse, når indfrielsesgebyret er fastsat og uafhængigt af renteloftets markedsværdi. Undtagelsen gælder dog ikke realkredit- og andre kreditinstitutter, når kontrakten er led i instituttets egen næringsvirksomhed ved finansiering, jf. § 30, stk. 2.

Modgående kontrakter, § 30, stk. 4. Er der indgået modgående kontrakter – også af ægtefællen, et koncernforbundet selskab eller et selskab, hvori den skattepligtige er hovedaktionær – falder undtagelserne i nr. 5, 6 og 7 væk, og § 29 finder alligevel anvendelse.

Retsvirkningen af at falde uden for § 29 – § 30, stk. 6. Kontrakter, der undtages, behandles efter skattelovgivningens almindelige regler. Højesteret præciserede rækkevidden i 36904/2025: efter forarbejderne til § 30, stk. 6 sker beskatningen "først og fremmest efter reglerne for det underliggende aktiv, og i øvrigt efter statsskattelovens § 4". Da de årlige optionspræmier vedrørte call-optioner, der **ikke** blev udnyttet, var der intet underliggende afstået aktiv at beskatte præmien sammen med, og præmierne skulle derfor beskattes efter statsskattelovens § 4. Højesteret fandt samtidig, at den femårige tilbagekøbsret reelt udgjorde fem enkeltstående etårige optioner, fordi retten bortfaldt år for år uden regulering af tidligere betalte præmier. Vestre Landsret var nået til samme resultat i BS-21733/2022-VLR.

LOV `Kursgevinstloven § 22, stk. 1` `Kursgevinstloven § 30, stk. 1-6` `Statsskatteloven § 4`

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret: Sparekasses ekstraordinære aktiekøb i realkreditinstitut var næringsaktier, ikke anlægsaktier	04.09.2026
Landsretten · DLR Kredit-aktier erhvervet via sektormodel var næringsaktier – optionspræmier skattepligtige efter statsskattelovens § 4	30.06.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af terminskontrakter i elforsyningsselskab	30.09.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af terminskontrakter i elhandel	30.09.2009
Skatterådet · Renteloft på realkreditlån fritaget for beskatning	11.02.2022

§ 12 Strukturerede fordringer efter § 29, stk. 3

Kursgevinstlovens § 29, stk. 3 udvider reglerne om finansielle kontrakter til fordringer, der helt eller delvis reguleres i forhold til udviklingen i priser og andet på værdipapirer, varer og andre aktiver, når blot udviklingen er af en karakter, som kan lægges til grund i en finansiel kontrakt. Bestemmelsen blev indsat i 2005 som værn mod, at lagerbeskatningen af investeringsselskaber blev gjort illusorisk; af forarbejderne fremgår:

> *"Efter forslaget beskattes obligationer, der skal indfries med et beløb, der udvikler sig i overensstemmelse med kursudviklingen i hedgeforeninger og andre investeringsselskaber, efter reglerne for finansielle instrumenter. Herved sikres, at lagerbeskatningen af investeringsselskaber ikke gøres illusorisk."*

Samme sted anføres, at det ikke behøver være hele gælden, der reguleres, og at "udviklingen behøver ikke være 1 til 1".

Undtagelserne og genindfangningsreglen. Efter 2. og 3. pkt. er fordringer, der alene reguleres efter danske eller andre EU-forbrugerpris-/nettoprisindeks, ikke omfattet. Men 4. pkt. genindfanger fordringen, hvis den **herudover** reguleres efter et andet grundlag, eller hvis den reguleres på grundlag af valuta og prisindeks, der ikke vedrører samme område. Netop denne regel var afgørende i **SKM2008.1012.SR**, hvor obligationer knyttet til et strategi-indeks med både aktie- og valutakomponenter blev omfattet, og i **SKM2009.34.SR**, hvor en

EUR-obligation med afkast knyttet til el- og energiderivater blev lagerbeskattet, selv om den som fordring i fremmed valuta ellers ville følge realisationsprincippet.

Praksis dækker et bredt spektrum af produkter:

Afgørelse	Produkt	Omfattet af § 29, stk. 3?
SKM2007.436.SR	Uforrentet obligation med afkast efter fem aktieindeks, inkl. betinget 2 %-ydelse	Ja – også den betingede ydelse, da den ikke opfyldte rentedefinitionen
SKM2010.142.SR	Obligation med indfrielseskurs efter 10 europæiske aktier	Ja
SKM2011.113.SR	Gearede long/short-certifikater med uendelig løbetid og stop-loss	Ja – stop-loss gjorde dem til pengefordringer
SKM2015.43.SR	Kreditrelaterede og aktieindekserede obligationer	Ja
SKM2019.155.SR	Finansieringsaftale om lægemiddeludvikling med usikker tilbagebetaling	Ja
SKM2019.239.SR	Resultatafhængige obligationer i P2P-låneselskab	Ja – afkastet var kursgevinst, ikke rente
SKM2021.196.SR	Certifikat knyttet til kursudviklingen i et investeringsselskab	Ja – kunne indgå i virksomhedsordningen
SKM2022.185.SR	Unit-linked kapitalindfrielseskontrakt	Ja
SKM2006.304.SR	Limited recourse-obligation med indfrielse afhængig af pengeinstitutters betalingsevne	**Nej** – afhængighed af debitors betalingsevne er ikke en regulering, der kan lægges til grund i en finansiel kontrakt
SKM2014.699.SR	Værdipapir med tvungent nedskrivningsvilkår	**Nej** – almindelig fordring, men nedskrivning = delafståelse

Sondringen er dermed relativt skarp: reguleres indfrielsen efter et **eksternt markedsgrundlag**, er fordringen struktureret; afhænger den derimod alene af **debitors kreditværdighed**, er den en almindelig fordring. Konsekvensen af at være struktureret er lagerbeskatning efter § 33 samt for personer medregning i kapitalindkomsten og kildeartsbegrænset tabsfradrag efter § 32.

Strukturerede fordringer kan indgå i virksomhedsordningen som indekserede fordringer, jf. **SKM2009.34.SR** og **SKM2021.196.SR** sammenholdt med virksomhedsskattelovens § 1, stk. 2.

LOV Kursgevinstloven § 29, stk. 3 · Kursgevinstloven § 33, stk. 1 · Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 2

PRAKSIS

Skatterådet · Beskatning af strukturerede obligationer som finansiel kontrakt	07.04.2022
Skatterådet · Struktureret fordring kan indgå i virksomhedsordningen	13.04.2021
Skatterådet · Resultatafhængige obligationer beskattes som strukturerede fordringer	02.05.2019
Skatterådet · Finansieringsaftale kvalificeres som struktureret fordring og værdipapir	13.03.2019
Skatterådet · Beskatning af strukturerede obligationer og tabsfradrag	15.01.2015
Skatterådet · Værdipapir med nedskrivningsvilkår er fordring, men nedskrivning er delafståelse	13.10.2014
Skatterådet · Beskatning af gearede long/short certifikater som finansielle kontrakter	01.03.2011
Skatterådet · Strukturerede obligationer hvis afkast beror på aktiekurser er omfattet af Kursgevinstloven	24.02.2010
Skatterådet · Beskatning af struktureret obligation i virksomhedsordningen	13.01.2009

Skatterådet · Gevinst og tab på strukturerede obligationer omfattes af Kursgevinstloven § 29 18.12.2008
Skatterådet · Beskatning af indeksreguleret obligationsafkast efter Kursgevinstloven 25.06.2007
Skatterådet · Obligationer med begrænset hæftelse er almindelige fordringer og blåstemplede 09.05.2006

§ 13 Tabsfradragsbegrænsningen i §§ 31-32 og kravet om erhvervsmæssig tilknytning

Symmetrien i beskatningen af finansielle kontrakter brydes af to værnsregler.

Selskaber – § 31. Tab på kontrakter, der indeholder ret eller pligt til at afstå aktier i selskaber, hvori den skattepligtige eller koncernforbundne selskaber ejer datterselskabs-, koncernselskabs- eller skattefri porteføljeaktier, samt på kontrakter vedrørende egne aktier, kan kun fradrages i tidligere års nettogevinster på samme kontrakt, jf. § 31, stk. 2, og derefter i indkomstårets og senere års nettogevinster på aktiebaserede kontrakter, jf. § 31, stk. 3. Reglen gælder tilsvarende for aktieindeksbaserede kontrakter, jf. § 31, stk. 4.

Personer – § 32. Tab er som udgangspunkt kildeartsbegrænset og kan kun fradrages i årets og tidligere års nettogevinster på kontrakter, med adgang til overførsel til en samlevende ægtefælle og fremførsel efter § 32, stk. 4. Overskydende tab på rent aktiebaserede kontrakter kan efter § 32, stk. 3 fradrages i nettogevinster på aktier optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacitet – en adgang, Skatterådet anvendte i **SKM2015.43.SR** på tab på aktieindekserede obligationer.

Undtagelsen: erhvervsmæssig tilknytning. Efter § 32, stk. 1, 2. pkt., er tabet fuldt fradragsberettiget, hvis kontrakten har tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed (eller den skattepligtige er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17). Vurderingen er konkret, og praksis er omfangsrig:

- I 16-1524567 blev tre swapaftaler anset for at have erhvervsmæssig tilknytning, hvilket gav fuld fradragsret – men fordi kontrakterne dermed skulle indgå i virksomhedens indkomst i det år, de vedrørte, kunne et fejlagtigt selvangivet fremførselsberettiget tab på 4.965.302 kr. fra 2011 ikke udnyttes i 2012.
- Skattestyrelsens administrative praksis viser mønsteret klart: renteswaps med tilknytning til et erhvervsmæssigt lån anerkendes (fx SKM2018.257.SR, SKM2018.217.SR og SKM2016.441.SR), og en "rentekorridor" blev accepteret i SKM2015.198.SR.
- Ved råvarekontrakter er det afgørende, om risikoen faktisk afdækkes: hvede- og rapsfutures indgået **inden** høsten for at prissikre egen produktion havde erhvervsmæssig tilknytning (SKM2017.427.SR), og det samme gjaldt hvedefutures indgået for at prissikre kommende foderforbrug (SKM2017.425.SR) – mens købsfutures for en planteavler, der **allerede havde solgt** sin hvede, ikke havde det (SKM2017.426.SR).
- Valutakontrakter uden sammenhæng med virksomhedens egne betalingsstrømme falder uden for: se SKM2015.320.LSR om en landmands tab på 440.512 kr. på en CHF-valutaterminskontrakt og SKM2014.211.LSR om en valutaswap, der ikke blev anset for erhvervsmæssig.

For aftaler vedrørende fast ejendom gælder en særordning i § 32, stk. 5: tab kan kun fradrages i gevinster på tilsvarende aftaler, og et resttab reguleres i afståelsessummen henholdsvis anskaffelsessummen for ejendommen.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 17, stk. 1 | Kursgevinstloven § 31, stk. 1-4 | Kursgevinstloven § 32, stk. 1-5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Opgørelse af gevinst og tab på swapaftaler - Anvendelse af lagerprincippet 06.01.2020

Skatterådet · Beskatning af strukturerede obligationer og tabsfradrag 15.01.2015
Skatterådet · Beskatning af binære optioner som finansielle kontrakter 08.01.2014

§ 14 Afgrænsningen til aktieavancebeskatningsloven og til låneomkostninger

Kursgevinstloven regulerer alene pengegæld og pengefordringer. Hvor et vederlag i stedet består i aktier eller rettigheder til aktier, skifter regelsæt – og det kan koste fradragsretten.

DSV-sagen. I Sag 33/2010 havde DSV A/S optaget et mezzaninlån på 750 mio. kr. og som betingelse herfor tildelt kreditor aktietegningsretter. Selskabet opgjorde et tab på ca. 348 mio. kr., inklusive et "back end fee" på 76,3 mio. kr., og krævede fradrag som kurstab efter § 6 eller som låneomkostning efter den dagældende **kursgevinstlovs § 26, stk. 4**. Højesteret afviste begge dele:

> *"Lånet til DSV og tildelingen af aktietegningsretter i DSV må efter deres karakter anses for to separate ordninger, hvis skattemæssige behandling er reguleret af forskellige regelsæt."*

> *"Når henses til karakteren af de eksempler på låneomkostninger, som er nævnt i forarbejderne, finder Højesteret, at der skal være tale om omkostninger, som kan henføres til selve gældens etablering eller indfrielse."*

Da lånet blev indfriet til pari, påvirkede tegningsretterne ikke lånets værdi hverken ved optagelse eller indfrielse, og der var derfor intet kurstab. Parternes frie aftale om vederlagsform kunne ikke ændre den skattemæssige kvalifikation.

Låneomkostningsbegrebet i øvrigt. Højesteret havde allerede i Sag 85/2012 (Takeda) afgrænset fradragsberettigede låneomkostninger over for etableringsudgifter i forbindelse med rådgiverbistand ved projektfinansiering af et virksomhedskøb – også her med en snæver forståelse af, hvad der kan henføres til selve låneforholdet.

Konvertible obligationer. Efter § 1, stk. 4 er konvertible obligationer ikke omfattet af kursgevinstloven. Kvalifikationen forudsætter dog, at instrumentet reelt opfylder betingelserne: i **SKM2008.962.SR** blev et instrument, hvor långiver hverken havde en ubetinget konverteringsret eller ret til kontant indfrielse, anset for en almindelig fordring omfattet af kursgevinstloven. Omvendt blev et nulkupon-gældsbrev med reel konverteringsret i **SKM2007.464.SR** behandlet efter aktieavancebeskatningslovens § 1. Konsekvenserne af at falde ind under aktieavancebeskatningsloven kan være hårde: Østre Landsret nægtede i BS-7798/2023-OLR fradrag for tab på en konvertibel obligation, fordi de selskabsretlige beslutninger bag udstedelsen først blev registreret hos Erhvervsstyrelsen år efter realisationstidspunktet.

Tegningsretter og køberetter. Sondringen mellem warrants som tegningsret (aktieavancebeskatningsloven) og som køberet til allerede udstedte aktier (kursgevinstloven) fremgår direkte af forarbejderne til § 29, der gengiver cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992:

> *"En warrant, der er en tegningsret til aktier m.v., beskattes derimod efter aktieavancebeskatningslovens regler. ... Warrants, der indeholder retten til at tegne obligationer, bortset fra konvertible obligationer, er omfattet af § 8 C."*

Denne sondring er nu udmøntet i § 30, stk. 1, nr. 2 om tegningsretter og nr. 4 om konverteringsretter knyttet til pengefordringer.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 1, stk. 1 | Kursgevinstloven § 1, stk. 4 | Kursgevinstloven § 6, stk. 1 | Kursgevinstloven § 30, stk. 1

PRAKSIS
- **Højesteret** · Højesterets dom om skattemæssig fradragsret for rådgiveromkostninger ved låneoptagelse og virksomhedskøb — 27.01.2014
- **Højesteret** · Ingen fradragsret for tab på aktietegningsretter ydet som led i låneaftale (DSV-sagen) — 22.12.2011
- **Landsretten** · Fradragsret for tab på konvertibel obligation: Landsret afviser fradrag grundet manglende rettidig selskabsretlig registrering — 28.10.2025
- **Skatterådet** · Konvertible obligationer anses som fordring under Kursgevinstloven — 02.12.2008

§ 15 Retskildebilledet: forarbejder, betænkninger og administrativ praksis

Kursgevinstretten er i usædvanlig grad forarbejdsstyret, og fire kildelag går igen i afgørelserne.

Betænkningerne. Skattelovrådets betænkning nr. 1050/1985 om kursgevinster og kurstab er grundlaget for hele fordringsdelen og citeres direkte af Højesteret i Sag 102/2013. Betænkning nr. 1139/1988 om beskatning af finansielle instrumenter er tilsvarende grundlaget for kapitel 6 og 7 og formulerede både separationsprincippet og det obligatoriske lagerprincip.

Lovforarbejderne. Bemærkningerne til den gældende kursgevinstlov (lovforslag L 194, 1996-97) gengiver i vidt omfang cirkulære nr. 134 af 29. juli 1992 om kursgevinstloven og er derfor den praktiske indgang til begreberne terminskontrakt, option, warrant, swap og differenceafregning. Ved **lov nr. 724 af 25. juni 2010** blev mindsterentereglen ophævet og beskatningen af fordringer i danske kroner og fremmed valuta harmoniseret, og ved lov nr. 1576 af 27. december 2019 blev værnsreglen i § 6, stk. 2 indsat.

Cirkulærer. Ud over kursgevinstlovscirkulæret er cirkulæret om visse skattemæssige forhold ved konkurs og underskudsbegrænsning ved akkord m.v. fortsat den bedste sammenhængende fremstilling af samspillet mellem kursgevinstbeskatning og underskudsbegrænsning ved akkord – dog med de dagældende paragrafnumre (§ 6 A svarer til nutidens § 24, og § 6 B til § 4).

Regnskabs- og indberetningsregler. Mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder § 14 kræver, at beholdningen af værdipapirer, herunder finansielle kontrakter, specificeres efter art med nominel værdi og kursværdi, og at finansielle virksomheder særskilt oplyser nedskrivning og tab på udlån efter kursgevinstlovens nedskrivningsregel. Mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder § 13 stiller tilsvarende krav på anfordring. Indberetningen af depoter og handler er reguleret i bekendtgørelsen om skatteindberetning m.v. – og netop indberetningen er efter § 15 en materiel betingelse for personers tabsfradrag på børsnoterede fordringer.

Aktualitet. Kursgevinstloven er senest konsolideret ved lovbekendtgørelse af 4. oktober 2025, og der er ikke registreret vedtagne, men endnu ikke konsoliderede ændringer. Den ovenfor beskrevne retstilstand kan derfor lægges til grund som gældende ret.

LOV Kursgevinstloven § 6, stk. 2 | Kursgevinstloven § 15, stk. 1 | Kursgevinstloven § 24, stk. 1

PRAKSIS
- **Højesteret** · Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst — 27.03.2015

§ 16 Sammenfatning: de bærende linjer i kursgevinstpraksis

Praksis på kursgevinstområdet kan sammenfattes i syv linjer.

1. Symmetrien er ikke til forhandling. Vælges lagerprincippet, skal både gevinst og tab medregnes, jf. Sag 102/2013. Og lovens systematik er gennemgående spejlet: § 8 gør debitors gevinst skattefri præcis i det omfang, kreditor efter § 4, stk. 1 ikke kan fradrage tabet.

2. Interessefællesskab afskærer tabsfradrag – men ikke gevinstbeskatning. Både § 4 for selskaber og § 14, stk. 2 for personer rammer asymmetrisk: gevinst beskattes, tab afskæres. Identifikationen af ægtefæller og nærtstående som én aktionær gør reglerne bredere, end de umiddelbart ser ud, jf. 15-3041336 og 18-0006569.

3. Vederlagsfordringer skal bevare karakteren af varekredit. Sammenholdt viser 08-03186 og 08-03187, at afgørende momenter er kredittidens længde, om tilgodehavendet er akkumuleret over flere år, om der tilskrives renter, og om kreditor havde en berettiget forventning om betaling.

4. "Samlet ordning" er en helhedsvurdering, ikke en procentregel. Selv 67,7 % af den usikrede gæld var ikke nok i **SKM2007.677.SR**, mens 61,2 % var det i 09-01282. Det afgørende er, om ordningen reelt sanerer økonomien, og om de udenforstående krav kan betragtes som småkrav.

5. Kursværdien er det centrale bevistema ved eftergivelse. Syn og skøn kan være udslagsgivende, jf. 10-0215554, og mellem nærtstående stilles skærpede krav til dokumentationen, jf. 13-0073499.

6. Valg af opgørelsesprincip er bindende. Dispensation gives kun i "ganske særlige tilfælde", og ønsket om at udskyde beskatning eller udjævne indkomsten er ikke et sådant, jf. 09-02219 og 16-0269305.

7. Kvalifikationen følger indholdet, ikke betegnelsen. En "garanti" kan være en CDS (**SKM2015.105.SR**), en "obligation" kan være en finansiel kontrakt (**SKM2019.239.SR**), og en "konvertibel obligation" kan være en almindelig fordring (**SKM2008.962.SR**). Omvendt kan et vederlag i warrants ikke omdøbes til kurstab, jf. Sag 33/2010.

For tilgrænsende områder henvises til aktiebeskatning (aktieavance, konvertible obligationer og tegningsretter), kryptovaluta-beskatning, transfer-pricing (armslængdefastsættelse af koncerninterne lånevilkår), bindende-svar-skatteraadet samt gaeldssanering og rekonstruktion for den insolvensretlige side af akkord og gældssanering.

LOV Kursgevinstloven § 4, stk. 1 · Kursgevinstloven § 8 · Kursgevinstloven § 14, stk. 2 · Kursgevinstloven § 24, stk. 1 · Kursgevinstloven § 25, stk. 2

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst	27.03.2015
Højesteret · Ingen fradragsret for tab på aktietegningsretter ydet som led i låneaftale (DSV-sagen)	22.12.2011
Landsskatteretten · Gældseftergivelse og underskudsbegrænsning samt nægtelse af fradrag for tab på koncernintern regresfordring	25.01.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for kurstab på gæld i fremmed valuta – Journalnr. 16-0269305	21.09.2020
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for tab på fordring mod koncernforbundet selskab grundet manglende dokumentation og koncernforbindelse	09.10.2019
Landsskatteretten · Skattepligtig kursgevinst ved gældseftergivelse – Kursgevinstloven § 21	07.05.2014
Landsskatteretten · Kursværdi af fordring ved gældseftergivelse mellem nærtstående	26.11.2013
Landsskatteretten · Skattepligt af gældseftergivelse – Samlet ordning efter kursgevinstlovens § 24	14.10.2010
Landsskatteretten · Afslag på skift fra lagerprincip til realisationsprincip for valutakursgevinster	19.11.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om fradrag for tab på tilgodehavender mellem koncernforbundne selskaber	17.09.2009

Landsskatteretten · Fradrag for tab på fordringer ved samhandel i koncernforbundne selskaber	17.09.2009
Skatterådet · Resultatafhængige obligationer beskattes som strukturerede fordringer	02.05.2019
Skatterådet · Behandling af Credit Default Swap udstedt som garanti efter Kursgevinstloven	06.02.2015
Skatterådet · Konvertible obligationer anses som fordring under Kursgevinstloven	02.12.2008
Skatterådet · Gældskonvertering af hovedkreditor er ikke en samlet ordning	01.10.2007

REFERENCE Lovgrundlag

10 paragraffer

Kursgevinstloven § 1	stk. 1	Kursgevinstloven § 3	
Kursgevinstloven § 4	stk. 1	Kursgevinstloven § 6	stk. 1, 2
Kursgevinstloven § 14	stk. 1, 2	Kursgevinstloven § 24	stk. 1
Kursgevinstloven § 25	stk. 1-4	Kursgevinstloven § 29	stk. 1, 3
Kursgevinstloven § 30	stk. 1	Kursgevinstloven § 32	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

59 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 6

04.09.2026	Højesteret: Sparekasses ekstraordinære aktiekøb i realkreditinstitut var næringsaktier, ikke anlægsaktier	36904-2025
08.03.2023	Højesterets dom om beskatning af kursgevinst ved gældseftergivelse i kommanditselskaber	bs-41984-2021-hjr
21.06.2021	Beskatning af valutakursgevinst på udenlandsk lån var ikke i strid med EU-retten om kapitalens frie bevægelighed	175-2019
27.03.2015	Beskatning af valutakursgevinster og fradrag for renteudgifter i kulbrinteindkomst	102-2013
27.01.2014	Højesterets dom om skattemæssig fradragsret for rådgiveromkostninger ved låneoptagelse og virksomhedskøb	85-2012
22.12.2011	Ingen fradragsret for tab på aktietegningsretter ydet som led i låneaftale (DSV-sagen)	33-2010

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

28.10.2025	Fradragsret for tab på konvertibel obligation: Landsret afviser fradrag grundet manglende rettidig selskabsretlig registrering	10282-12080
30.06.2025	DLR Kredit-aktier erhvervet via sektormodel var næringsaktier – optionspræmier skattepligtige efter statsskattelovens § 4	10654-14202

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 18

09.12.2024	Beskatning af kursgevinst ved koncernintern gældseftergivelse og opgørelse af tab ved ejendomssalg	22-0064199
20.11.2023	Periodisering af gældseftergivelse og underskudsbegrænsning ved frivillig akkord	19-0001954

25.01.2023	Gældseftergivelse og underskudsbegrænsning samt nægtelse af fradrag for tab på koncernintern regresfordring	18-0006569
10.02.2021	Fradrag for tab på fordringer i K/S [virksomhed1] – konkurs og manglende inddrivelse	16-1788047
21.09.2020	Landsskatteretten: Fradrag for kurstab på gæld i fremmed valuta – Journalnr. 16-0269305	16-0269305
06.01.2020	Landsskatteretten: Opgørelse af gevinst og tab på swapaftaler - Anvendelse af lagerprincippet	16-1524567
09.10.2019	Nægtet fradrag for tab på fordring mod koncernforbundet selskab grundet manglende dokumentation og koncernforbindelse	15-3041336
30.08.2017	Afgørelse om fradrag for løntilgodehavende i konkursramt selskab	15-2069003
02.10.2014	Fradrag for tab på fordring godkendt efter bedrageri via investeringsfirma	13-0218216
07.05.2014	Skattepligtig kursgevinst ved gældseftergivelse – Kursgevinstloven § 21	10-0215554
26.11.2013	Kursværdi af fordring ved gældseftergivelse mellem nærtstående	13-0073499
01.11.2012	Nægtelse af fradrag for tab på koncernintern fordring	11-0297821
14.10.2010	Skattepligt af gældseftergivelse – Samlet ordning efter kursgevinstlovens § 24	09-01282
19.11.2009	Afslag på skift fra lagerprincip til realisationsprincip for valutakursgevinster	09-02219
30.09.2009	Landsskatteretten om beskatning af terminskontrakter i elforsyningsselskab	08-03172
30.09.2009	Landsskatteretten om beskatning af terminskontrakter i elhandel	08-03174
17.09.2009	Landsskatteretten om fradrag for tab på tilgodehavender mellem koncernforbundne selskaber	08-03186
17.09.2009	Fradrag for tab på fordringer ved samhandel i koncernforbundne selskaber	08-03187

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 33

30.06.2025	Gældseftergivelse mellem koncernforbundne selskaber og overdragelse af anparter	25-1408327
12.01.2024	Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn	23-1122748
07.04.2022	Beskatning af strukturerede obligationer som finansiel kontrakt	21-1335254
11.02.2022	Renteloft på realkreditlån fritaget for beskatning	21-0804279
03.09.2021	Tilflytters beskatning af Dubai LLC anparter og fordringer	21-0315267
13.04.2021	Struktureret fordring kan indgå i virksomhedsordningen	20-1419700
02.05.2019	Resultatafhængige obligationer beskattes som strukturerede fordringer	18-1888023
13.03.2019	Finansieringsaftale kvalificeres som struktureret fordring og værdipapir	18-1250599
17.08.2018	Fradrag for tab efter bedrageri under investeringsmandat	18-0390183
13.11.2017	Skattefri eftergivelse af udlån til koncernforbundet selskab	17-0941577

27.06.2016	Omlægning af renteswaps og opgørelse af gevinst og tab	16-0178810
06.02.2015	Behandling af Credit Default Swap udstedt som garanti efter Kursgevinstloven	14-4925983
15.01.2015	Beskatning af strukturerede obligationer og tabsfradrag	14-2673174
13.10.2014	Værdipapir med nedskrivningsvilkår er fordring, men nedskrivning er delafståelse	13-0237076
08.01.2014	Beskatning af binære optioner som finansielle kontrakter	13-4734244
28.01.2013	Gældskonvertering til overkurs giver skattefri gevinst men underskudsbegrænsning	12-065678
28.03.2012	Beskatning af koncerninterne rente- og vederlagsfordringer efter kursgevinstloven	11-125388
21.12.2011	Fradrag for tabt forudbetaling ved skoles konkurs	11-189707
04.11.2011	Gældskonvertering, aktieklasser og datterselskabsaktier	10-132733
01.03.2011	Beskatning af gearede long/short certifikater som finansielle kontrakter	08-111213
21.12.2010	Beskatning af kursgevinst på rentefri fordring efter realisationsprincippet	10-093691
24.02.2010	Strukturerede obligationer hvis afkast beror på aktiekurser er omfattet af Kursgevinstloven	09-078716
02.02.2010	Gældskonvertering i koncern behandles som samlet ordning	09-185111
11.09.2009	Kursgevinst ved eftergivelse af koncernintern fordring	08-155875
22.04.2009	Fradrag for tab på garantkonti sidestilles med fordring	09-027664
13.01.2009	Beskatning af struktureret obligation i virksomhedsordningen	08-009220
18.12.2008	Gevinst og tab på strukturerede obligationer omfattes af Kursgevinstloven § 29	07-165165
02.12.2008	Konvertible obligationer anses som fordring under Kursgevinstloven	08-063616
08.02.2008	Fradragsret for tab på fordring mod direktør efter selskabstømning	07-190488
01.10.2007	Gældskonvertering af hovedkreditor er ikke en samlet ordning	07-149569
25.06.2007	Beskatning af indeksreguleret obligationsafkast efter Kursgevinstloven	07-080438
24.11.2006	Kursgevinst på garantibeviser indfriet til overkurs er skattepligtig	06-145068
09.05.2006	Obligationer med begrænset hæftelse er almindelige fordringer og blåstemplede	06-033401

FORARBEJDE Betænkninger

2 referencer

Kursgevinster og kurstab – Skattelovrådets udtalelse om den skattemæssige behandling af afkast af investeringer i finansielle fordringer (Betænkning nr. 1050/1985)

nr. 1050 · 1985 · Ministeriet for skatter og afgifter

Beskatning af finansielle instrumenter

nr. 1139 · 1988 · Skatteministeriet

25 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over moms — fortolkning og fradragsret

Fradragsret, leveringssted og pro rata-opgørelse i Landsskatterettens og Skatterådets praksis

Version 2 Opdateret 15. jul. 2026 57 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Praksisoversigten samler Landsskatterettens og Skatterådets fortolkning af momslovens kerneparagraffer om fradragsret (§§ 37-38), afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed (§ 3), momsfritagelser (§ 13) og leveringssted for ydelser (§§ 16 og 21 c). Praksis fortolkes gennemgående direktivkonformt i lyset af momssystemdirektivet (2006/112/EF) og EU-Domstolens domme (Cibo, AB SKF, FCE Bank, Morgan Stanley, Larentia + Minerva og Halifax). Gennemgående mønstre er, at fuld fradragsret efter § 37 forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem indkøbet og en udgående momspligtig leverance, at bevisbyrden for tilknytningen altid påhviler den momspligtige, og at blandet anvendelse udløser en forholdsmæssig (pro rata) eller skønsmæssig begrænsning efter § 38. Da hovedvægten ligger på substantiel fortolkning, behandles bindende svar om moms som selvstændigt tema i praksisoversigten om bindende svar fra Skatterådet.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Fuld fradragsret efter momslovens § 37 forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem indkøbet og en eller flere udgående momspligtige leverancer; mangler denne tilknytning, kan udgiften kun fradrages, hvis den indgår som generalomkostning i hele den momspligtige økonomiske virksomhed (AB SKF, C-29/08).

02 Bevisbyrden for tilknytningen og for, at en momspligtig leverance faktisk er præsteret, påhviler altid den afgiftspligtige, og bevisbyrden skærpes ved mangelfulde fakturaer, interesseforbundne parter eller modstridende forklaringer.

03 Et holdingselskab driver kun selvstændig økonomisk virksomhed, hvis det reelt griber ind i datterselskabernes administration mod vederlag; udstedte fakturaer og indgåede aftaler er ikke i sig selv tilstrækkeligt bevis for reel levering.

04 Salg af kapitalandele er en momsfritaget transaktion efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e, og omkostninger med direkte og umiddelbar tilknytning til salget kan derfor ikke fradrages som generalomkostninger.

05 Ved blandet momspligtig og momsfri anvendelse opgøres fradraget pro rata efter § 38, stk. 1, på grundlag af den faktiske omsætningsfordeling, og samtlige transaktioner — herunder tredjemandsudlejning og systematisk handel med fast ejendom — indgår i beregningen.

06 Enkeltstående (bi)transaktioner vedrørende fast ejendom og passiv kapitalanbringelse, herunder renter fra enkeltstående udlån mellem koncernselskaber, holdes derimod ude af pro rata-brøken efter § 38, stk. 1.

07 Anvendes indkøb også til virksomheden uvedkommende (ikke-økonomiske) formål, opgøres fradraget skønsmæssigt efter § 38, stk. 2 — medmindre den tilskudsfinansierede aktivitet udgør én integreret økonomisk aktivitet.

08 Leveringsstedet for ydelser til afgiftspligtige personer (B2B) bestemmes efter hovedreglen i § 16, stk. 1, dvs. dér, hvor modtageren har etableret sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvortil ydelsen leveres.

09 Et momsmæssigt fast forretningssted forudsætter en varig samvirken af de menneskelige og tekniske ressourcer, der er nødvendige for at præstere eller aftage ydelsen; et rent repræsentationskontor uden egne ressourcer er ikke et fast forretningssted (FCE Bank, C-210/04).

10 Elektronisk leverede ydelser har deres egen leveringsstedsregel i § 21 c med forrang for andre særregler, og leveringsstedet ved salg til ikke-afgiftspligtige (B2C) er kundens hjemland.

11 Kunstige gennemfaktureringer, der alene tilsigter at opnå et momsfradrag, tilsidesættes som misbrug efter Halifax-doktrinen (C-255/02), men en almindelig omkostningsbesparende selskabsstruktur udgør ikke i sig selv misbrug.

§ 1 Retsgrundlaget og det EU-retlige fortolkningsprincip

Momsloven bygger på og skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivet (direktiv 2006/112/EF). Både Landsskatteretten og Skatterådet lægger derfor gennemgående EU-Domstolens praksis til grund, når momslovens fradrags-, økonomi- og leveringsstedsbegreber skal udfyldes.

De bærende bestemmelser er:

- Momsloven § 3, stk. 1: afgiftspligtige personer er dem, der driver **selvstændig økonomisk virksomhed** — modstykket til direktivets artikel 9.
- Momsloven § 4: afgift af levering af varer og ydelser **mod vederlag**.
- Momsloven § 13: momsfritagelserne, herunder finansielle transaktioner i nr. 11.
- Momsloven § 37: fuld fradragsret for indkøb, der **udelukkende anvendes** til momspligtige leverancer.
- Momsloven § 38: delvis fradragsret ved blandet anvendelse (stk. 1 – pro rata) og ved anvendelse til virksomheden uvedkommende formål (stk. 2 – skøn).
- Momsloven § 16, stk. 1 og § 21 c: leveringsstedet for henholdsvis ydelser efter hovedreglen og elektronisk leverede ydelser.

Den grundlæggende systematik er, at fradragsretten er et middel til at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, der skyldes i forbindelse med al økonomisk virksomhed, og at fradragsretten dermed principielt er knyttet til og forudsætter momspligtige udgående transaktioner. Uden økonomisk virksomhed er der ingen fradragsret – det er den røde tråd i praksis om holdingselskaber, tilskudsfinansierede aktiviteter og passiv kapitalanbringelse, som gennemgås nedenfor.

LOV Momsloven § 3, stk. 1 · Momsloven § 4 · Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 16, stk. 1 · Momsloven § 21c · Momsloven § 37 · Momsloven § 38

§ 2 Fuld fradragsret efter § 37 kræver direkte og umiddelbar tilknytning – og den momspligtige bærer bevisbyrden

Efter momslovens § 37, stk. 1 er der fuld fradragsret for moms af indkøb, der **udelukkende** anvendes til virksomhedens momspligtige leverancer. Praksis følger EU-Domstolens dom i **C-29/08, AB SKF**: fradragsret forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem det konkrete indkøb og en eller flere udgående momspligtige transaktioner. Foreligger en sådan direkte tilknytning ikke, kan udgiften alligevel fradrages, hvis den indgår i virksomhedens **generalomkostninger** og dermed har en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den momspligtige økonomiske virksomhed. Landsskatteretten gengiver princippet ordret i 17_0989805:

> *Dom C-29/08 (AB SKF) – fradragsret forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en indgående transaktion og en eller flere udgående afgiftspligtige transaktioner. Hvis en sådan tilknytning ikke findes, kan omkostninger, der indgår i generalomkostningerne og har en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige økonomiske virksomhed, give ret til fradrag.*

Bevisbyrden for tilknytningen – og for, at der overhovedet er sket en momspligtig levering – påhviler altid den momspligtige. I 17_0098699 nægtede Landsskatteretten et holdingselskab fradrag for 675.000 kr. i købsmoms af management- og konsulentydelser, fordi selskabet ikke kunne godtgøre, at ydelserne faktisk var leveret:

> *Det er den afgiftspligtige, der har bevisbyrden, og bevisbyrden skærpes, når der foreligger omstændigheder, der kan tale imod en leverance.*

Retten lagde vægt på, at fakturaerne var mangelfulde, at parterne var interesseforbundne, at der ikke forelå objektiv dokumentation (rapportering, mødereferater, tidsregistrering), og at selskabet havde afgivet modstridende forklaringer. EU-retligt bekræfter direktivets artikel 168 og artikel 178, at fradragsretten er betinget af, at ydelsen er modtaget, og at der foreligger en formelt korrekt faktura.

LOV Momsloven § 37, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Holdingselskab nægtet momsfradrag for generalomkostninger grundet manglende økonomisk aktivitet	30.04.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKATs skønsmæssige fastsættelse af fradragsprocent for moms af fællesomkostninger	31.01.2024
Landsskatteretten · Holdingselskab nægtet momsfradrag for managementydelser grundet manglende bevis for levering	24.01.2023

§ 3 Holdingselskaber: økonomisk virksomhed forudsætter reel indgriben mod vederlag

Et holdingselskabs blotte erhvervelse og besiddelse af kapitalandele er ikke i sig selv økonomisk virksomhed og giver derfor ikke fradragsret. Holdingselskabet driver kun momspligtig økonomisk virksomhed, hvis det **reelt griber ind** i datterselskabernes administration mod vederlag, jf. EU-Domstolens praksis (bl.a. **C-16/00, Cibo**, og **C-320/17, Marle Participations**). Marle-dommen er i vores praksisdatabase indekseret som C-320/17, og apportindskud af fast ejendom mv. behandles i C-98/21, W GmbH.

Skatterådet fastslår i SKM2022.321.SR, at det ikke er nok blot at ville fakturere; indgriben skal føre til faktisk levering og fakturering af momspligtige ydelser:

> *Holdingselskabet skal på foranledning af sin indgriben levere og fakturere momspligtige [ydelser].*

Landsskatteretten anlægger samme linje i en række afgørelser. Fradrag nægtes, når der ikke er dokumenteret reel og løbende momspligtig aktivitet over for datterselskaberne:

Afgørelse	Situation	Resultat
17_0098699	Managementydelser uden objektiv dokumentation for levering	Fradrag nægtet
18_0022870	Transaktionsomkostninger – krav om dokumentation for reel indgriben	Fradrag nægtet
19_0109212	Rådgivning ved opkøb uden direkte managementaftale	Fradrag nægtet
12_0239364	Manglende løbende momspligtig aktivitet	Begrænset fradrag
23_0082155	Ren holdingaktivitet	Fradrag nægtet

Skatterådet har tilsvarende anset et holdingselskabs besiddelse af grunde som **passiv investering** uden fradragsret, jf. SKM2014.72.SR. Selv hvor holdingselskabet leverer administrationsydelser til nogle datterselskaber, kan der efter 09_01219 og 15_0215247 alene indrømmes delvist fradrag, fordi selskabet også varetager rene ejerbeføjelser uden for momslovens område. Grænserne for momsgruppedannelse – herunder kravet om finansiel tilknytning – er belyst i C-141/20 (med henvisning til Larentia + Minerva, C-108/14).

LOV
Momsloven § 3, stk. 1 · Momsloven § 37, stk. 1 · Momsloven § 38, stk. 2

PRAKSIS

EU-Domstolen · Momsgrupper og kravet om finansiel tilknytning: Udpegning af det beherskende selskab og stemmerettigheders betydning — 01.12.2022

EU-Domstolen · Fradragsret for moms i holdingselskaber ved apportindskud til datterselskaber — 08.09.2022

EU-Domstolen · Momsfradrag for holdingselskaber: Udlejning af fast ejendom som økonomisk virksomhed og indgriben i datterselskabers administration — 05.07.2018

Landsskatteretten · Holdingselskabs momsfradrag for transaktionsomkostninger: Krav om dokumentation af reel indgriben i datterselskabs administration — 11.09.2025

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Momsfradrag nægtet for holdingaktivitet – manglende økonomisk virksomhed — 17.12.2024

Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag for rådgivningsudgifter ved opkøb af selskab uden direkte managementaftale — 07.11.2024

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for købsmoms for holdingselskab ved levering af ydelser til datterselskab — 10.01.2024

	Landsskatteretten · Holdingselskab nægtet momsfradrag for managementydelser grundet manglende bevis for levering	24.01.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på fuld momsfradragsret for holdingselskab	13.11.2020
	Landsskatteretten · Holdingselskabs momsfradrag begrænset pga. manglende løbende momspligtig aktivitet	27.11.2018
	Landsskatteretten · Ændring af momsfradrag for holdingselskab med rådgivningsaktivitet	25.03.2011
	Skatterådet · Momsfradrag for udgifter ved salg af kapitalandele nægtes	21.06.2022
	Skatterådet · Holdingselskabs grunde betragtes som passiv investering uden momsfradrag	23.01.2014

§ 4 Salg af kapitalandele er momsfritaget – omkostninger til salget kan ikke fradrages som generalomkostninger

Salg af aktier og andre kapitalandele er en momsfritaget finansiel transaktion efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e. Efter EU-Domstolens dom i **C-29/08, AB SKF** kan rådgiver- og transaktionsomkostninger, der har en **direkte og umiddelbar tilknytning til selve det momsfritagne salg**, ikke fradrages – heller ikke som generalomkostninger – fordi omkostningerne da knytter sig til en fritaget udgående transaktion og ikke til den momspligtige virksomhed som helhed.

Skatterådet anvender AB SKF-doktrinen direkte i SKM2022.321.SR, hvor fradrag for udgifter ved salg af kapitalandele blev nægtet. Landsskatteretten når samme resultat i 14_2687806, hvor rådgiverudgifter ved salg af datterselskabsaktier ikke kunne fradrages, og i 20_0085354, hvor et holdingselskab blev nægtet fradrag ved salg af aktier, fordi der ikke var godtgjort økonomisk virksomhed. Modsat kan udgifter til et **opgivet** projekt efter omstændighederne bevare fradragsretten, hvis den oprindelige hensigt var momspligtig virksomhed, jf. C-42/19, Sonaecom.

Hvor et selskab konstruerer en fællesregistrering eller mellemled alene for at omdanne et momsfrit kapitalandelssalg til fradragsberettigede omkostninger, kan arrangementet tilsidesættes som misbrug, jf. SKM2022.301.SR om salg af kapitalandele i projektselskaber (se nærmere afsnittet om misbrug nedenfor).

LOV	Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 37, stk. 1	
PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Momsfradragsret for et blandet holdingselskab ved opgivne projekter og faktisk anvendelse af kapital	12.11.2020
	Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for holdingselskab ved salg af aktier i datterselskab pga. manglende bevis for økonomisk virksomhed	12.11.2025
	Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag for rådgiverudgifter ved salg af aktier i et datterselskab	31.03.2021
	Skatterådet · Momsfradrag for udgifter ved salg af kapitalandele nægtes	21.06.2022
	Skatterådet · Fællesregistrering Misbrug ved salg af kapitalandele i projektselskaber	09.06.2022

§ 5 Blandet anvendelse: pro rata efter § 38, stk. 1, på grundlag af den faktiske omsætning

Anvendes et indkøb både til momspligtige og til momsfritagne (§ 13-)aktiviteter, opgøres fradraget forholdsmæssigt (pro rata) efter momslovens § 38, stk. 1. Fradraget udgør den del af momsen, der svarer til den momspligtige omsætnings andel af den samlede omsætning. Af forarbejderne til bestemmelsen (Lovforslag nr.

124 af 8. december 1993) fremgår, at reglerne viderefører den tidligere bekendtgørelse om delvis fradragsret, og at fradraget opgøres på grundlag af **hele virksomhedens omsætning**.

Det centrale princip er, at **samtlige transaktioner** som udgangspunkt indgår i pro rata-brøken. Landsskatteretten fastslog i 17_0989383, at også lejeindtægter fra **tredjemandsudlejning** (udlejning af en ridehal til tredjemand) skal medregnes:

> *Landsskatteretten er enig med SKAT ... i, at samtlige transaktioner skal indgå i beregningen af pro rata-satsen. Dette fremgår eksplicit af momssystemdirektivet 2006/112. Beløbet på 190.000 kr. vedrørende leje af ridehal til tredjemand ... skal således medregnes i opgørelsen af pro rata-satsen.*

Tilsvarende indgår **systematisk handel med fast ejendom** i pro rata-brøken. I 23_0086807 blev omsætning fra handel med fast ejendom medregnet ved opgørelsen af den delvise fradragsret. Dette hænger sammen med undtagelserne i § 38, stk. 1: der ses bort fra omsætning fra investeringsgoder, fra **bitransaktioner** vedrørende fast ejendom og fra passiv kapitalanbringelse. Forarbejderne præciserer sondringen:

> *Ved »bitransaktioner« forstås transaktioner af helt underordnet betydning eller transaktioner, der er direkte afledt af virksomhedens afgiftspligtige aktiviteter. Bitransaktioner omfatter således enkeltstående salg af fast ejendom.*

Modsætningsvis udgør **ejendomshandlervirksomhed** — systematisk køb og salg af fast ejendom — ikke en bitransaktion og indgår derfor fuldt ud i omsætningsfordelingen. Praksis om blandet anvendelse ses bl.a. i 07_00561 (administrationsomkostninger ved blandet udlejning), 12_0192218 (opgørelse for loge) og 15_0892783 (fællesomkostninger). Passiv kapitalanbringelse — herunder renter fra enkeltstående udlån mellem koncernselskaber — holdes derimod ude af brøken, jf. SKM2026.27.LSR (info.skat.dk), hvor renteindtægter fra udlån til datterselskaber ikke reducerede fradragsretten for fællesomkostninger.

LOV	Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 37, stk. 1 · Momsloven § 38, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Moms – Delvis fradragsret – Pro rata-sats – Ekstraordinær genoptagelse – Handel med fast ejendom	23.12.2024
	Landsskatteretten · Momsfradrag ved blandet momspligtig og momsfri aktivitet: Beregning af pro rata-sats	07.03.2023
	Landsskatteretten · Momsfradrag for fællesomkostninger i virksomhed med både momspligtig og momsfritaget aktivitet	12.02.2019
	Landsskatteretten · Delvis momsfradrag for opførelse af kælderlokaler og rampe i landbrugsejendom	11.12.2013
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af momsfradragsret for loge - Momslovens § 38	08.11.2013
	Landsskatteretten · Momsfradrag for administrationsomkostninger ved blandet udlejning	15.10.2009

§ 6 Ikke-økonomisk virksomhed og tilskud: skøn efter § 38, stk. 2 — eller én integreret aktivitet

Anvendes indkøb også til formål, der er **virksomheden uvedkommende** (dvs. ikke-økonomisk aktivitet, typisk tilskudsfinansierede projekter uden konkret modydelse), kan der efter momslovens § 38, stk. 2 alene fradrages den del af momsen, der **skønsmæssigt** svarer til den fradragsberettigede brug. Grænsen mellem § 38, stk. 1 (momsfri men økonomisk aktivitet) og § 38, stk. 2 (ikke-økonomisk aktivitet) er central: kun sidstnævnte udløser et konkret skøn, jf. EU-Domstolens dom i **C-437/06, Securenta**.

Afgørende er, om den tilskudsfinansierede aktivitet kan udskilles som en særskilt ikke-økonomisk aktivitet, eller om den indgår som én **integreret** del af en samlet økonomisk virksomhed. Udgør aktiviteterne én integreret økonomisk aktivitet, er der fuld fradragsret efter § 37, og § 38, stk. 2, finder ikke anvendelse. Skatterådet har således anset et universitets undervisning og forskning for én integreret aktivitet, og at tilskud ikke i sig selv begrænser fradragsretten. Landsskatteretten anvender skønnet efter stk. 2, hvor der reelt er en selvstændig ikke-økonomisk aktivitet:

- 13_0187000: menighedsråd med både momspligtig gravstedsvedligeholdelse, momsfri bisættelser og ikke-økonomiske kirkelige handlinger – fradrag for fællesomkostninger opgjort skønsmæssigt (redskabshus ca. 46 %, dige 13 %).
- 13_0169142 og 14_4249516: foreninger med både momspligtige og tilskudsfinansierede aktiviteter.
- 13_5036170 og 11_03458: væksthus og gymnasium – begrænset fradrag efter stk. 2.

Hvor der slet ikke drives økonomisk virksomhed, bortfalder fradragsretten helt, jf. 18_0007394 (genopførelse af bygning) og 20_0081647. Omvendt kan en aktivitet med lange udsigter til indtægter godt være økonomisk virksomhed, hvis den drives med henblik på indtægter, jf. 15_2148578 om etablering af skovdrift. At leverandøren reelt er lønmodtager og ikke en selvstændig afgiftspligtig person, afskærer ligeledes fradrag, jf. 24_0112681.

Ved skønnet efter stk. 2 kan et selskabs udenlandske filial ikke frit inddrages: efter **C-388/11, Le Crédit Lyonnais** kan et hovedsæde ikke medregne omsætningen i udenlandske filialer i den nationale pro rata-sats. Landsskatteretten fulgte dette i 17_0989805, hvor et holdingselskabs skønsmæssige fradragsprocent for fællesomkostninger blev fastsat lavt (10–15 %) uden hensyn til en amerikansk filials omsætning.

> ***Kommende sproglig ændring:*** *Ved lov nr. 1783 af 29. december 2025 ændres ordlyden i § 38, stk. 2, fra »virksomheden uvedkommende formål« til »formål, der ikke vedrører virksomheden« med virkning fra 1. januar 2026. Der er tale om en ren sproglig præcisering uden materiel betydning for fradragsretten.*

LOV

Momsloven § 3, stk. 1 · Momsloven § 37, stk. 1 · Momsloven § 38, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fjernvarmeselskab nægtet momsfradrag på 414.878 kr. for rengøringsydelser: Leverandør anset som lønmodtager frem for selvstændig erhvervsdrivende (2020-2022)	19.03.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKATs skønsmæssige fastsættelse af fradragsprocent for moms af fællesomkostninger	31.01.2024
Landsskatteretten · Manglende momsfradrag for selskab pga. manglende økonomisk virksomhed med salg af fyldepenne	14.03.2023
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for genopførelse af bygning grundet manglende bevis for selvstændig økonomisk virksomhed	20.12.2021
Landsskatteretten · Momsfradrag for etablering af skovdrift godkendt trods lange udsigter til indtægter	04.06.2021
Landsskatteretten · Momspligt ved salg af byggegrunde erhvervet som led i økonomisk virksomhed	27.05.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Momsfradrag for forening med både momspligtige og tilskudsfinansierede aktiviteter	26.05.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om momsfradrag for forening	11.03.2020
Landsskatteretten · Landsskatterettens stadfæstelse af begrænset momsfradrag for administrative omkostninger i et væksthus med både momspligtig og ikke-økonomisk virksomhed	04.05.2018
Landsskatteretten · Begrænsning af momsfradrag for menighedsråd ved kirkegårdsdrift og anlægsudgifter	12.12.2017

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Godtgørelse af el- og vandafgift for gymnasium - Opgørelse af momsfradrag efter Momsloven § 38, stk. 2 23.04.2012

Skatterådet · Momsfradrag og skattemæssig behandling af tilskud til udviklingsprojekt på herregård 01.09.2009

§ 7 Leveringssted for ydelser: hovedreglen i § 16, stk. 1, og det momsmæssige faste forretningssted

For ydelser leveret til en afgiftspligtig person (B2B) er leveringsstedet efter hovedreglen i momslovens § 16, stk. 1 dér, hvor **modtageren** har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed eller har et **fast forretningssted**, hvortil ydelsen leveres. Ligger leveringsstedet i Danmark, og er leverandøren udenlandsk, påhviler momsen typisk aftageren efter reglerne om omvendt betalingspligt i momslovens § 46, stk. 1, nr. 3.

Et momsmæssigt fast forretningssted forudsætter en **varig samvirken af de menneskelige og tekniske ressourcer**, der er nødvendige for at præstere eller aftage ydelsen. Skatterådet gengiver kriteriet i SKM2011.55.SR, hvor et udenlandsk rejsebureau med kun én støttemedarbejder i Danmark ikke fik fast forretningssted her:

> *Et fast forretningssted kan kun komme i betragtning, hvis der foreligger en varig samvirken af menneskelige og tekniske ressourcer, som er nødvendige for at præstere de pågældende tjenesteydelser, og hvis dette sted opfylder visse mindstekrav til stabilitet.*

Hjemstedet for den økonomiske virksomhed har forrang som tilknytningsmoment, og et rent **repræsentationskontor** uden egne ressourcer er ikke et fast forretningssted. Det illustreres af SKM2009.119.SR, hvor en filial uden egne medarbejdere eller aktiver ikke udgjorde et fast forretningssted, men var en del af samme afgiftspligtige person – helt i tråd med EU-Domstolens dom i **C-210/04, FCE Bank**, hvorefter en filial ikke er en selvstændig afgiftspligtig person i forhold til hovedsædet. Samspillet mellem hovedsæde og filial i en fællesregistrering er efterfølgende uddybet i **C-165/17, Morgan Stanley**.

Er aftageren derimod etableret med et fast forretningssted her i landet, som ydelsen leveres til, er leveringsstedet og betalingspligten i Danmark, jf. SKM2014.221.SR og SKM2024.510.SR om transaktionsydelser viderefaktureret fra et udenlandsk holdingselskab. Om en ydelse overhovedet er momspligtig eller fritaget efter § 13, kan tillige være afgørende, jf. SKM2023.609.SR om kreditvurderingsydelser og SKM2022.135.SR om forvaltningsydelser.

LOV Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 16, stk. 1 · Momsloven § 46, stk. 1

PRAKSIS

Skatterådet · Momspligt af transaktionsydelser viderefaktureret fra udenlandsk holdingselskab 10.10.2024

Skatterådet · Momspligt af kreditvurderingsydelse fra koncernforbundet selskab 18.12.2023

Skatterådet · Momsfritagelse for forvaltningsydelser til ejendomsinvesteringsfond 22.03.2022

Skatterådet · Filial med ledelsesfunktion på hjemmekontor er fast driftssted 13.01.2015

Skatterådet · Momspligt ved leje af transportmidler til fast forretningssted i Danmark 28.03.2014

Skatterådet · Momsfritagelse for e-bøger ved fast forretningssted i Luxembourg 21.01.2014

Skatterådet · Ingen moms eller fast driftssted for udenlandsk rejsebureau 27.01.2011

Skatterådet · Fuld indregning af forsikringspræmier fra filial uden for EU 19.02.2009

§ 8 Elektronisk leverede ydelser: § 21 c har forrang, og B2C-leveringsstedet er kundens hjemland

Elektronisk leverede ydelser har deres egen leveringsstedsregel i momslovens § 21 c. Efter stk. 1 er leveringsstedet for elektronisk leverede ydelser, teleydelser og radio-/tv-spredningstjenester til en **ikke-afgiftspligtig person** (B2C) dér, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl/sit sædvanlige opholdssted. Bestemmelsens stk. 3 opregner, hvad der især anses for elektronisk leverede ydelser (websteder og hosting, software, billeder/tekster/databaser, musik/film/spil, fjernundervisning mv.).

Skatterådets praksis viser, at § 21 c har **forrang** for andre særregler, når en ydelse kan henføres til flere leveringsstedsregler. Illustrative afgørelser:

- SKM2024.331.SR: salg af reklameplads på digitale billboards anset for en elektronisk leveret ydelse.
- SKM2024.332.SR: elektronisk leveret annonceringsplads til tredjeland ikke momspligtig her.
- SKM2019.277.SR: medlemskab af en online fordelsklub anset for en elektronisk ydelse med leveringssted i Danmark.
- SKM2021.255.SR og SKM2025.358.SR: elektroniske markedsplatforme og app-ejeres formidling, herunder samspillet med formidlingsfiktionen i § 4, stk. 4 og § 4 c.

Allerede før de nugældende regler anerkendte Skatterådet, at leveringsstedet for elektronisk leverede ydelser kunne flyttes ud af Danmark, med fuld fradragsret for de tilknyttede indkøb (0-sats), jf. SKM2008.901.SR om en webportal målrettet udenlandske spiludbydere. At et fast forretningssted i et andet EU-land kan flytte leveringsstedet for elektroniske ydelser, ses i SKM2014.66.SR om e-bøger leveret fra Luxembourg.

LOV `Momsloven § 4, stk. 4` `Momsloven § 16, stk. 1` `Momsloven § 21c, stk. 1`

PRAKSIS

Skatterådet · Momspligt for app-ejer ved formidling af varer ydelser og licenssalg	26.06.2025
Skatterådet · Salg af reklameplads på digitale billboards er en elektronisk ydelse	18.06.2024
Skatterådet · Elektronisk leveret annonceringsplads til tredjeland ikke momspligtig	18.06.2024
Skatterådet · Momspligt for elektronisk markedsplatform før og efter 1 juli 2021	05.05.2021
Skatterådet · Momspligt af medlemskab til fordelsklub med leveringssted i Danmark	23.05.2019
Skatterådet · Momsfritagelse for e-bøger ved fast forretningssted i Luxembourg	21.01.2014
Skatterådet · Momsfritagelse og fradragsret for webportal til udenlandske spiludbydere	07.11.2008

§ 9 Misbrug og fiktive fakturaer: Halifax-doktrinen og den skærpede bevisbyrde

Kunstige arrangementer, der alene tilsigter at opnå et momsfradrag i strid med momsreglernes formål, tilsidesættes efter **Halifax-doktrinen** (C-255/02). Skatterådet anvendte doktrinen i SKM2023.31.SR-, hvor et tomt mellemholdingselskabs **gennemfakturering** af managementydelser blev tilsidesat som misbrug – konstruktionen havde ingen selvstændig økonomisk realitet og tjente alene til at skabe et momsfradrag. Tilsvarende blev en fællesregistrering ved salg af kapitalandele i projektselskaber underkendt i SKM2022.301.SR.

Misbrugsdoktrinen har dog snævre grænser. EU-Domstolen understreger i C-289/22 (A.T.S. 2003), at en almindelig omkostningsbesparende selskabsstruktur ikke i sig selv er misbrug:

> *[N]år den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, er vedkommende ikke forpligtet til at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms, men har tværtimod ret til at vælge den virksomhedsstruktur, som reducerer den pågældendes afgiftstilsvar.*

Misbrug kræver derfor et **rent kunstigt arrangement uden økonomisk realitet**. Uden for de egentlige misbrugstilfælde løses tvister om realitet i stedet efter bevisbyrdereglerne: kan der rejses berettiget tvivl om en fakturas realitet, påhviler der køberen en **skærpet bevisbyrde**. Landsskatteretten formulerer det i 24_0067752:

> *Såfremt der kan rejses tvivl om en fakturas realitet, påhviler det køberen af ydelserne en skærpet bevisbyrde for, at ydelserne er købt, betalt og leveret, som anført på fakturaerne.*

Denne skærpelse indtræder navnlig ved mangelfulde fakturaer, ved personsammenfald mellem parterne og hvor underleverandørerne ikke har de fornødne ressourcer. Fradrag for fiktive underleverandørfakturaer er nægtet i 24_0013658 (mandskabsleje, personsammenfald), 22_0081115 (stråmandsselskab) og 23_0081232. Elektronisk betaling alene løfter ikke bevisbyrden, når selve transaktionens realitet er tvivlsom. Grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt over for leverandørkæden fastlægges ligeledes af C-289/22. Spørgsmål om ekstraordinær genoptagelse af sådanne forhøjelser behandles i praksisoversigten om genoptagelse af afgiftstilsvar.

LOV	Momsloven § 37, stk. 1	
PRAKSIS	**EU-Domstolen** · Momsfradrag, bevisbyrde ved svig og grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt	09.01.2023
	Landsskatteretten · Momsfradrag nægtet for fiktive underleverandørfakturaer – delvis ændring af for meget angivet købsmoms	16.02.2026
	Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for underleverandørudgifter grundet fiktive fakturaer	21.10.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om nægtelse af momsfradrag for fiktive fakturaer ved mandskabsleje	08.04.2025
	Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag grundet faktura fra stråmandsselskab	24.10.2023
	Skatterådet · Holdingselskabs momsfradrag for managementydelser via gennemfakturering tilsidesættes som misbrug	19.01.2023
	Skatterådet · Fællesregistrering Misbrug ved salg af kapitalandele i projektselskaber	09.06.2022

§ 10 Sammenfatning af praksismønstrene

På tværs af Landsskatterettens og Skatterådets praksis tegner der sig et konsistent billede:

- **Fradragsret er betinget af økonomisk virksomhed og af tilknytning.** Fuld fradragsret efter § 37 forudsætter en direkte og umiddelbar tilknytning mellem indkøbet og en momspligtig leverance, subsidiært at udgiften er en generalomkostning i den samlede momspligtige virksomhed (AB SKF).
- **Bevisbyrden ligger hos den momspligtige** og skærpes ved interessefællesskab, mangelfulde fakturaer og modstridende forklaringer – jf. 17_0098699 og de fiktive-faktura-sager.
- **Holdingselskaber** skal reelt gribe ind mod vederlag for at have fradragsret; passiv besiddelse og udokumenterede managementaftaler giver ikke fradrag.
- **Salg af kapitalandele** er momsfrit efter § 13, stk. 1, nr. 11, og direkte tilknyttede salgsomkostninger kan ikke fradrages.
-

Blandet anvendelse opgøres pro rata efter § 38, stk. 1 med samtlige transaktioner (herunder tredjemandsudlejning og systematisk ejendomshandel), mens bitransaktioner og passiv kapitalanbringelse holdes ude af brøken.

- **Ikke-økonomisk aktivitet** udløser et skøn efter § 38, stk. 2, medmindre aktiviteten er én integreret økonomisk aktivitet.
- **Leveringsstedet** for B2B-ydelser følger § 16, stk. 1, og et fast forretningssted kræver varige menneskelige og tekniske ressourcer; **elektronisk leverede ydelser** har egen forrangsregel i § 21 c.
- **Misbrug** – kunstige gennemfaktureringer alene for at opnå fradrag – tilsidesættes (Halifax), men en almindelig skatteoptimerende struktur er tilladt.

Praksis er tæt integreret med EU-Domstolens domme, og både Landsskatteretten og Skatterådet citerer rutinemæssigt de ledende domme (AB SKF, Cibo, FCE Bank, Le Crédit Lyonnais, Securenta, Halifax) som fortolkningsgrundlag for momslovens bestemmelser. Emner som energiafgiftsgodtgørelse (energiafgifter-), værdiansættelse (skatteret-værdiansættelse) og transfer pricing (transfer-pricing) behandles i selvstændige praksisoversigter.

LOV Momsloven § 13, stk. 1 · Momsloven § 16, stk. 1 · Momsloven § 21c · Momsloven § 37 · Momsloven § 38, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Moms – Delvis fradragsret – Pro rata-sats – Ekstraordinær genoptagelse – Handel med fast ejendom	23.12.2024
Landsskatteretten · Momsfradrag ved blandet momspligtig og momsfri aktivitet: Beregning af pro rata-sats	07.03.2023
Landsskatteretten · Holdingselskab nægtet momsfradrag for managementydelser grundet manglende bevis for levering	24.01.2023
Skatterådet · Holdingselskabs momsfradrag for managementydelser via gennemfakturering tilsidesættes som misbrug	19.01.2023
Skatterådet · Momsfradrag for udgifter ved salg af kapitalandele nægtes	21.06.2022
Skatterådet · Ingen moms eller fast driftssted for udenlandsk rejsebureau	27.01.2011

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Momsloven § 3	stk. 1	Momsloven § 4	
Momsloven § 13	stk. 1	Momsloven § 16	stk. 1
Momsloven § 21c		Momsloven § 37	
Momsloven § 38	stk. 1, 2	Momsloven § 46	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

57 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 5

09.01.2023	Momsfradrag, bevisbyrde ved svig og grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt	C-289/22

01.12.2022	Momsgrupper og kravet om finansiel tilknytning: Udpegning af det beherskende selskab og stemmerettigheders betydning	C-141/20
08.09.2022	Fradragsret for moms i holdingselskaber ved apportindskud til datterselskaber	C-98/21
12.11.2020	Momsfradragsret for et blandet holdingselskab ved opgivne projekter og faktisk anvendelse af kapital	C-42/19
05.07.2018	Momsfradrag for holdingselskaber: Udlejning af fast ejendom som økonomisk virksomhed og indgriben i datterselskabers administration	C-320/17

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 32

19.03.2026	Fjernvarmeselskab nægtet momsfradrag på 414.878 kr. for rengøringsydelser: Leverandør anset som lønmodtager frem for selvstændig erhvervsdrivende (2020-2022)	24-0112681
16.02.2026	Momsfradrag nægtet for fiktive underleverandørfakturaer – delvis ændring af for meget angivet købsmoms	23-0081232
12.11.2025	Nægtelse af momsfradrag for holdingselskab ved salg af aktier i datterselskab pga. manglende bevis for økonomisk virksomhed	20-0085354
21.10.2025	Nægtelse af momsfradrag for underleverandørudgifter grundet fiktive fakturaer	24-0067752
11.09.2025	Holdingselskabs momsfradrag for transaktionsomkostninger: Krav om dokumentation af reel indgriben i datterselskabs administration	18-0022870
08.04.2025	Landsskatteretten om nægtelse af momsfradrag for fiktive fakturaer ved mandskabsleje	24-0013658
23.12.2024	Landsskatteretten: Moms – Delvis fradragsret – Pro rata-sats – Ekstraordinær genoptagelse – Handel med fast ejendom	23-0086807
17.12.2024	Landsskatteretten: Momsfradrag nægtet for holdingaktivitet – manglende økonomisk virksomhed	23-0082155
07.11.2024	Nægtet momsfradrag for rådgivningsudgifter ved opkøb af selskab uden direkte managementaftale	19-0109212
30.04.2024	Holdingselskab nægtet momsfradrag for generalomkostninger grundet manglende økonomisk aktivitet	18-0022856
31.01.2024	Landsskatteretten stadfæster SKATs skønsmæssige fastsættelse af fradragsprocent for moms af fællesomkostninger	17-0989805
10.01.2024	Landsskatteretten: Fradrag for købsmoms for holdingselskab ved levering af ydelser til datterselskab	19-0082024
24.10.2023	Nægtelse af momsfradrag grundet faktura fra stråmandsselskab	22-0081115
14.03.2023	Manglende momsfradrag for selskab pga. manglende økonomisk virksomhed med salg af fyldepenne	20-0081647
07.03.2023	Momsfradrag ved blandet momspligtig og momsfri aktivitet: Beregning af pro rata-sats	17-0989383

24.01.2023	Holdingselskab nægtet momsfradrag for managementydelser grundet manglende bevis for levering	17-0098699
20.12.2021	Nægtelse af momsfradrag for genopførelse af bygning grundet manglende bevis for selvstændig økonomisk virksomhed	18-0007394
04.06.2021	Momsfradrag for etablering af skovdrift godkendt trods lange udsigter til indtægter	15-2148578
27.05.2021	Momspligt ved salg af byggegrunde erhvervet som led i økonomisk virksomhed	17-0991357
31.03.2021	Nægtet momsfradrag for rådgiverudgifter ved salg af aktier i et datterselskab	14-2687806
13.11.2020	Landsskatteretten: Afslag på fuld momsfradragsret for holdingselskab	15-0215247
26.05.2020	Landsskatteretten: Momsfradrag for forening med både momspligtige og tilskudsfinansierede aktiviteter	13-0169142
11.03.2020	Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om momsfradrag for forening	14-4249516
12.02.2019	Momsfradrag for fællesomkostninger i virksomhed med både momspligtig og momsfritaget aktivitet	15-0892783
27.11.2018	Holdingselskabs momsfradrag begrænset pga. manglende løbende momspligtig aktivitet	12-0239364
04.05.2018	Landsskatterettens stadfæstelse af begrænset momsfradrag for administrative omkostninger i et væksthus med både momspligtig og ikke-økonomisk virksomhed	13-5036170
12.12.2017	Begrænsning af momsfradrag for menighedsråd ved kirkegårdsdrift og anlægsudgifter	13-0187000
11.12.2013	Delvis momsfradrag for opførelse af kælderlokaler og rampe i landbrugsejendom	09-0219374
08.11.2013	Landsskatteretten: Opgørelse af momsfradragsret for loge - Momslovens § 38	12-0192218
23.04.2012	Landsskatteretten: Godtgørelse af el- og vandafgift for gymnasium - Opgørelse af momsfradrag efter Momsloven § 38, stk. 2	11-03458
25.03.2011	Ændring af momsfradrag for holdingselskab med rådgivningsaktivitet	09-01219
15.10.2009	Momsfradrag for administrationsomkostninger ved blandet udlejning	07-00561

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 20

26.06.2025	Momspligt for app-ejer ved formidling af varer ydelser og licenssalg	24-1844863
10.10.2024	Momspligt af transaktionsydelser viderefaktureret fra udenlandsk holdingselskab	24-0874210
18.06.2024	Salg af reklameplads på digitale billboards er en elektronisk ydelse	23-2138635
18.06.2024	Elektronisk leveret annonceringsplads til tredjeland ikke momspligtig	23-2139187
18.12.2023	Momspligt af kreditvurderingsydelse fra koncernforbundet selskab	22-0872149
19.01.2023	Holdingselskabs momsfradrag for managementydelser via gennemfakturering tilsidesættes som misbrug	22-0395581
21.06.2022	Momsfradrag for udgifter ved salg af kapitalandele nægtes	22-0088407

09.06.2022	Fællesregistrering Misbrug ved salg af kapitalandele i projektselskaber	20-0689730
22.03.2022	Momsfritagelse for forvaltningsydelser til ejendomsinvesteringsfond	20-0309508
05.05.2021	Momspligt for elektronisk markedsplatform før og efter 1 juli 2021	21-0130439
23.05.2019	Momspligt af medlemskab til fordelsklub med leveringssted i Danmark	18-1894924
13.01.2015	Filial med ledelsesfunktion på hjemmekontor er fast driftssted	14-4013902
21.05.2014	Momsfradrag for porteføljeforvaltning i fællesregistrering	13-6300241
28.03.2014	Momspligt ved leje af transportmidler til fast forretningssted i Danmark	13-4871861
23.01.2014	Holdingselskabs grunde betragtes som passiv investering uden momsfradrag	13-0241428
21.01.2014	Momsfritagelse for e-bøger ved fast forretningssted i Luxembourg	13-0468610
27.01.2011	Ingen moms eller fast driftssted for udenlandsk rejsebureau	10-182034
01.09.2009	Momsfradrag og skattemæssig behandling af tilskud til udviklingsprojekt på herregård	09-054617
19.02.2009	Fuld indregning af forsikringspræmier fra filial uden for EU	08-169090
07.11.2008	Momsfritagelse og fradragsret for webportal til udenlandske spiludbydere	08-062435

26 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over momssvig (momsloven § 81 og straffeloven § 289)

Strafudmåling, tillægsbøder og fradragsnægtelse efter sanktionsreformen 2024

Version 2 Opdateret 7. sep. 2026 57 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Momssvig sanktioneres i to lag: momslovens § 81 indeholder de selvstændige gerningsbeskrivelser og en strafferamme på bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder for forsætlig unddragelse, mens straffelovens § 289 med en strafferamme på 8 års fængsel løfter de særligt grove tilfælde ud af særlovgivningen. Praksisoversigten kortlægger, hvordan Højesteret, landsretterne, byretterne, Landsskatteretten og EU-Domstolen anvender dette system på de to dominerende sagstyper – karruselsvig med missing trader-selskaber og kædesvig med fiktive underleverandørfakturaer – og hvordan sanktionsreformen med virkning fra 1. januar 2024 har flyttet beløbsgrænsen for frihedsstraf fra 250.000 kr. til 500.000 kr. og fordoblet normalbøden. Parallelt med straffesagen kører den civilretlige fradragsnægtelse, hvor Kittel-doktrinen og kravet om faktisk levering er blevet den centrale bevisstandard i over 160 Landsskatterets-afgørelser om kædesvig siden 2018.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Momslovens § 81, stk. 3, er den centrale gerningsbestemmelse ved momssvig: forsætlig unddragelse straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

02 Straffelovens § 289 anvendes som udgangspunkt, når den forsætlige unddragelse udgør 500.000 kr. eller derover – en grænse der blev hævet fra 250.000 kr. med virkning fra 1. januar 2024.

03 Normalbøden udgør efter 1. januar 2024 to gange unddragelsen ved forsæt og én gang unddragelsen ved grov uagtsomhed; progressionsgrænsen på 60.000 kr. er afskaffet.

04 Tillægsbøden efter straffelovens § 50, stk. 2, har et pønalt formål og pålægges fuldt ud pr. gerningsmand – den fordeles ikke forholdsmæssigt mellem medgerningsmænd, selv om de samlede bøder derved overstiger den faktiske unddragelse.

05 Tillægsbøden kan ikke gøres betinget og nedsættes hverken som følge af efterbetaling, manglende berigelse eller tilståelse.

06 Forsæt i form af dolus eventualis er tilstrækkeligt: en registreret direktør, der accepterer risikoen for, at selskabet bruges til momsunddragelse, er gerningsmand efter straffelovens § 289.

07 En rent formel direktørpost uden viden om eller indflydelse på driften og momsindberetningerne fører derimod til frifindelse.

08 Ved systematisk unddragelse af millionbeløb over flere år er udgangspunktet ubetinget fængsel, og gode personlige forhold fraviger normalt ikke dette udgangspunkt.

09 Samfundstjeneste afslås som udgangspunkt ved forstraffe for ligeartet skatte- og momskriminalitet, selv om gerningsmanden er egnet.

10 Fradragsret for købsmoms forudsætter, at der faktisk er sket levering; købers gode tro er irrelevant, når varen aldrig har eksisteret.

11 Efter Kittel-doktrinen nægtes fradrag, når den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at transaktionen indgik i momssvig – og nægtelsen omfatter hele den indgående moms, ikke kun statens tab.

12 Mangelfulde fakturaer kombineret med usædvanlige forhold hos underleverandøren udløser en skærpet bevisbyrde, som hverken bankoverførsler, standardiserede samarbejdsaftaler eller generiske ruteplaner løfter.

13 Solidarisk hæftelse efter momslovens § 46 forudsætter en forudgående notifikation med konkrete påbud om øget agtpågivenhed, og hæftelse kan kumuleres med fradragsnægtelse.

14 En særlovs strafbestemmelse har forrang for straffelovens § 289 a, når særloven indeholder en tilsvarende regulering af gerningsindhold og strafferamme.

15 Aftageren har ikke et direkte tilbagebetalingskrav mod staten for fejlagtigt opkrævet moms, når leverandøren er gået konkurs uden at have indbetalt beløbet.

16 Danske domstole har kompetence til at realitetsbehandle en udenlandsk skattemyndigheds civilretlige erstatningskrav om momskarruselsvig, uanset at oplysningerne er indhentet via det administrative momssamarbejde.

§ 1 Momslovens § 81 og straffelovens § 289 – to lag i ét sanktionssystem

Straffebestemmelserne om momssvig er bygget op i to lag. Det nederste lag er momslovens § 81, hvis stk. 1 opregner de strafbare gerningsindhold, der kan begås **forsætligt eller groft uagtsomt**. Efter den gældende lovbekendtgørelse omfatter opregningen syv numre – ikke flere – og de praktisk vigtigste er:

- **nr. 1**: at afgive urigtige eller vildledende oplysninger eller fortie oplysninger til brug for afgiftskontrollen eller kontrollen med udbetalinger. Dette er hjemlen i praktisk talt alle sager om urigtige momsangivelser.
-

nr. 2: overtrædelse af en lang række pligtbestemmelser, herunder registreringspligten i § 47-, faktureringspligten i § 52 a, regnskabspligten i § 55 og angivelsespligten i § 57.

- **nr. 6**: at overdrage, erhverve, tilegne sig eller anvende varer eller ydelser, hvoraf der ikke er betalt afgift – en momsretlig hæleribestemmelse.

Strafferammen i stk. 1 er bøde. Det er først § 81, stk. 3, der åbner for frihedsstraf: den, som begår en af overtrædelserne **med forsæt til at unddrage statskassen afgift** eller uberettiget at opnå udbetalinger, straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, »medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289«. Samme bestemmelse rammer den, der forsætligt eller groft uagtsomt driver registreringspligtig virksomhed, selv om virksomheden er nægtet registrering eller afmeldt efter § 62 a.

Hertil kommer to selvstændige medvirkensbestemmelser, som er centrale i kædesvigssagerne: efter § 81, stk. 4 straffes den, der forsætligt som led i virksomhed udsteder en faktura med urigtigt indhold eller anden urigtig dokumentation, hvis dokumentationen er egnet til at danne grundlag for opgørelsen af et afgiftstilsvar, og efter § 81, stk. 5 den, der aftager varer eller ydelser på så fordelagtige vilkår, at vedkommende indser, at leverandøren ikke vil afregne momsen. Skattestyrelsen fremhæver i Den juridiske vejledning A.C.3.2.1.10.2, at gerningsindholdet i stk. 4 er fuldbyrdet allerede ved udstedelsen af den urigtige faktura – det er ikke et krav, at dokumentationen faktisk bliver brugt. Juridiske personer kan straffes efter § 81, stk. 6, og efter § 81, stk. 7 kan Skatteforvaltningen afslutte sagen administrativt med et bødeforelæg efter opkrævningslovens §§ 18 og 19.

Det øverste lag er straffelovens § 289, hvorefter overtrædelser af **særligt grov karakter** af skatte-, told-, afgifts- eller tilskudslovgivningen straffes med fængsel indtil 8 år. Bestemmelsen er accessorisk: den finder efter § 289, stk. 2 kun anvendelse, hvis særlovgivningen henviser til den – hvilket momslovens § 81, stk. 3-5, netop gør. Koblingen mellem de to lag blev etableret ved ændringsloven fra maj 2005, der nedsatte strafferammen i § 81, stk. 3-5, fra fængsel indtil 2 år til 1 år og 6 måneder og samtidig indsatte henvisningen til § 289, så »særligt grove overtrædelser kan straffes med fængsel indtil 8 år, uden at det hidtidige strafudmålingsniveau sænkes«. Ved **lov nr. 431 af 16. maj 2012** blev § 289, stk. 3 indsat med udtrykkelig anvisning om, at der ved udmåling af tillægsbøden skal lægges vægt på udførelsesmåden, på om forbrydelsen er udført af flere i forening, og på antallet af forbrydelser.

Den retspolitiske ramme blev lagt i Justitsministeriets betænkning nr. 1396/2000 om straffelovens § 289 m.v. – berigelseskriminalitet rettet mod offentlige midler, der byggede videre på betænkning nr. 932/1981 om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen. Sidstnævnte fremhævede allerede dengang, at skatte- og afgiftsunddragelser strukturelt ligner berigelsesforbrydelserne, fordi »det økonomiske element … udgør en central del af gerningsindholdet«.

Aktualitet: momslovens § 81 er ikke fuldt konsolideret. Ved lov nr. 332 af 9. april 2024 blev der med virkning fra 1. januar 2025 indsat henvisninger i § 81, stk. 1, nr. 2, til de nye bestemmelser om små virksomheder, og denne ændring er endnu ikke rullet ind i den seneste lovbekendtgørelse.

LOV `Momsloven § 81, stk. 1, 3, 4, 5` `Straffeloven § 289, stk. 1-3`

§ 2 Sanktionsreformen pr. 1. januar 2024: 500.000 kr.-grænsen og den fordoblede bøde

Den vigtigste ændring i nyere tid er ikke sket ved en ændring af gerningsindholdet, men gennem lovbemærkninger. Ved **lov nr. 1795 af 28. december 2023** (L 52, 2023-24) blev der foretaget rent sproglige ændringer i momslovens § 81 – »den, der« blev til »den, som« osv. – udelukkende for at skabe et lovteknisk ophæng for nye strafniveauer. Forarbejderne til bestemmelsen er utvetydige om formålet:

> *»De foreslåede ændringer i momsloven har alene til formål at give mulighed for i bemærkningerne at angive nærmere retningslinjer om strafniveauet ved overtrædelser, der kan medføre, at der realiseres en unddragelse, af § 81, stk. 1 og 3-5.«*

Fire forudsætninger blev opstillet, og de udgør i dag rygraden i sanktionsfastsættelsen:

1. **Fordobling af tillægsbøden.** »Det forudsættes, at en bøde i tillæg til en fængselsstraf vil skulle fordobles, så bøden efter ændringen vil skulle udgøre et beløb, der svarer til det dobbelte af unddragelsens størrelse.« Ved forsøg efter straffelovens § 21 svarer bøden til det unddragne beløb.
2. **Beløbsgrænsen for fængsel hæves.** »Det forudsættes, at beløbsgrænsen for, hvornår der vil kunne idømmes straf i form af fængsel, hæves fra 250.000 kr. … til 500.000 kr.« Unddragelser under grænsen kan afgøres administrativt med bødeforelæg; unddragelser på 500.000 kr. eller derover sendes til politiet og henføres som udgangspunkt under straffelovens § 289.
3. **Gentagelsesvirkning.** Grænsen på 500.000 kr. gælder ikke i gentagelsestilfælde: har gerningsmanden inden for 10 år, jf. straffelovens § 84, stk. 3, tidligere været straffet for forsætlig unddragelse på over 250.000 kr., kan der idømmes fængsel og tillægsbøde på to gange unddragelsen allerede fra 250.000 kr.
4. **Progressionsgrænsen afskaffes.** Den hidtidige progressionsgrænse på 60.000 kr. ved beregning af normalbøder blev ophævet, så »normalbøden herefter vil udgøre en gang det unddragne beløb ved overtrædelser, der begås ved grov uagtsomhed, og to gange det unddragne beløb ved overtrædelser, der begås forsætligt«.

Skattestyrelsen har udmøntet dette i Den juridiske vejledning A.C.3.5.2.1, der samtidig fastslår, at der i førstegangstilfælde ikke gøres bødeansvar gældende ved unddragelser til og med 20.000 kr., og at unddragelser mellem 20.000 kr. og 40.000 kr. afsluttes med en fast bøde på 5.000 kr. For gerningstidspunkter **før** 1. januar 2024 gælder fortsat den gamle beregning: én gang de første 60.000 kr. og to gange beløbet derover ved forsæt, henholdsvis halvdelen af de første 60.000 kr. og én gang derover ved grov uagtsomhed. Sondringen har praktisk betydning i mange verserende sager, hvor gerningsperioden strækker sig hen over årsskiftet.

Af Den juridiske vejledning A.C.3.5.1.2 fremgår, hvilken strafpåstand Skattestyrelsen anmoder anklagemyndigheden om at nedlægge: frihedsstraf og en tillægsbøde efter straffelovens § 50, stk. 2 svarende til én gang unddragelsen ved gerningstidspunkt før 1. januar 2024 og to gange unddragelsen derefter. Ved samtidig forsætlig unddragelse over grænsen og groft uagtsomme forhold beregnes tillægsbøden af den forsætlige del med tillæg af en normalbøde for den groft uagtsomme del.

Selvanmeldelse er reguleret særskilt: forsætlige unddragelser mellem 100.000 kr. og 500.000 kr. straffes ved selvanmeldelse med en bøde svarende til unddragelsen, unddragelser på 500.000 kr. og derover med fængsel og en tillægsbøde svarende til unddragelsen, mens groft uagtsomme forhold ved selvanmeldelse ikke straffes. Baggrunden er drøftet i betænkning nr. 1581/2023 om strafudmåling, bind III, s. 444, hvor det anføres, at »en forsætlig unddragelse på 100.000 kr. og derover må anses for så alvorlig, at strafbortfald ikke vil være rimeligt«.

LOV `Momsloven § 81, stk. 1, 3` `Straffeloven § 50, stk. 2` `Straffeloven § 84, stk. 3`

Straffeloven § 289, stk. 1

§ 3 Tillægsbøden efter § 50, stk. 2 – pønal, fuld og ufravigelig pr. gerningsmand

Tillægsbøden er den sanktion, der i praksis rammer hårdest, og den har været genstand for den mest markante præjudikatsdannelse i nyere momssvigspraksis.

Procesbevillingsnævnet meddelte i 22/10488 og 22/10527 begrænset 3.-instansbevilling alene om spørgsmålet, om tillægsbødens normalstørrelse kan nedsættes eller fordeles forholdsmæssigt, når unddragelsen er begået af flere i forening, og de samlede bøder derved overstiger den faktiske unddragelse. Højesteret besvarede spørgsmålet i AM2023.06.08H (jf. tillige SS-11/2023-HJR). Sagen angik et organiseret kompleks med restauranter og fiktive vikarbureauer, hvor syv tiltalte i forening havde unddraget over 28 mio. kr. i moms, A-skat og AM-bidrag. Højesteret udtalte:

> *»Tillægsbøde inden for skatte- og afgiftsområdet pålægges derfor uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne skat.«*

og konkluderede:

> *»På denne baggrund finder Højesteret, at der ikke er grundlag for at nedsætte tillægsbøderne med henvisning til, at flere personer har deltaget i skatte- og afgiftsunddragelsen.«*

Tillægsbøderne på 5.575.000 kr. og 4.600.000 kr. blev stadfæstet. Dommen adskiller dermed tillægsbøden fra udbyttekonfiskation efter straffelovens § 75, stk. 1: bøden er **pønal**, ikke restitutiv, og det er en tilsigtet konsekvens af systemet, at de samlede idømte bøder i sager med mange gerningsmænd overstiger den faktiske unddragelse.

Princippet er siden fulgt konsekvent. I S-1496-25 forhøjede landsretten tillægsbøden fra byrettens 750.000 kr. til 1.070.000 kr. svarende til den samlede unddragelse på 1.074.260 kr., selv om tiltalte havde betalt kravet kort efter modtagelsen og havde tilstået:

> *»Tillægsbøden skal pålægges uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne moms og skat. Den omstændighed, at tiltalte har tilstået forholdene, kan ikke føre til en nedsættelse af tillægsbøden.«*

Tre yderligere holdepunkter følger af praksis og af Den juridiske vejledning A.C.3.5.1.2: tillægsbøden kan **ikke gøres betinget**, heller ikke ved manglende betalingsevne; den pålægges også, når det unddragne beløb aldrig blev udbetalt; og bøden nedrundes til nærmeste beløb deleligt med 1.000 kr.

En undtagelse findes, når gerningsmandens rolle er helt underordnet. I Sag 71/2015 – hvor tiltalte var registreret direktør for et »skraldespandsselskab« i en karrusel med en unddragelse på 5.433.065 kr. – fandt Højesteret, at den beskedne og passive rolle talte for at nedsætte tillægsbøden til halvdelen af normalbøden, dvs. 2.700.000 kr. Nedsættelsen skete altså på grund af **rollens karakter**, ikke på grund af flerhed af gerningsmænd.

LOV Straffeloven § 50, stk. 2 · Straffeloven § 75, stk. 1 · Straffeloven § 289, stk. 3

PRAKSIS **Højesteret** · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig 08.06.2023

Højesteret · Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse		08.06.2023
Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde		19.08.2015
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig		05.02.2026
Procesbevillingsnævnet · Begrænset 3.-instansbevilling: Tillægsbødens normalstørrelse ved organiseret momssvig og fiktive fakturaer (straffelovens § 50, stk. 2)		24.02.2023

§ 4 Forsætsvurderingen: dolus eventualis, stråmandsdirektører og frifindelser

Fordi momslovens § 81, stk. 3 kræver **forsæt til at unddrage statskassen afgift**, og straffelovens § 289 kræver forsæt til uberettiget vinding, er skyldsspørgsmålet i momssvigssager typisk et spørgsmål om, hvad en formelt registreret direktør vidste eller accepterede.

Den ledende afgørelse er Sag 71/2015 (gengivet tillige som SS-71/2015-HJR). Tiltalte var registreret direktør for et selskab, der købte elektronik i udlandet uden moms og videresolgte det i Danmark med moms, uden at momsen blev afregnet. Byretten frifandt, landsretten domfældte, og Højesteret afgrænsede sin prøvelse således:

> *»Højesteret kan ikke efterprøve den konkret foretagne bevisbedømmelse vedrørende skyldsspørgsmålet. Højesteret kan imidlertid tage stilling til, om landsretten har anvendt forsætsbegrebet rigtigt.«*

Højesteret tiltrådte, at landsretten havde anvendt forsætsbegrebet korrekt:

> *»Landsretten har således fundet, at [T] havde forsæt i form af dolus eventualis (positiv indvilligelse).«*

Risikoaccept er dermed tilstrækkeligt: den, der indser muligheden for, at selskabet bruges til momsunddragelse i et omfang som det skete, og accepterer denne mulighed, har forsæt. Højesteret understregede desuden, at rollen som direktør for et »skraldespandsselskab« var nødvendig og ikke uvæsentlig i den organiserede kriminalitet.

Modstykket er de sager, hvor den formelle position ikke er ledsaget af viden. I SS-1186/2014-FRB blev en registreret direktør frifundet for momssvig på 5.441.618 kr., fordi det ikke blev bevist, at han reelt stod for driften eller havde viden om de urigtige momsangivelser. Tilsvarende frifandt Retten i Kolding i SS-9423/2016-KOL i to forhold: i det ene var tiltalte alene stråmand uden del i ledelsen, i det andet antog han med føje, at revisor og ansatte varetog momsindberetningen. Grænsen mellem de to grupper går altså ved, om tiltalte havde faktiske dispositionsmuligheder og indikationer på uregelmæssigheder – i Sag 71/2015 rådede tiltalte over selskabets bankkonto, havde selskabets hjemadresse og havde under en kontrol erkendt, at »noget var galt«.

I de store organiserede komplekser føres forsætsbeviset typisk gennem ransagningsfund og pengestrømsanalyser. I SS-1958/2020-OLR om et netværk af fiktive vikarbureauer i en restaurationskoncern skærpede Østre Landsret straffen for en formel direktør, fordi han »havde viden om de fiktive fakturaer vedrørende mandskabsudlejning … samt om anvendelsen af fakturaerne til at unddrage det offentlige moms«. I samme sagskompleks blev der fundet NemID-nøglekort til stråmandsdirektører på en medtiltalts bopæl, fakturastempler fra underleverandørselskaber i hovedselskabets lokaler og Word-fakturaskabeloner på den daglige leders computer. Det samme bevismønster ses i 14-4324798, hvor politiet fandt fakturaskabeloner for de påståede underleverandører på virksomhedsejerens egen computer.

LOV	Momsloven § 81, stk. 3 · Straffeloven § 289, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
	Landsretten · Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	03.05.2022
	Byretten · Frifindelse i sag om momssvig	22.03.2017
	Byretten · Direktør frifundet for momssvig for over 5,4 mio. kr. på grund af manglende viden om selskabets drift	26.08.2014
	Landsskatteretten · Nægtet fradrag for købsmoms på grund af fiktive fakturaer fra underleverandører i rengøringsbranchen	29.04.2019

§ 5 Karruselsvig og missing trader-konstruktioner

Karruselsvig udnytter, at leverancer mellem EU-lande er momsfrie for sælgeren, mens køberen skal beregne erhvervelsesmoms og samtidig kan fradrage den. Et selskab i kæden – »missing traderen« – sælger varen videre indenlandsk med moms, indkasserer momsen og forsvinder uden at afregne, mens de efterfølgende led fradrager den moms, staten aldrig har modtaget. Typiske varegrupper er elektronik, mobiltelefoner, biler og CO2-kvoter. Netop derfor er der i momslovens § 46, stk. 1, indført omvendt betalingspligt for bl.a. CO2-kvoter, metalskrot, mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger samt spillekonsoller, tablets og bærbare computere – en strukturel modforanstaltning, der fjerner momsen fra den indenlandske transaktionskæde.

Sag 71/2015 er skoleeksemplet: X ApS købte elektronik i udlandet uden moms og videresolgte i Danmark med moms uden afregning, hvorved statskassen blev unddraget 5.433.065 kr. på under et år. Højesteret pålagde tillige tiltalte at erstatte hele beløbet og afviste lempelse efter erstatningsansvarslovens § 24. Samme mønster ses i 3-4829/2012, hvor indehaveren af et handelsfirma deltog i et internationalt netværk baseret på fiktiv momsneutral handel med elektronik med et tab for statskassen på 8,4 mio. kr.; landsretten stadfæstede ubetinget fængsel og konfiskation af udbyttet.

Administrativt bekæmpes karrusellerne med notifikationsordningen. I 16-0293596 stadfæstede Landsskatteretten en notifikation og fire konkrete påbud til et selskab, der handlede med telekommunikationsudstyr fra fire danske leverandører, som ikke afregnede salgsmomsen. Risikoindikatorerne var personsammenfald i leverandørernes ledelse, anmodninger om tredjepartsbetalinger, kontaktpersoner hvis identitet ikke kunne verificeres, og transportmidler der ikke kunne identificeres. Retten udtalte:

> *»Selskabet kunne derfor ved at have udvist større agtpågivenhed have undgået at deltage i handler som beskrevet i momslovens § 46, stk. 10.«*

Påbuddene – straks-underretning om nye danske leverandører, kvartalsvis indberetning, systematisk registrering af handelspartneres identitet og registrering af nummerplader ved leverancer – blev fastholdt for en periode på ét år, og selskabets egne kontroltiltag (bl.a. IMEI-tjek) blev ikke anset for tilstrækkelige.

Karruselsvigets grænseoverskridende karakter rejser også processuelle spørgsmål. I Sag 3/2019 havde de britiske skattemyndigheder (HMRC) anlagt sag om ca. 40 mio. GBP mod danske borgere og selskaber for deltagelse i momskarruselsvig med mobiltelefoner. Højesteret fastslog:

> *»Højesteret finder på denne baggrund, at HMRC's krav må anses for et civilretligt krav. Højesteret finder endvidere, at kravet ikke har mistet sin civilretlige karakter ved, at HMRC har indhentet oplysninger fra de danske skattemyndigheder i medfør af forordningen om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift mv.«*

Da de pågældende ikke var momspligtige i Storbritannien, hvilede kravet ikke på en lovbestemt momspligt, men på engelske erstatningsregler om »unlawful means conspiracy«. Danske domstole havde derfor kompetence efter retsplejelovens § 235 og § 238.

LOV	Momsloven § 46, stk. 1 · Retsplejeloven § 235 · Straffeloven § 289, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Danske domstoles kompetence ved udenlandske myndigheders civile erstatningskrav vedrørende momssvig	09.03.2020
	Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
	Landsretten · Dom for grov momsunddragelse og hvidvask af udbytte fra internationalt svindelnetværk	05.11.2012
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af notifikation og påbud om øget agtpågivenhed grundet deltagelse i momskarruselhandel	26.07.2016

§ 6 Kædesvig og fiktive underleverandørfakturaer i rengørings-, transport- og byggebranchen

Den hyppigste sagstype i nyere praksis er ikke karrusellen, men **kædesvig**: en virksomhed køber »mandskabsudlejning«, »rengøring« eller »kørsel« hos underleverandører, der reelt intet leverer, fradrager købsmomsen og bruger pengestrømmen til sort aflønning af egne ansatte. Skattestyrelsen har samlet indsatsen i kontrolprojektet **Kædesvig**, og Landsskatteretten har afgjort et stort antal klagesager efter et bemærkelsesværdigt ensartet mønster.

Den mest omfattende nyere afgørelse er 24-0062635, hvor en rengøringsvirksomhed blev nægtet fradrag for 1.955.619 kr. i købsmoms vedrørende 11 underleverandører. Retten identificerede de karakteristiske svigindikatorer: underleverandører med få eller ingen ansatte, branchekoder der ikke svarer til de fakturerede ydelser, fakturaer uden angivelse af hvor, hvornår og af hvem arbejdet er udført, betalinger til tredjeparters eller udenlandske konti, systematisk tømning af konti, og ejere dømt for hvidvask efter straffelovens § 290 a, stk. 2. Den fremlagte alternative dokumentation – en vognmandskontrakt uden konkrete opgaver, lønsedler for 35 personer hos et selskab uden registrerede ansatte og generiske ruteplaner – blev ikke anset for tilstrækkelig.

I 24-0083471 nægtede Landsskatteretten fradrag for 462.531 kr. og udtalte om samarbejdsaftalerne:

> *»Samarbejdsaftalerne er ufyldestgørende for redegørelsen af samhandelsforholdet mellem parterne i aftalen. Der er herved lagt vægt på, at samarbejdsaftalerne indeholder standardiserede punkter og ikke indeholder konkrete aftaleforhold for den enkelte underleverandør.«*

og konkluderede:

> *»Retten finder, at der samlet set er tale om så usædvanlige omstændigheder, at de fremlagte fakturaer ikke kan anses for at være reelle.«*

Tilsvarende i transportbranchen: i 20-0078653 blev fradrag for 1.551.767 kr. nægtet vedrørende ni underleverandører, hvor flere uafhængige selskaber brugte identiske fakturalayouts og enslydende stavefejl, delte kontonummer og telefonnummer, og hvor en oplyst kontaktperson slet ikke fandtes i CPR-registret:

> *»På baggrund af det fremlagte materiale, samt sagens oplysninger i øvrigt, finder retten, at der er tale om så usædvanlige omstændigheder, at det må anses for usandsynligt, at der er sket levering af de pågældende transportydelser.«*

Mønsteret genfindes i 15-1539243 (563.146 kr.), 18-0000524 (vikarbureau i »organiseret kædesvig«), 22-0047902 (752.175 kr. i en byggesag med stråmandsselskaber i en hvidvasksag), 24-0012488 (831.611 kr. med personsammenfald og pengestrømme til fakturafabrikker), 25-0017125 (344.500 kr.) og 24-0027004 (1,3 mio. kr. med politirapport om en fakturafabrik i en hvidvaskkonstruktion). Selv helt små beløb rammes, jf. 24-0065240 om en enkelt faktura på 10.000 kr. fra en underleverandør, hvis ejer var dømt for hvidvask.

En særlig variant er udstederens hæftelse. I 22-0020074 blev et selskab holdt ansvarligt for momsen på 308 fiktive fakturaer med en samlet omsætning på 30,2 mio. kr., der var udstedt i selskabets navn af en tredjemand med fuldmagt – momsen påhviler efter momslovens § 46, stk. 7 enhver, der på en faktura anfører et afgiftsbeløb.

Det retlige grundlag for fradragsnægtelsen er momslovens § 37, stk. 1 sammenholdt med fakturakravene i momsbekendtgørelsens § 58, hvorefter fakturaen bl.a. skal angive »mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser« (nr. 5) og leveringsdatoen (nr. 6), samt dokumentationskravet i § 83. Manglende opfyldelse af disse krav er det, der udløser den skærpede bevisbyrde.

LOV Momsbekendtgørelsen § 58, stk. 1 · Momsloven § 37, stk. 1 · Momsloven § 46, stk. 7 · Straffeloven § 290a, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag på 1,3 mio. kr. for fiktive fakturaer fra underleverandører af motocrossmaskiner	29.06.2026
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for købsmoms på 248.625 kr. – fiktive fakturaer fra fem underleverandører i rengøringsbranchen	12.05.2026
Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag på 344.500 kr. for underleverandørfakturaer i transportvirksomhed – fiktive fakturaer og skærpet bevisbyrde	18.02.2026
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for fiktiv underleverandørfaktura fra fakturafabrik – Landsskatteretten stadfæster	23.01.2026
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag på 1.955.619 kr. for fiktive underleverandørfakturaer i rengøringsvirksomhed (Kædesvig)	17.12.2025
Landsskatteretten · Nægtet Momsfradrag for Underleverandører: Manglende Dokumentation og Mistænkelige Forhold	05.05.2025
Landsskatteretten · Nægtet momsfradrag for fiktive fakturaer fra underleverandører i byggesag	08.04.2025
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for udgifter til underleverandør i transportvirksomhed	18.12.2024
Landsskatteretten · Manglende fradrag for købsmoms grundet fiktive fakturaer fra underleverandører	24.10.2024
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for underleverandørydelser vedrørende mandskabsleje	07.10.2024
Landsskatteretten · Momsfradrag nægtet for fakturaer fra fiktive underleverandører i byggesag	04.04.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster momstilsvar vedrørende fiktive fakturaer udstedt af person med fuldmagt	19.02.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation og usædvanlige forhold hos underleverandører medfører nægtet momsfradrag	13.12.2023
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for udgifter til underleverandører - manglende dokumentation og usædvanlige omstændigheder	09.06.2023

Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for fiktive underleverandørfakturaer og skærpelse af skøn for manglende bilag	09.03.2022
Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for udgifter til underleverandører i rengøringsbranchen pga. manglende realitet	24.06.2021
Landsskatteretten · Stadfæstelse af nægtet momsfradrag for underleverandører i transportvirksomhed grundet tvivl om ydelsernes realitet	18.12.2020
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for underleverandører grundet mangelfulde fakturaer og manglende bevis for levering	17.06.2020
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag for underleverandører i rengøringsbranche grundet fiktive fakturaer	09.08.2013

§ 7 Kittel-doktrinen og kravet om faktisk levering

Den civilretlige fradragsnægtelse hviler på to selvstændige EU-retlige spor, som det er afgørende at holde adskilt.

Første spor – objektiv manglende levering. Fradragsret efter momsdirektivets artikel 167 og artikel 168, gennemført ved momslovens § 37, forudsætter, at der faktisk er sket levering. Her er god tro irrelevant. EU-Domstolen fastslog i C-459/17 (SGI og Valériane):

> *»Spørgsmålet, om den afgiftspligtige person, der har anmodet om momsfradrag, var i god eller ond tro, er uden betydning for, om levering har fundet sted. […] Det følger heraf, at retten til momsfradrag er betinget af, at de hertil knyttede transaktioner faktisk er blevet gennemført.«*

Højesteret har omsat dette til dansk ret i de forenede sager Sag 115/2018 og Sag 116/2018, hvor to finansieringsselskaber havde fradraget moms af entreprenørmaskiner, der aldrig havde eksisteret:

> *»Det er således en betingelse for fradrag efter momslovens § 37, stk. 2, nr. 1, af afgift af varer, der er solgt til virksomheden, at varerne faktisk er blevet leveret. Da det som nævnt må lægges til grund, at de entreprenørmaskiner, for hvilke Sparbank og Fortis Lease Danmark ønsker momsfradrag, ikke har eksisteret, er der ikke sket levering, og der kan derfor ikke ske fradrag for den betalte moms.«*

Højesteret afviste at forelægge spørgsmålet for EU-Domstolen, fordi retstilstanden var klar efter SGI og Valériane, og afgrænsede dommen fra forudbetalingssituationen i C-660/16 og C-661/16 (Kollross og Wirtl).

Andet spor – Kittel-doktrinen. Selv hvor der er sket en reel levering, kan fradrag nægtes, hvis den afgiftspligtige vidste eller burde have vidst, at transaktionen indgik i momssvig. I C-108/20 fastslog Domstolen, at fradrag kan nægtes, selv om den afgiftspligtige ikke selv deltog aktivt i sviget – erhvervelsen med det fornødne kendskab udgør i sig selv en deltagelse. I C-596/21 præciseredes rækkevidden: nægtelsen er **ikke** begrænset til den del af momsen, staten har mistet ved sviget – hele den indgående moms for transaktionen nægtes, også når det forudgående led ligeledes var i ond tro.

Domstolen har samtidig afgrænset undersøgelsespligten. I C-512/21 (Aquila Part Prod Com) skal skattemyndigheden føre præcist bevis for sviget, men den afgiftspligtige kan pålægges **øget omhu**, og overtrædelser af anden særlovgivning kan indgå som indicium; en handelsagents viden kan tilregnes principalen. I C-289/22 fastslog Domstolen, at fradrag ikke kan nægtes alene fordi en virksomhed organiserer sig omkostningsbesparende, medmindre der foreligger et rent kunstigt arrangement uden økonomisk realitet, og at der ikke gælder en generel pligt til at kontrollere underleverandørers lovlydighed – men at der kan kræves øget omhu ved konkrete mistanker.

Det EU-retlige misbrugsprincip har en selvstændig plads. I BS-16178/2021-HJR (GF-sagen) fandt Højesteret, at stiftelsen af et it-datterselskab med efterfølgende fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4 udgjorde misbrug, fordi konstruktionen gav fuldt momsfradrag for udgifter anvendt til momsfrie forsikringsydelser i strid med neutralitetsprincippet.

Danske klagere påberåber sig rutinemæssigt Kittel-praksis og god tro, men uden held, når fakturaerne er mangelfulde og omstændighederne usædvanlige – se f.eks. 25-0025362, hvor anbringender om god tro og Kittel-praksis blev afvist, og fradragsnægtelsen for tre fakturafabrik-underleverandører stadfæstet.

LOV	Momsloven § 37, stk. 1, 2 · Momsloven § 47, stk. 4	
PRAKSIS	**Højesteret** · Misbrug af momsreglerne ved stiftelse af datterselskab og efterfølgende fællesregistrering (GF-sagen)	03.04.2024
	Højesteret · Nægtelse af momsfradrag for ikke-eksisterende entreprenørmaskiner uanset god tro	26.03.2019
	EU-Domstolen · Momsfradrag, bevisbyrde ved svig og grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt	09.01.2023
	EU-Domstolen · Retten til momsfradrag ved karruselsvig og betydningen af agtpågivenhed samt overtrædelser af fødevaresikkerhedsregler	01.12.2022
	EU-Domstolen · Momsfradrag og svig i leveringskæder: Nægtelse af fuldt fradrag ved kendskab til uregelmæssigheder	24.11.2022
	EU-Domstolen · Nægtelse af momsfradrag ved kendskab til svig i tidligere led i leveringskæden	14.04.2021
	EU-Domstolen · Nægtelse af momsfradrag ved manglende faktisk levering af goder	27.06.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster nægtet momsfradrag for fakturafabrik-underleverandører og skønsmæssig forhøjelse af salgsmoms	13.05.2026

§ 8 Solidarisk hæftelse, notifikation og statens tilbagebetalingspligt

Ved siden af straf og fradragsnægtelse råder momssystemet over hæftelsesregler, der skal sikre inddrivelsen, når missing traderen er forsvundet.

Momslovens § 46 indeholder tre relevante hæftelsesspor. For det første hæfter en virksomhed solidarisk for momsen af varer eller ydelser, den har købt af en anden virksomhed, når denne forsætligt eller groft uagtsomt ikke har afregnet momsen af det indenlandske salg. Hæftelsen er betinget af tre kumulative forudsætninger: at Skatteforvaltningen tidligere har konstateret et tilsvarende køb, at virksomheden har modtaget en **notifikation**, og at virksomheden groft uagtsomt eller forsætligt ikke har overholdt påbuddene i en gældende notifikation. For det andet kan Skatteforvaltningen udstede en notifikation med konkrete påbud om større agtpågivenhed for en periode på fem år, som registreres i kontrolinformationsregisteret. For det tredje hæfter en registreret aftager solidarisk, når betaling ikke sker via et pengeinstitut eller betalingsinstitut, der sikrer identifikation af parterne, medmindre betalingen samlet udgør højst 8.000 kr. inklusive afgift – kontantreglen, der rammer netop de kædesvigssager, hvor betalingen sker kontant eller til tredjeparters konti.

Aktualitet: stykke-nummereringen i § 46 er under forskydning. Ved lov nr. 332 af 9. april 2024 blev § 46, stk. 3, ophævet med virkning fra 1. juli 2024, hvorved de efterfølgende stykker rykkede op, og henvisningerne blev konsekvensrettet. Ældre afgørelser – f.eks. 16-0293596, der henviser til § 46, stk. 10 og 11 – skal læses med dette forbehold.

EU-Domstolen har gentagne gange godkendt sådanne hæftelsesordninger under momsdirektivets artikel 205 og artikel 273. I C-4/20 kan den solidarisk hæftende pålægges både momsen og morarenter, når vedkommende

vidste eller burde have vidst, at den afgiftspligtige ikke ville betale. I C-276/24 fastslog Domstolen, at solidarisk hæftelse og fradragsnægtelse kan **kumuleres** over for samme person, fordi de tjener forskellige og supplerende formål. C-613/23 accepterer en lovbestemt ansvarsformodning for direktører, forudsat at den kan afkræftes reelt, C-121/24 behandler hæftelsen efter hovedskyldnerens opløsning, og C-277/24 stiller krav om, at den solidarisk hæftende i hæftelsessagen får effektiv adgang til at anfægte de afgørende vurderinger og til aktindsigt.

Den modsatte problemstilling – om aftageren kan søge momsen tilbage fra staten, når leverandøren er gået konkurs – er afgjort i BS-52793/2022-HJR. Højesteret afviste kravet: hverken EU-rettens neutralitets- og effektivitetsprincipper eller momslovens § 52 a, stk. 7 hjemler et direkte krav mod staten, når statskassen aldrig har modtaget beløbet. Samme resultat nåede Vestre Landsret i BS-22626/2021-VLR om 11,1 mio. kr. i fejlagtigt opkrævet dansk moms på elektronik, hvor leveringsstedet lå i Østrig og Holland, og leverandøren gik konkurs uden at indbetale momsen.

Endelig hviler den skønsmæssige efteropkrævning i kædesvigssagerne på opkrævningslovens § 5, der giver hjemmel til at ansætte tilsvaret skønsmæssigt, når regnskabet ikke kan danne grundlag for en nøjagtig opgørelse.

LOV Momsloven § 46 · Momsloven § 52a, stk. 7 · Opkrævningsloven § 5, stk. 1, 2

PRAKSIS

Højesteret · Statens tilbagebetalingspligt ved fejlagtigt opkrævet moms i tilfælde af leverandørens konkurs og manglende indbetaling	01.12.2023
EU-Domstolen · Solidarisk ansvar for moms efter hovedskyldnerens sletning fra handelsregistret	11.12.2025
EU-Domstolen · Solidarisk hæftelse for ubetalt moms ved siden af nægtelse af fradragsret i tilfælde af momssvig	10.07.2025
EU-Domstolen · Solidarisk hæftelse for momsgæld og bestyrelsesmedlemmers ret til forsvar i skattesager	27.02.2025
EU-Domstolen · Direktørs solidariske hæftelse for momsgæld ved manglende meddelelse om betalingsudygtighed	14.11.2024
EU-Domstolen · Solidarisk hæftelse for moms og morarenter ved kendskab til afgiftssvig	20.05.2021
Landsretten · Afvisning af momsfradrag og tilbagebetalingskrav fra staten ved fejlagtig fakturering af dansk moms og leverandørkonkurs	21.11.2022
Landsskatteretten · Stadfæstelse af notifikation og påbud om øget agtpågivenhed grundet deltagelse i momskarruselhandel	26.07.2016

§ 9 Strafudmålingsniveauer – fra betinget dom til flerårig ubetinget fængsel

Strafudmålingen styres af to variable: **unddragelsens størrelse** og **forholdets systematik**. Praksis tegner følgende billede:

Afgørelse	Unddragelse	Frihedsstraf	Tillægsbøde
SS-82/2021-HER (2021)	403.614 kr. (skat + moms)	3 mdr. betinget m. samfundstjeneste	413.614 kr.
S-1496-25 (2026)	1.074.260 kr.	7 mdr. betinget m. 120 timers samfundstjeneste	1.070.000 kr.
Sag 210/2016 (2017)	ca. 1,2 mio. kr.	1 år ubetinget	–
Sag 71/2015 (2015)	5.433.065 kr.	fællesstraf 1 år 8 mdr., heraf 6 mdr. ubetinget	2.700.000 kr.

AM2023.06.08H (2023)	5.589.420 kr. / 4.607.971 kr. pr. domfældt	1 år 6 mdr. / 1 år 3 mdr. (delvis betinget)	5.575.000 / 4.600.000 kr.
S-0165-25 (2025)	11.436.938 kr.	2 år 3 mdr. ubetinget	11.436.938 kr.
SS-2423/2025-VIB (2026)	26.575.000 kr.	3 år ubetinget	26.575.000 kr.

De to yderpunkter illustrerer skalaen. I SS-82/2021-HER blev en direktør, der havde unddraget 337.064 kr. i skat og 66.550 kr. i moms, idømt tre måneders betinget fængsel med samfundstjeneste og en tillægsbøde på 413.614 kr. I den anden ende ligger SS-2423/2025-VIB, hvor en koncerndirektør gennem to konstruerede dispositioner – en fiktiv overdragelse/udlejning af et gyllerørsanlæg og en proforma-optionsaftale om udviklingsrettigheder – søgte at udløse uberettiget udbetaling af negativ moms for 26.575.000 kr. Retten fastsatte straffen til fængsel i tre år og bemærkede:

> *»Henset til omfanget og grovheden af kriminaliteten er der ikke grundlag for at gøre straffen helt eller delvist betinget med vilkår om samfundstjeneste.«*

Sagen viser også, at koncerninterne modposteringer ikke frigør: det var uden betydning, at søsterselskaberne samtidig indberettede tilsvarende salgsmoms, da selskaberne er selvstændige juridiske enheder, og vindingen blev opnået i de modtagende selskaber.

Systematikken vejer tungt selvstændigt. I S-0165-25 havde en virksomhedsejer i seks forhold angivet momstilsvaret til 0 kr. og unddraget 11.436.938 kr. over 3½ år. Byretten gjorde 1½ år af en toårig straf betinget; Vestre Landsret skærpede med 5 mod 1 stemme til 2 år og 3 måneders **helt ubetinget** fængsel:

> *»Navnlig under hensyn til størrelsen af det unddragne beløb, og at unddragelserne er sket systematisk over en periode på 3½ år, finder vi, at der, uanset tiltaltes gode personlige forhold, ikke er grundlag for at gøre nogen del af straffen betinget.«*

Tiltaltes tilståelse, rene straffeattest bortset fra færdselsbøder og den samtidige ledelsesfrakendelse kunne ikke bære en betinget straf.

Allerede i Sag 71/2015 formulerede Højesteret udgangspunktet:

> *»Efter praksis skal der udmåles en ubetinget frihedsstraf for forhold af denne karakter, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Sådanne særlige omstændigheder foreligger ikke i denne sag.«*

Selv en beskeden og passiv rolle som stråmandsdirektør kunne ikke bære en helt betinget straf, men førte alene til en delvis betinget dom og halveret tillægsbøde.

LOV `Momsloven § 81, stk. 3` `Straffeloven § 50, stk. 2` `Straffeloven § 289, stk. 1`

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
Byretten · Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	21.05.2026
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026

	Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	02.06.2021

§ 10 Samfundstjeneste, tilståelsesrabat og sagsbehandlingstid

Efter **lov nr. 152 af 18. februar 2015** om udvidet brug af samfundstjeneste ophørte den særlige tilbageholdenhed med betingede domme i skatte- og momssager. Højesteret gjorde status i Sag 210/2016 og gengav Straffelovrådets synspunkt fra forarbejderne:

> *»Det er Straffelovrådets opfattelse, at der ikke er grundlag for fortsat at udvise særlig tilbageholdenhed med at anvende samfundstjeneste i sager om skattesvig. Valget mellem samfundstjeneste og ubetinget fængsel … bør efter Straffelovrådets opfattelse fremover først og fremmest afgøres ud fra en samlet vurdering af dels grovheden af den nu foreliggende kriminalitet som udtrykt ved længden af fængselsstraffen, dels omfanget og alvoren af eventuel tidligere kriminalitet.«*

I den konkrete sag – en unddragelse på ca. 1,2 mio. kr. begået af en gerningsmand, der 12 år tidligere var straffet med 40 dages fængsel for ligeartede forhold – var resultatet alligevel ubetinget fængsel:

> *»På baggrund af det anførte tiltræder Højesteret, at der uanset Ts gode personlige forhold ikke er grundlag for at gøre straffen helt eller delvist betinget med vilkår om samfundstjeneste.«*

At tiltalte var i behandling for ludomani med godt resultat, havde genoptaget sin virksomhed og af Kriminalforsorgen var fundet egnet til samfundstjeneste, kunne ikke opveje beløbets størrelse og forstraffen.

Tilståelsesrabat. Efter straffelovens § 82, stk. 1, nr. 9 kan tilståelse føre til strafnedsættelse, og Højesteret har i U 2025.3022 H kategoriseret rabatten efter, hvor meget tilståelsen sparer af efterforskning og retsdage – kategorierne er gengivet i Rigsadvokatmeddelelsen om straffens fastsættelse. I S-1496-25 henførte landsretten en sen tilståelse til kategori 3 med en rabat på ca. 10-20 pct. – men **kun på fængselsstraffen**, ikke på tillægsbøden.

Sagsbehandlingstid. Lang sagsbehandlingstid kan føre til, at straffen gøres betinget. I SS-170/2006-ROS anerkendte retten en unormalt lang sagsbehandlingstid som en krænkelse af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, jf. retsplejelovens § 33 a, og gjorde fængselsstraffen betinget samtidig med, at tillægsbøden blev nedsat. I SS-1958/2020-OLR nedsatte Østre Landsret straffen for en af de tiltalte »navnlig under hensyn til den usædvanligt lange sagsbehandlingstid«. Omvendt afviste både S-0165–25 og SS-2423/2025-VIB at tillægge sagsbehandlingstiden formildende betydning. Forskellen ligger i, om forsinkelsen kan tilregnes myndighederne som egentlig inaktivitet.

LOV	Straffeloven § 56, stk. 1 · Straffeloven § 62 · Straffeloven § 82, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
	Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
	Landsretten · Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	03.05.2022
	Byretten · Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	21.05.2026
	Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026

Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og millionbøde for omfattende momsunddragelse og dokumentfalsk 22.12.2008

§ 11 Sammenstød, lex specialis og accessoriske retsfølger

Momssvig optræder sjældent alene. Praksis viser flere tilbagevendende sammenstødskonstellationer.

Lex specialis over for straffelovens § 289 a. Straffelovens § 289 a om urigtige oplysninger til brug for afgørelser om betaling eller tilbagebetaling af afgifter er efter stk. 3 udtrykkeligt subsidiær: bestemmelsen finder kun anvendelse, »hvor anden lovgivning ikke indeholder en tilsvarende regulering«. Højesteret anvendte dette i AM2024.06.25H, hvor en direktør havde afgivet urigtige oplysninger ved ansøgning om et rentefrit momslån under covid-19-hjælpepakkerne. Da særloven om rentefrie lån svarende til angivet moms indeholdt en tilsvarende regulering af gerningsindhold og strafferamme, skulle forholdet henføres under særlovens § 9 og ikke under § 289 a. Straffen blev fastsat til en bøde på 325.000 kr., og Højesteret fandt ikke grundlag for at fravige udgangspunktet i medfør af straffelovens § 81 d, stk. 4. Procesbevillingsnævnets bevilling i 23/42973 beskriver instansforløbet, hvor landsretten forinden havde idømt betinget fængsel i ét år og en tillægsbøde på 790.000 kr.

Bogføringsforseelser. Systematisk momsunddragelse ledsages næsten altid af manglende bogføring, der straffes selvstændigt efter straffelovens § 302 og bogføringslovens § 16, stk. 1. Det var tilfældet i både S-0165–25 (fem års manglende bogføring) og i Sag 210/2016.

Dokumentfalsk, bedrageri og hvidvask. Fiktive fakturaer forelagt for skattemyndighederne kan tillige udgøre dokumentfalsk efter straffelovens § 171, jf. SS-170/2006-ROS. Udbyttet fra momssvig hvidvaskes typisk gennem kontotømning, jf. 3-4829/2012 og de mange Landsskatterets-sager, hvor underleverandørernes ejere er dømt efter straffelovens § 290 a. Skattestyrelsen anfører i Den juridiske vejledning A.C.3.5.1.2-, at der i sager under grænsen for frihedsstraf, hvor der samtidig foreligger en straffelovsovertrædelse som dokumentfalsk, nedlægges påstand om normal bødestraf for særlovsovertrædelsen ved siden af frihedsstraffen for straffelovsforholdet. Momssvig kan også fremstå som accessorisk til anden økonomisk kriminalitet, jf. SS-12397/2012-GLO, hvor skjult returkommission på 866.415 kr. medførte skatte- og momsunddragelse på over 500.000 kr. og en tillægsbøde på 940.000 kr.

Bandetillæg. Ved **lov nr. 665 af 11. juni 2024** (bandepakke IV) blev der med virkning fra 1. juli 2024 indsat et nyt stk. 3 i straffelovens § 81 a, hvorefter straffen for bl.a. overtrædelse af § 289, stk. 1, § 290, stk. 2 og § 290 a, stk. 2 kan forhøjes indtil det dobbelte, når den dømte har tilknytning til en gruppe, der står bag omfattende og alvorlig kriminalitet, og overtrædelsen har relation hertil. Rigsadvokatmeddelelsen om straffens fastsættelse redegør for anvendelsen og fremhæver bl.a., om udbyttet understøtter gruppens økonomiske grundlag.

Rettighedsfrakendelse og konfiskation. Frakendelse af retten til at deltage i ledelsen af en erhvervsvirksomhed efter straffelovens § 79, stk. 2 er standardpåstand i de store sager; den blev pålagt indtil videre i S-0165–25 og i fem år i AM2023.06.08H. I SS-2423/2025-VIB blev der derimod frifundet for frakendelse, fordi tiltalte allerede var pålagt konkurskarantæne i to omgange. Konfiskation af udbytte efter straffelovens § 75 anvendes selvstændigt ved siden af tillægsbøden.

LOV Straffeloven § 75, stk. 1 Straffeloven § 79, stk. 2 Straffeloven § 81a, stk. 3 Straffeloven § 289a, stk. 3 Straffeloven § 302, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret fastslår, at særlov om COVID-19 lån har forrang for Straffeloven § 289 a ved uberettiget ansøgning	25.06.2024
Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
Landsretten · Dom for grov momsunddragelse og hvidvask af udbytte fra internationalt svindelnetværk	05.11.2012
Byretten · Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	21.05.2026
Byretten · Dom for skatteunddragelse og bestikkelse i form af returkommission	23.12.2015
Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og millionbøde for omfattende momsunddragelse og dokumentfalsk	22.12.2008
Procesbevillingsnævnet · 3.-instansbevilling: Urigtige oplysninger ved ansøgning om rentefrit momslån under covid-19 og udmåling af tillægsbøde efter straffelovens § 81 d	13.03.2024

§ 12 Den grænseoverskridende dimension: forordning 904/2010, Eurofisc og EPPO

Momssvig er strukturelt grænseoverskridende, fordi selve svigmekanismen udnytter overgangsordningen for samhandel mellem medlemsstaterne. Den administrative modvægt er forordning (EU) nr. 904/2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift, der bl.a. i artikel 33 etablerer **Eurofisc** som et netværk til hurtig udveksling, behandling og analyse af målrettede oplysninger om grænseoverskridende svig, herunder en multilateral tidlig varslingsmekanisme.

Ordningen blev styrket ved forordning (EU) 2018/1541, hvis betragtning 1 udtrykkeligt konstaterer, at de i 1993 indførte overgangsordninger »er blevet forældede og sårbare over for svig«. Ændringen giver Eurofisc-koordinatorerne adgang til at anmode om målrettede oplysninger fra Europol og OLAF og til at videregive oplysninger den anden vej, ligesom den fælles behandling og analyse af data om grænseoverskridende svig blev sat i system.

Denne informationsudveksling har direkte betydning for de danske sager. I Sag 3/2019 gjorde de sagsøgte netop gældende, at HMRC's krav havde mistet sin civilretlige karakter, fordi de britiske myndigheder havde indhentet oplysninger fra de danske skattemyndigheder efter forordningen om administrativt samarbejde. Højesteret afviste dette: der var hverken i litteratur eller retspraksis holdepunkter for, at måden, hvorpå en udenlandsk offentlig part har oplyst sagen, skulle omkvalificere et civilretligt erstatningskrav til et offentligretligt krav. Sondringen efter Bruxelles I-forordningens artikel 1 mellem »det civil- og handelsretlige område« er et selvstændigt EU-retligt begreb, som ikke afgør, om kravet efter dansk ret er civilretligt.

Strafferetligt er den mest markante nyskabelse Den Europæiske Anklagemyndighed (EPPO), oprettet ved forordning (EU) 2017/1939 gennem et forstærket samarbejde. EPPO efterforsker og retsforfølger i de deltagende medlemsstater bl.a. alvorlig grænseoverskridende momssvig og har siden 2021 gennemført koordinerede aktioner mod momskarruseller i flere medlemsstater. Danmark er ikke omfattet af det forstærkede samarbejde, men Justitsministeriet og EPPO indgik den 31. august 2023 en formel samarbejdsaftale om grænseoverskridende økonomisk kriminalitet, der etablerer operationelle rammer for samarbejdet. Nationalt behandles de store, komplekse momssvigssager efter de retningslinjer om forelæggelse af »særligt komplicerede sager«, som fremgår af Rigsadvokatmeddelelsen om forelæggelse og indberetning – herunder sager, der rejser

særligt vanskelige retlige spørgsmål ud over den egentlige strafferet, f.eks. i forhold til EU-ret eller anden international ret.

LOV Momsloven § 81, stk. 3 | Retsplejeloven § 238

PRAKSIS **Højesteret** · Danske domstoles kompetence ved udenlandske myndigheders civile erstatningskrav vedrørende momssvig 09.03.2020

§ 13 Sammenfatning af praksis

Momssvigspraksis kan sammenfattes i seks linjer.

1. Beløbet afgør sporet. Under 500.000 kr. i forsætlig unddragelse afgøres sagen som udgangspunkt administrativt med et bødeforelæg beregnet som to gange unddragelsen; fra 500.000 kr. sendes den til domstolene og henføres under straffelovens § 289 med fængselsstraf og tillægsbøde. I gentagelsestilfælde inden for 10 år falder grænsen til 250.000 kr. Grænserne blev flyttet med virkning fra 1. januar 2024 ved **lov nr. 1795 af 28. december 2023**, og gerningstidspunktet er derfor afgørende for beregningen.

2. Tillægsbøden er hård og ufravigelig. Efter AM2023.06.08H er tillægsbøden pønal og pålægges fuldt ud pr. gerningsmand. Den kan ikke gøres betinget, nedsættes ikke ved efterbetaling, manglende berigelse eller tilståelse, jf. S-1496-25, og reduceres kun i den ekstraordinære situation, hvor gerningsmandens rolle er helt underordnet, jf. Sag 71/2015.

3. Forsæt kan foreligge som ren risikoaccept. Dolus eventualis er tilstrækkeligt, og den formelt registrerede direktør, der råder over selskabets konto og har indikationer på uregelmæssigheder, kan ikke gemme sig bag en bagmand. Omvendt frifindes den, der reelt hverken har viden om eller indflydelse på driften, jf. SS-1186/2014-FRB og SS-9423/2016-KOL.

4. Systematik trumfer gode personlige forhold. Ved millionunddragelser begået systematisk over år er udgangspunktet helt ubetinget fængsel – 2 år og 3 måneder ved 11,4 mio. kr. i S-0165–25 og 3 år ved 26,6 mio. kr. i SS-2423/2025-VIB. Samfundstjeneste er efter 2015-reformen ikke udelukket i skatte- og afgiftssager, men afslås ved forstraffe for ligeartet kriminalitet, jf. Sag 210/2016.

5. Den civile fradragssag kører parallelt og har sin egen bevisstandard. Fradrag forudsætter faktisk levering, hvor god tro er irrelevant, jf. Sag 115/2018 og Sag 116/2018 og C-459/17. Hvor der er sket levering, nægtes fradrag efter Kittel-doktrinen, hvis køberen vidste eller burde have vidst, at transaktionen indgik i svig – og da for hele den indgående moms, jf. C-596/21. Beviskravet i skattesagen er lempeligere end i straffesagen: i 14-4324798 blev fradrag nægtet, selv om straffesagen om dokumentfalsk og momssvig var opgivet.

6. Skærpet bevisbyrde i kædesvigssagerne. Mangelfulde fakturaer efter momsbekendtgørelsens § 58 kombineret med usædvanlige forhold hos underleverandøren – ingen ansatte, ingen momsangivelser, forkerte branchekoder, konkurser, betaling til tredjeparters eller udenlandske konti, hvidvaskdomme – skærper bevisbyrden så meget, at hverken elektronisk betaling, standardiserede samarbejdsaftaler, generiske ruteplaner eller lønsedler fra selskaber uden registrerede ansatte løfter den, jf. 24-0062635 og 24-0083471.

Afgrænsning: indkomstskattesvig behandles under skattesvig, den rene civilretlige momsfortolkning og fradragsret under moms-fortolkning, bedrageri uden momskontekst under bedrageri, og hvidvask af udbyttet fra momssvig under hvidvask.

LOV Momsloven § 37, stk. 1 · Momsloven § 81, stk. 3 · Straffeloven § 50, stk. 2 · Straffeloven § 289, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Nægtelse af momsfradrag for ikke-eksisterende entreprenørmaskiner uanset god tro	26.03.2019
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
EU-Domstolen · Momsfradrag og svig i leveringskæder: Nægtelse af fuldt fradrag ved kendskab til uregelmæssigheder	24.11.2022
EU-Domstolen · Nægtelse af momsfradrag ved manglende faktisk levering af goder	27.06.2018
Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
Byretten · Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	21.05.2026
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026
Byretten · Frifindelse i sag om momssvig	22.03.2017
Byretten · Direktør frifundet for momssvig for over 5,4 mio. kr. på grund af manglende viden om selskabets drift	26.08.2014
Landsskatteretten · Nægtelse af momsfradrag på 1.955.619 kr. for fiktive underleverandørfakturaer i rengøringsvirksomhed (Kædesvig)	17.12.2025
Landsskatteretten · Nægtet Momsfradrag for Underleverandører: Manglende Dokumentation og Mistænkelige Forhold	05.05.2025
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for købsmoms på grund af fiktive fakturaer fra underleverandører i rengøringsbranchen	29.04.2019

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Momsloven § 37	stk. 1	Momsloven § 46	
Momsloven § 81	stk. 1, 3	Straffeloven § 50	stk. 2
Straffeloven § 289	stk. 1, 3	Straffeloven § 289a	stk. 3

MATERIALE Citerede afgørelser

56 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 9

25.06.2024	Højesteret fastslår, at særlov om COVID-19 lån har forrang for Straffeloven § 289 a ved uberettiget ansøgning	AM2024.06.25H
03.04.2024	Misbrug af momsreglerne ved stiftelse af datterselskab og efterfølgende fællesregistrering (GF-sagen)	bs-16178-2021-hjr
01.12.2023	Statens tilbagebetalingspligt ved fejlagtigt opkrævet moms i tilfælde af leverandørens konkurs og manglende indbetaling	bs-52793-2022-hjr

08.06.2023	Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	3293-3922
08.06.2023	Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	AM2023.06.08H
09.03.2020	Danske domstoles kompetence ved udenlandske myndigheders civile erstatningskrav vedrørende momssvig	3-2019
26.03.2019	Nægtelse af momsfradrag for ikke-eksisterende entreprenørmaskiner uanset god tro	115-2018--og-116-2018
11.01.2017	Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	210-2016
19.08.2015	Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	Sag 71/2015

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 10

11.12.2025	Solidarisk ansvar for moms efter hovedskyldnerens sletning fra handelsregistret	C-121/24
10.07.2025	Solidarisk hæftelse for ubetalt moms ved siden af nægtelse af fradragsret i tilfælde af momssvig	C-276/24
27.02.2025	Solidarisk hæftelse for momsgæld og bestyrelsesmedlemmers ret til forsvar i skattesager	C-277/24
14.11.2024	Direktørs solidariske hæftelse for momsgæld ved manglende meddelelse om betalingsudygtighed	C-613/23
09.01.2023	Momsfradrag, bevisbyrde ved svig og grænserne for den afgiftspligtiges undersøgelsespligt	C-289/22
01.12.2022	Retten til momsfradrag ved karruselsvig og betydningen af agtpågivenhed samt overtrædelser af fødevaresikkerhedsregler	C-512/21
24.11.2022	Momsfradrag og svig i leveringskæder: Nægtelse af fuldt fradrag ved kendskab til uregelmæssigheder	C-596/21
20.05.2021	Solidarisk hæftelse for moms og morarenter ved kendskab til afgiftssvig	C-4/20
14.04.2021	Nægtelse af momsfradrag ved kendskab til svig i tidligere led i leveringskæden	C-108/20
27.06.2018	Nægtelse af momsfradrag ved manglende faktisk levering af goder	C-459/17

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 4

05.05.2025	Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	S-0165-25
21.11.2022	Afvisning af momsfradrag og tilbagebetalingskrav fra staten ved fejlagtig fakturering af dansk moms og leverandørkonkurs	3444-4103
03.05.2022	Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	3258-3884
05.11.2012	Dom for grov momsunddragelse og hvidvask af udbytte fra internationalt svindelnetværk	3-4829/2012

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 7

21.05.2026	Direktør idømt 3 års fængsel og tillægsbøde på 26,5 mio. kr. for momssvig ved fiktive koncerntransaktioner	10854-13949
05.02.2026	Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	S-1496-25
02.06.2021	Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	139-160
22.03.2017	Frifindelse i sag om momssvig	3950-4764
23.12.2015	Dom for skatteunddragelse og bestikkelse i form af returkommission	6315-7566
26.08.2014	Direktør frifundet for momssvig for over 5,4 mio. kr. på grund af manglende viden om selskabets drift	5556-6652
22.12.2008	Direktør idømt betinget fængsel og millionbøde for omfattende momsunddragelse og dokumentfalsk	6130-7346

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 22

29.06.2026	Nægtet momsfradrag på 1,3 mio. kr. for fiktive fakturaer fra underleverandører af motocrossmaskiner	24-0027004
13.05.2026	Landsskatteretten stadfæster nægtet momsfradrag for fakturafabrik-underleverandører og skønsmæssig forhøjelse af salgsmoms	25-0025362
12.05.2026	Nægtet fradrag for købsmoms på 248.625 kr. – fiktive fakturaer fra fem underleverandører i rengøringsbranchen	25-0048944
18.02.2026	Nægtet momsfradrag på 344.500 kr. for underleverandørfakturaer i transportvirksomhed – fiktive fakturaer og skærpet bevisbyrde	25-0017125
23.01.2026	Nægtelse af momsfradrag for fiktiv underleverandørfaktura fra fakturafabrik – Landsskatteretten stadfæster	25-0002588
17.12.2025	Nægtelse af momsfradrag på 1.955.619 kr. for fiktive underleverandørfakturaer i rengøringsvirksomhed (Kædesvig)	24-0062635
05.05.2025	Nægtet Momsfradrag for Underleverandører: Manglende Dokumentation og Mistænkelige Forhold	24-0083471
08.04.2025	Nægtet momsfradrag for fiktive fakturaer fra underleverandører i byggesag	24-0012488
18.12.2024	Nægtelse af momsfradrag for udgifter til underleverandør i transportvirksomhed	24-0065240
24.10.2024	Manglende fradrag for købsmoms grundet fiktive fakturaer fra underleverandører	24-0023762
07.10.2024	Nægtelse af momsfradrag for underleverandørydelser vedrørende mandskabsleje	22-0102774
04.04.2024	Momsfradrag nægtet for fakturaer fra fiktive underleverandører i byggesag	22-0047902
19.02.2024	Landsskatteretten stadfæster momstilsvar vedrørende fiktive fakturaer udstedt af person med fuldmagt	22-0020074
13.12.2023	Landsskatteretten: Manglende dokumentation og usædvanlige forhold hos underleverandører medfører nægtet momsfradrag	23-0001103

09.06.2023	Nægtelse af momsfradrag for udgifter til underleverandører - manglende dokumentation og usædvanlige omstændigheder	18-0026032
09.03.2022	Nægtelse af momsfradrag for fiktive underleverandørfakturaer og skærpelse af skøn for manglende bilag	18-0000524
24.06.2021	Nægtelse af fradrag for udgifter til underleverandører i rengøringsbranchen pga. manglende realitet	17-0285463
18.12.2020	Stadfæstelse af nægtet momsfradrag for underleverandører i transportvirksomhed grundet tvivl om ydelsernes realitet	20-0078653
17.06.2020	Nægtelse af momsfradrag for underleverandører grundet mangelfulde fakturaer og manglende bevis for levering	15-1539243
29.04.2019	Nægtet fradrag for købsmoms på grund af fiktive fakturaer fra underleverandører i rengøringsbranchen	14-4324798
26.07.2016	Stadfæstelse af notifikation og påbud om øget agtpågivenhed grundet deltagelse i momskarruselhandel	16-0293596
09.08.2013	Nægtelse af momsfradrag for underleverandører i rengøringsbranche grundet fiktive fakturaer	12-0239319

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 2

31.03.2025	Annullering af kontrolafgift i Kolding grundet nedslidte og utilstrækkelige parkeringsafmærkninger	park-7346
13.12.2024	Annullering af kontrolafgift grundet manglende dokumentation for indkørselsskiltning	park-4764

PROCESBEVILLINGSNÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 2

13.03.2024	3.-instansbevilling: Urigtige oplysninger ved ansøgning om rentefrit momslån under covid-19 og udmåling af tillægsbøde efter straffelovens § 81 d	23/42973
24.02.2023	Begrænset 3.-instansbevilling: Tillægsbødens normalstørrelse ved organiseret momssvig og fiktive fakturaer (straffelovens § 50, stk. 2)	22/10488 og 22/10527

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Straffelovens § 289 m.v. – berigelseskriminalitet rettet mod offentlige midler. Delbetænkning V afgivet af Justitsministeriets udvalg om økonomisk kriminalitet og datakriminalitet

nr. 1396 · 2000 · Justitsministeriet

Betænkning om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen

nr. 932 · 1981 · Justitsministeriet

Betænkning om strafudmåling – Bind III

nr. 1581 · 2023 · Justitsministeriet

27 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over offentliggørelse af skatteafgørelser (SKM-nummer)

Udvælgelse, anonymisering og retskildemæssig værdi af SKM-offentliggjorte afgørelser

Version 2 Opdateret 26. jun. 2026 5 afgørelser · 2012–2023 Læs online

INTRODUKTION

Offentliggørelse af skatteafgørelser med SKM-nummer er det centrale redskab til formidling af skatteretlig praksis fra Landsskatteretten, Skatterådet og Skattestyrelsen. Hjemlen findes i bekendtgørelserne om forretningsorden for henholdsvis Landsskatteretten og Skatterådet, mens skatteforvaltningslovens § 17 fastlægger den særlige tavshedspligt, der nødvendiggør anonymisering før offentliggørelse. Folketingets Ombudsmand har i sin egen drift-undersøgelse FOB 2022-7 indgående belyst tidsfrister for offentliggørelse, styresignaler og opdatering af Den juridiske vejledning, og har henstillet til Skattestyrelsen at forbedre informationen om igangværende praksisændringer. Praksisoversigten dækker udvælgelseskriterier, anonymiseringspligt, aktindsigt i ikke-offentliggjorte afgørelser, styresignalers rolle samt Skatterådets adgang til at ændre åbenbart ulovlige ankenævnsafgørelser efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Landsskatteretten udvælger og offentliggør selv afgørelser af principiel eller almen interesse, jf. forretningsordenens § 1, stk. 2, og § 17, mens det for Skatterådets afgørelser er Skattestyrelsen (told- og skatteforvaltningen), der træffer bestemmelse om offentliggørelse, jf. forretningsordenen for Skatterådet § 15.

02 Skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, pålægger skattemyndighederne en særlig, skærpet tavshedspligt under straffelovens §§ 152 ff., der er vidtgående end den almindelige forvaltningsretlige tavshedspligt og udgør retsgrundlaget for, at alle offentliggjorte afgørelser SKAL anonymiseres.

03 Anonymiseringspligten indebærer, at navne på fysiske og juridiske personer, CPR-, CVR- og SE-numre samt andre personhenførbare oplysninger fjernes eller erstattes af anonyme betegnelser; kan fuldstændig anonymisering ikke opnås, skal offentliggørelse undlades.

04 Skatteforvaltningslovens § 17 er en særlig tavshedspligtsbestemmelse som omhandlet i offentlighedslovens § 35, hvilket medfører, at aktindsigt i ikke-offentliggjorte skatteafgørelser er begrænset – myndigheden er endog afskåret fra at give meraktindsigt i identificerbare oplysninger.

05 Folketingets Ombudsmand har i FOB 2022-7 fastslået, at den gennemsnitlige tid til offentliggørelse af domme (ca. 36,5 dage) og LSR-kendelser (ca. 1,7 måneder) ikke generelt giver anledning til kritik, men har henstillet til hurtigere og mere målrettet information om igangværende praksisændringer i Den juridiske vejledning.

06 Styresignaler (SKM-numre med suffix .SKTST) er bindende tjenestebefalinger med samme status som cirkulærer, og borgere og virksomheder kan støtte ret på Den juridiske vejledning, herunder styresignaler, medmindre den beskrevne praksis er klart i uoverensstemmelse med højererangerende retskilder.

07 Ombudsmanden har udtalt, at det vil være i strid med legalitetsprincippet, hvis Skatteforvaltningen – i tilfælde hvor en dom eller afgørelse klart underkender hidtidig praksis – fortsat træffer afgørelser efter den underkendte praksis, selv om styresignal endnu ikke er udstedt.

08 Skatterådet kan efter indstilling fra Skattestyrelsen ændre en åbenbart ulovlig afgørelse truffet af et skatteankenævn, vurderingsankenævn eller motorankenævn, jf. skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3, men denne beføjelse omfatter IKKE Landsskatterettens egne kendelser.

09 En ikke-offentliggjort Landsskatteretskendelse har principielt samme retskildeværdi som en offentliggjort, men det faktiske gennemslag er ringere, fordi rådgivere og virksomheder normalt ikke kender den – enkeltstående ikke-publicerede afgørelser kan vanskeligt påberåbes som bindende praksis efter lighedsgrundsætningen.

10 Selve den manglende SKM-publicering kan ikke selvstændigt prøves ved domstolene; den underliggende skatteafgørelse kan indbringes efter skatteforvaltningslovens § 48, og afslag på aktindsigt kan påklages efter offentlighedslovens regler og prøves af Folketingets Ombudsmand.

§ 1 Lovgrundlag for offentliggørelse af skatteafgørelser med SKM-nummer

Offentliggørelse af skatteafgørelser hviler på et flerleddet retsgrundlag bestående af skatteforvaltningsloven, bekendtgørelserne om forretningsorden for henholdsvis Landsskatteretten og Skatterådet samt den særlige tavshedspligtsbestemmelse i skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1.

Skatteforvaltningslovens § 13, stk. 4 bemyndiger skatteministeren til at fastsætte en forretningsorden for Landsskatteretten. I medfør heraf er udstedt bekendtgørelse nr. 2373 af 10. december 2021 om forretningsorden for Landsskatteretten, hvis § 1, stk. 2, fastslår:

> *Landsskatteretten formidler praksis gennem udvælgelse og offentliggørelse af afgørelser af principiel eller almen interesse, jf. § 17.*

Forretningsordenens § 17 fastsætter anonymiseringspligten:

> *Ved offentliggørelse af afgørelser af principiel eller almen interesse, jf. § 1, stk. 2, skal navne på fysiske eller juridiske personer, cpr-numre, cvr-numre og andre personhenførbare oplysninger bortset fra journalnummer fjernes eller erstattes af anonyme betegnelser. Vurderer Landsskatteretten, at anonymisering ikke kan ske fuldt ud, skal offentliggørelse undlades.*

For Skatterådets vedkommende er hjemlen bekendtgørelse nr. 1035 af 25. oktober 2005 om forretningsorden for Skatterådet, § 15:

> *Told- og skatteforvaltningen træffer bestemmelse om offentliggørelse af afgørelser, som skønnes at have almen interesse.*

Denne formulering indebærer, at det er *Skattestyrelsen* – ikke Skatterådet selv – der fungerer som publiceringsmyndighed for Skatterådets afgørelser. Endelig gælder for afgørelser truffet af skatteankenævn, vurderingsankenævn og motorankenævn en tilsvarende regel i bekendtgørelse om Skatteankestyrelsen, § 23.

LOV Skatteforvaltningsloven § 13, stk. 4 Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1

§ 2 Publiceringsmyndigheder og udvælgelseskriterier

Et centralt strukturelt træk ved SKM-systemet er forskellen i publiceringsmyndighed:

- **Landsskatteretten** udvælger og offentliggør *selv* sine kendelser af principiel eller almen interesse. Ifølge Skatteankestyrelsens oplysninger til Folketingets Ombudsmand i forbindelse med FOB 2022-7 udtages sager til offentliggørelse af retsformanden umiddelbart efter, at afgørelsen er truffet, og sagerne medtages på et møde mellem de fire retsformænd, der afholdes som udgangspunkt hver 14. dag.
- **Skatterådets** afgørelser offentliggøres af *Skattestyrelsen*, jf. forretningsordenens § 15. Det er Skattestyrelsen, der vurderer, om en afgørelse skønnes at have almen interesse.
- **Domme** i skatte- og afgiftssager offentliggøres ligeledes af Skattestyrelsen, der har fastsat en intern frist på senest 30 dage efter modtagelse af dommen.

Udvælgelseskriteriet »principiel eller almen interesse« er ikke udtømmende defineret i hverken forretningsordenerne eller forarbejderne. Ombudsmanden konstaterede i FOB 2022-7, at de gennemsnitlige offentliggørelsestider var:

Afgørelsestype	Gennemsnitlig tid til offentliggørelse
Domme	36,5 dage (2021)
Bindende svar fra Skatterådet	31,7 dage (2021)
Landsskatterettens kendelser	Ca. 1,7 måneder (2020)

Ombudsmanden fandt, at disse gennemsnitlige tider ikke generelt giver anledning til bemærkninger, men understregede vigtigheden af rettidig offentliggørelse som led i Skatteforvaltningens informationspligt.

§ 3 Den særlige tavshedspligt i skatteforvaltningslovens § 17 og anonymiseringskravet

Skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1 pålægger skattemyndighederne en *skærpet* tavshedspligt:

> *Skattemyndighederne skal under ansvar efter §§ 152, 152 a og 152 c-152 f i straffeloven iagttage ubetinget tavshed over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med.*

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere skattestyrelseslovs § 37 og udvider den almindelige forvaltningsretlige tavshedspligt, jf. forarbejderne til skatteforvaltningsloven (lovforslag L 110 af 24. februar 2005, afsnit 4.6.2). Anvendelsesområdet for den skærpede tavshedspligt omfatter hele Skatteministeriets lovgivningsområde bortset fra lovgivning, der ikke er lovgivning om skatter i bred forstand.

Ombudsmanden har i flere udtalelser fastslået, at skatteforvaltningslovens § 17 er en *særlig tavshedspligtsbestemmelse* i offentlighedslovens § 35's forstand. Retsvirkningen er, at de forhold, der er omfattet af tavshedspligten, *ikke er undergivet aktindsigt* efter offentlighedsloven, og at myndigheden er *afskåret fra at give meraktindsigt* i identificerbare oplysninger, medmindre myndigheden selv er rådig over den beskyttede interesse – hvilket skattemyndighederne typisk ikke er.

I FOB 2014-37 fastslog Ombudsmanden, at Skatteministeriet med rette kunne undtage oplysninger om bestemte ejendomme, ejendomsejere og disses repræsentanter fra aktindsigt efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, jf. offentlighedslovens § 35, og at ministeriet kun var forpligtet til at give aktindsigt i *anonymiseret* form.

Anonymiseringskravet indebærer efter fast ombudsmandspraksis, at videregivelse af oplysninger i effektivt anonymiseret form *ikke* udgør et brud på tavshedspligten. Effektiv anonymisering forudsætter, at oplysningerne ikke indeholder sådanne kendetegn, at en identifikation af den pågældende er mulig i en »lidt videre kreds«. Anonymiseringskravet er dog ikke tilsidesat, blot fordi den person, oplysningerne angår, selv kan genkende sine egne forhold.

Højesteret har i **U.2022.364H** understreget vægten af den offentlige tavshedspligt ved at stadfæste en dom for uberettiget videregivelse af fortrolige, personhenførbare oplysninger om 89 borgeres sager til en journalist – selv hvor videregivelsen skete for at afdække kritisabel sagsbehandling.

LOV	Offentlighedsloven § 35 · Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1 · Straffeloven § 152, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om tavshedspligt og whistleblowerbeskyttelse ved læk af 89 borgersager	13.01.2022
	Højesteret · Højesterets stadfæstelse af dom for videregivelse af 89 borgeres personfølsomme oplysninger til journalist	13.01.2022

§ 4 Aktindsigt i ikke-offentliggjorte skatteafgørelser

En skatteafgørelse, der ikke er udvalgt til offentliggørelse med SKM-nummer, er *ikke* dermed unddraget enhver adgang. Der kan begæres aktindsigt efter offentlighedslovens almindelige regler, men adgangen begrænses af flere undtagelsesbestemmelser:

- Offentlighedslovens § 35, jf. skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1: Den særlige tavshedspligt udelukker aktindsigt i *identificerbare* oplysninger om skatteyders økonomiske, erhvervsmæssige eller private forhold.
- Offentlighedslovens § 30, nr. 1: Oplysninger om enkeltpersoners private, herunder økonomiske, forhold.
- Offentlighedslovens § 23 og § 24: Interne dokumenter og ministerbetjeningsdokumenter.

Ombudsmanden har i FOB 2015-50 udførligt redegjort for samspillet mellem skatteforvaltningslovens § 17 og offentlighedslovens § 35, og bekræftet, at selve oplysningen om, at der *eksisterer* en skattesag om en bestemt person, normalt vil være omfattet af den særlige tavshedspligt. Dog gælder tavshedspligten ikke for oplysninger, der i forvejen er offentligt tilgængelige.

En **samtykkeerklæring** fra den skatteyder, som afgørelsen vedrører, kan løfte tavshedspligten, idet parten ikke er »uvedkommende« i § 17's forstand. Myndigheden kan dermed videregive afgørelsen til tredjemand med partens samtykke.

Ombudsmanden har allerede i 1998 i en udtalelse om adgang til løbende aktindsigt i Landsskatterettens kendelser fastslået, at en anmodning om løbende at modtage kopier af offentliggjorte kendelser bør behandles efter offentlighedslovens regler om aktindsigt, ikke alene efter forretningsordenens bestemmelse om offentliggørelse.

For en bredere behandling af aktindsigt efter offentlighedsloven, herunder ministerbetjening og ekstrahering, henvises til praksisoversigten om aktindsigt.

LOV Offentlighedsloven § 30 Offentlighedsloven § 35 Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1

§ 5 Styresignaler, Den juridiske vejledning og Ombudsmandens henstillinger (FOB 2022-7)

Offentliggørelsen af skatteafgørelser med SKM-nummer skal ses i sammenhæng med to andre centrale praksisformidlingsredskaber: **styresignaler** og **Den juridiske vejledning**.

Ifølge SKM2018.348.SKTST, som er Skattestyrelsens egen retningsgivende meddelelse om styresignaler, anvendes styresignaler i to tilfælde:

- **Styresignal om genoptagelse**: Udstedes når Skatteforvaltningens hidtidige praksis er underkendt som følge af en endelig afgørelse fra Landsskatteretten, en endelig national dom eller en EU-dom, eller når Skatteforvaltningen af egen drift ændrer praksis.
- **Styresignal om praksis**: Fastlægger eller præciserer praksis på områder, hvor retsgrundlaget er uklart, eller det konstateres, at praksis ikke er ensartet.

Styresignaler og SKM-meddelelser er *bindende tjenestebefalinger* med samme retlige status som cirkulærer. Det er i domspraksis fastslået, at borgere og virksomheder kan *støtte ret* på Den juridiske vejledning, herunder styresignaler, i det omfang den beskrevne praksis ikke er klart i uoverensstemmelse med højererangerende retskilder.

Folketingets Ombudsmand gennemførte i FOB 2022-7 en egen drift-undersøgelse af tre overordnede spørgsmål:

1. **Tidsfrister for offentliggørelse** af domme og afgørelser samt udstedelse af styresignaler og opdatering af Den juridiske vejledning.
2. **Skatteforvaltningens information** i perioden fra en praksisændring til udstedelse af styresignal.
3. **Sagsbehandling af berørte sager** i overgangsperioden.

Ombudsmandens hovedkonklusioner var:

> *Det er imidlertid min opfattelse, at den tid, der efter det oplyste går med at opdatere informationen til borgere og virksomheder om betydningen af en ny praksis, er lang i forhold til de informationshensyn, der ligger bag Den juridiske vejledning.*

Ombudsmanden henstillede til, at Skattestyrelsen overvejede, om der *hurtigere og på en mere hensigtsmæssig måde* kan gøres opmærksom på eventuelle igangværende overvejelser om ændringer i praksis. Særligt kritiserede Ombudsmanden, at Den juridiske vejlednings forbehold om mulige praksisændringer er »meget generelt« og ikke knytter sig til de enkelte relevante tekstafsnit.

Endvidere fastslog Ombudsmanden:

> *I forhold til Skatteforvaltningens sagsbehandling, i perioden fra en dom eller afgørelse mv. foreligger, og indtil udstedelse af et styresignal er det min opfattelse, at det vil være i strid med legalitetsprincippet, hvis Skatteforvaltningen i de situationer, hvor det er klart, at en dom eller afgørelse mv. indebærer en underkendelse af hidtidig praksis, fortsat træffer afgørelser efter denne praksis.*

Skattestyrelsen oplyste, at der skal offentliggøres en SKM-meddelelse senest fire måneder efter en dom eller afgørelse, hvis det vurderes, at styresignalet ikke kan udstedes inden for seks måneder.

LOV Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1

§ 6 Retskildemæssig værdi af offentliggjorte vs. ikke-offentliggjorte afgørelser

Spørgsmålet om den retskildemæssige værdi af skatteafgørelser afhænger af *myndighedens hierarkiske niveau* (Højesteret > Landsret > Byret > Landsskatteretten > Skatterådet > skatteankenævn > Skattestyrelsen), men – i modsætning til hvad der undertiden antages i praksis – *ikke* af, om afgørelsen er offentliggjort med SKM-nummer.

En ikke-offentliggjort Landsskatteretskendelse har principielt *samme* retskildeværdi som en offentliggjort. Den er truffet af den samme instans med den samme kompetence. Forskellen ligger i det *faktiske gennemslag*: rådgivere, virksomheder og Skattestyrelsen selv orienterer sig primært efter offentliggjorte afgørelser og Den juridiske vejledning.

Denne asymmetri rejser spørgsmål under lighedsgrundsætningen og princippet om berettigede forventninger:

- **Lighedsgrundsætningen** forpligter skattemyndighederne til at behandle ens sager ens. Myndigheden er bundet af sin egen normerende praksis, som den fremgår af offentliggjorte afgørelser, styresignaler og Den juridiske vejledning.
- **Berettigede forventninger**: Borgere og virksomheder kan ifølge fast domspraksis støtte ret på Den juridiske vejlednings beskrivelse af praksis. En enkeltstående ikke-publiceret afgørelse – selv fra Landsskatteretten – kan derimod vanskeligt påberåbes som bindende praksis af andre skatteydere, netop fordi den ikke er tilgængelig.

Det er i forlængelse heraf, at offentliggørelsesmekanismen får retspolitisk betydning: en selektiv udvælgelse af afgørelser til offentliggørelse kan i praksis påvirke, hvilken retsstilling der opfattes som gældende. Rådgiverbranchen (herunder FSR – danske revisorer og Advokatsamfundet) har gentagne gange kritiseret manglende transparens i udvælgelsen og påpeget risikoen for »selektiv transparens« – dvs. at kun afgørelser, der bekræfter styrelsens praksis, offentliggøres, mens afgørelser, der underkender den, forbliver ukendte.

For materiel substans i bindende svar henvises til praksisoversigten om bindende svar fra Skatterådet.

§ 7 Offentliggørelse af selskabsskatteoplysninger (§ 17, stk. 2-5)

Skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2-5 indeholder en *undtagelse* fra den særlige tavshedspligt, der tillader Skatteforvaltningen at offentliggøre visse oplysninger om selskabers skatteforhold (de såkaldte »åbne skattelister« for selskaber). De oplysninger, der kan offentliggøres, er:

1. Den skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår
2. Årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår
3. Den beregnede skat for indkomståret
4. Den beregnede skat som følge af forhøjelsen efter selskabsskattelovens § 17 A (finansielle selskaber)
5. Skattepligtsbestemmelse og eventuel tonnagebeskatning

Denne undtagelse blev indført ved lov i 2012 for at øge gennemsigtigheden om selskabers skattebetalinger. Bestemmelsen bemyndiger alene offentliggørelse af de *specifikt opregnede* oplysningstyper – *selve afgørelsesteksten* i en konkret skattesag er fortsat omfattet af tavshedspligten og kan kun offentliggøres i anonymiseret form.

Det fremgår af forarbejderne, at offentliggjorte oplysninger efter stk. 2 herefter *ikke længere er fortrolige* og derfor hverken er omfattet af skattemyndighedernes særlige tavshedspligt eller forvaltningslovens almindelige tavshedspligt. Bestemmelsen gælder ikke for foreninger eller fonde, der er undtaget fra oplysningspligten efter skattekontrollovens § 4, stk. 1, nr. 3, 4 eller 5.

Senest er bestemmelsen udvidet ved lov af 22. juni 2022 (samfundsbidrag fra den finansielle sektor) med et nyt nr. 4 om den beregnede skat som følge af forhøjelsen for finansielle selskaber.

LOV Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 2-5

§ 8 Skatterådets adgang til at ændre åbenbart ulovlige ankenævnsafgørelser (§ 2, stk. 3)

Skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3 indeholder en særlig revisionsmekanisme:

> *Skatterådet kan efter indstilling fra told- og skatteforvaltningen ændre en åbenbart ulovlig afgørelse, der er truffet af et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn.*

Bestemmelsen giver Skattestyrelsen mulighed for aktivt at *vælte* ankenævnsafgørelser, som styrelsen finder åbenbart ulovlige. Den indebærer, at Skatterådet – efter at have indkaldt sagsmaterialet – kan omgøre afgørelsen *uden* at borgeren har klaget.

To centrale begrænsninger gælder:

- Beføjelsen forudsætter *indstilling* fra told- og skatteforvaltningen (Skattestyrelsen). Skatterådet kan ikke af egen drift anvende bestemmelsen.
- Beføjelsen omfatter *kun* afgørelser fra skatteankenævn, vurderingsankenævn og motorankenævn – den omfatter **ikke** Landsskatterettens egne kendelser. Landsskatterettens afgørelser kan kun anfægtes ved indbringelse for domstolene efter skatteforvaltningslovens § 48.

»Åbenbart ulovlig« er et strengt kriterium, der forudsætter, at afgørelsen er i klar og ubetvivlelig modstrid med gældende ret. Bestemmelsen anvendes relativt sjældent og har karakter af en *sikkerhedsventil* mod materielt forkerte afgørelser fra de kollegiale ankenævn.

Når en åbenbart ulovlig afgørelse ændres af Skatterådet, offentliggøres den typisk med SKM-nummer (suffix .SR), hvilket sikrer transparens om, at mekanismen er blevet anvendt.

LOV Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3 · Skatteforvaltningsloven § 48

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Medregning af igangværende arbejder i pengetankreglen — 01.10.2014
- **Skatterådet** · Havneselskabs overgang til skattefrihed og tjenestemandsforpligtelser — 12.12.2012

§ 9 Domstolsprøvelse og klagemuligheder

Selve den manglende offentliggørelse af en skatteafgørelse med SKM-nummer kan *ikke* selvstændigt prøves ved domstolene. Der er ingen retskrav på, at en bestemt afgørelse offentliggøres. Udvælgelsen af afgørelser til offentliggørelse er en del af myndighedens interne praksisformidling og ikke en »afgørelse« i forvaltningslovens forstand.

De klagemuligheder, der i praksis er relevante, er:

- **Den underliggende skatteafgørelse**: Kan påklages og indbringes for domstolene efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 35 a ff. og § 48.
- **Afslag på aktindsigt**: Kan påklages efter offentlighedslovens regler – typisk til den overordnede myndighed – og kan i sidste instans prøves af Folketingets Ombudsmand.
- **Sagsbehandlingstid for aktindsigt**: Offentlighedslovens § 36, stk. 2 fastsætter en frist på 7 arbejdsdage. Ombudsmanden har i **FOB 2017-34** kritiseret Skatteankestyrelsens sagsbehandlingstider for partsaktindsigt.

For en bredere behandling af genoptagelse af konkrete skatteansættelser henvises til praksisoversigten om genoptagelse.

LOV Offentlighedsloven § 36, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 48

§ 10 Sammenfatning: Balance mellem tavshedspligt og transparens

SKM-offentliggørelsessystemet balancerer mellem to grundlæggende hensyn: den *skærpede skattemæssige tavshedspligt* og *behovet for retlig transparens og ensartet praksis*.

De centrale opmærksomhedspunkter kan opsummeres:

- **Udvælgelsen** beror på et bredt skøn (»principiel eller almen interesse«), hvilket giver Landsskatteretten og Skattestyrelsen betydelig frihed – men også udsætter systemet for kritik om selektiv transparens.
- **Anonymiseringen** skal være effektiv nok til at opfylde tavshedspligten, men ikke så vidtgående, at afgørelsens vejledningsværdi forsvinder. Over-anonymisering reducerer afgørelsens nytte for rådgivere og skatteydere.
- **Tidsfristerne** for offentliggørelse og styresignaludstedelse er væsentlige for retssikkerheden. Ombudsmanden har i FOB 2022-7 fastslået, at det er i strid med legalitetsprincippet at fortsætte med at træffe afgørelser efter en underkendt praksis, selv om styresignal endnu ikke er udstedt.
- **Den juridiske vejledning** er borgernes primære adgang til at kende skattemyndighedernes praksis. Vejledningens retlige status – den er *bindende* for Skattestyrelsen og kan påberåbes af borgere, medmindre den er klart i strid med højererangerende retskilder – understreger vigtigheden af, at den holdes ajour.
- **Åbenbart ulovlig-mekanismen** i skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3 viser, at Skattestyrelsen har et aktivt korrektivinstrument over for ankenævnsafgørelser – men ikke over for Landsskatterettens kendelser, der alene kan anfægtes ved domstolene.

LOV Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3 | Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Offentlighedsloven § 35		Skatteforvaltningsloven § 2	stk. 3
Skatteforvaltningsloven § 13	stk. 4	Skatteforvaltningsloven § 17	stk. 1
Straffeloven § 152			

MATERIALE Citerede afgørelser

5 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

13.01.2022	Højesterets stadfæstelse af dom for videregivelse af 89 borgeres personfølsomme oplysninger til journalist	1874-2233
13.01.2022	Højesterets dom om tavshedspligt og whistleblowerbeskyttelse ved læk af 89 borgersager	U.2022.364H

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 2

01.10.2014	Medregning af igangværende arbejder i pengetankreglen	14-2415478
12.12.2012	Havneselskabs overgang til skattefrihed og tjenestemandsforpligtelser	11-145831

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

28.06.2023	Tvist om synlighed af parkeringstilladelse placeret i instrumentpanelets bakke	park-2233

28 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over omgørelse, skatteforbehold og selvangivelsesomvalg

Skatteforvaltningslovens §§ 28-30 i praksis – fra skatteforbehold til aktionærlånsbølgen

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 47 afgørelser · 2009-2026 Læs online

INTRODUKTION

Skatteforvaltningslovens kapitel 10 rummer tre selvstændige spor for at reparere skattemæssigt uhensigtsmæssige dispositioner og valg: skatteforbeholdet i § 28 (den forebyggende model), omgørelsen af privatretlige dispositioner i § 29 (den efterfølgende model) og omvalget af oplysninger afgivet til skatteforvaltningen i § 30. Praksis er præget af en meget streng fortolkning: Højesteret har i Invacare-dommen fastslået, at omgørelse forudsætter både en ansættelse over for den, der anmoder, og at dispositionen civilretligt og faktisk kan tilbageføres – og i fusionssagen fra 2020, at omvalg kræver årsagssammenhæng mellem myndighedens ansættelse og den utilsigtede konsekvens. Den altdominerende sagstype er i dag anmodninger om omgørelse af aktionærlån efter ligningslovens § 16 E, hvor Landsskatteretten praktisk taget uden undtagelse afviser, fordi fordringen er ophørt ved indfrielsen.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 forudsætter, at der over for den, der anmoder om omgørelse, faktisk er foretaget en ansættelse af indkomstskat, som hviler på den disposition der ønskes omgjort (SKM2018.624.HR).

02 Ud over de fem betingelser i § 29, stk. 1, gælder en ulovbestemt grundbetingelse om, at dispositionen civilretligt og faktisk kan tilbageføres, så den disponerende stilles som om dispositionen aldrig var foretaget.

03 Er et aktionærlån indfriet – kontant, ved lønoverførsel eller ved udbytteudlodning – er fordringen ophørt, og omgørelse er allerede af den grund udelukket.

04 Beskatning efter ligningslovens § 16 E og den deraf følgende dobbelt- eller trippelbeskatning anses ikke for en "utilsigtet" skattemæssig virkning; hovedaktionæren burde forudse konsekvensen af en klar og almindeligt kendt lovregel.

05 Betingelse nr. 2 skal efter SKM2006.629.HR forstås objektivt: omgørelse kan ikke nægtes med henvisning til, at virkningen burde have været forudset, men kun til at den de facto var forudset på dispositionstidspunktet.

06 At en anden fremgangsmåde ville have været mere skatteoptimal gør ikke den valgte disposition til en disposition med utilsigtede virkninger.

07 Betingelse nr. 3 om at dispositionen skal være lagt klart frem, fortolkes strengt: oplysning til Erhvervsstyrelsen eller indberetning af formueoplysninger er ikke tilstrækkeligt – det skal fremgå af selvangivelsen eller være meddelt skattemyndighederne fra begyndelsen.

08 Placeres et vederlag i eget selskab i stedet for hos den fysiske person, der er rette indkomstmodtager, anses dispositionen som udgangspunkt for skattemotiveret, og betingelse nr. 1 er ikke opfyldt (SKM2015.717.HR).

09 En lønindberetning er ikke en privatretlig disposition, fordi den ikke har til formål at stifte, forandre eller ophæve en rettighed – og kan derfor ikke omgøres.

10 Omvalg efter § 30 kræver ikke direkte sammenhæng mellem den korrigerede post og det valg, der ønskes omgjort, men kun at ansættelsen har betydning for valget (SKM2020.14.HR).

11 Omvalg kan derimod ikke ske, når den utilsigtede konsekvens er en iboende følge af selve valget og lovgivningen – ikke af myndighedens ansættelse (SKM2021.16.HR).

12 Manglende kendskab til eller misforståelse af reglerne giver ikke adgang til omvalg; Fristudvalget fravalgte bevidst en generel sikkerhedsventil.

13 Anmodning om omvalg skal fremsættes inden 6 måneder efter kundskab om den ansættelse der begrunder anmodningen, med mulighed for dispensation ved særlige omstændigheder.

14 Nægtet omgørelse er ikke i strid med EMRK 1. tillægsprotokol artikel 1 eller EU-chartrets artikel 17, når betingelserne i § 29 ikke er opfyldt.

15 Et skatteforbehold efter § 28 tillægges kun virkning, hvis det er klart, skriftligt og oplyst over for skatteforvaltningen senest samtidig med dispositionens øvrige indhold.

§ 1 Tre reparationsspor i skatteforvaltningslovens kapitel 10

Kapitel 10 i skatteforvaltningsloven indeholder tre indbyrdes forskellige adgange til at korrigere skattemæssigt uhensigtsmæssige dispositioner og valg. De skal holdes skarpt adskilt, fordi de aktiveres på hvert sit tidspunkt og hviler på hver sin systematik.

Bestemmelse	Genstand	Tidspunkt	Karakter
§ 28	Skatteforbehold i en privatretlig disposition	Taget *samtidig* med dispositionen	Forebyggende – aftalen er betinget
§ 29	Omgørelse af en privatretlig disposition	*Efter* at ansættelsen er foretaget	Efterfølgende fortrydelsesadgang
§ 30	Omvalg af oplysninger afgivet efter skattekontrollovens § 2	*Efter* myndighedens ansættelse	Ændring af et skatteretligt valg

Efter § 29, stk. 1 kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en efterfølgende ændring af en privatretlig disposition tillægges virkning for ansættelsen, hvis fem kumulative betingelser er opfyldt: dispositionen må ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter (nr. 1), den skal utvivlsomt have haft utilsigtede skattemæssige virkninger der er væsentlige (nr. 2), den skal have været lagt klart frem for myndighederne (nr. 3), de privatretlige virkninger af ændringen skal være enkle og overskuelige (nr. 4), og alle skatteretligt berørte skal tiltræde anmodningen (nr. 5). Landsskatteretten har gentagne gange understreget, at betingelserne er kumulative, og at bevisbyrden påhviler den skattepligtige – se fx **10-03319**, hvor omgørelse af hævninger på et schweizisk kreditkort blev nægtet, allerede fordi nr. 1 og nr. 3 ikke var opfyldt.

Bestemmelserne blev videreført fra skattestyrelseslovens §§ 37 B, 37 C og 37 D ved skatteforvaltningsloven (**lov nr. 427 af 6. juni 2005**, L 110 2004/05). Af de paragrafspecifikke forarbejder til § 29 fremgår:

> *Bestemmelsens stk. 1 og 3 er en videreførelse af skattestyrelseslovens § 37 C. Bestemmelsens anvendelsesområde er udvidet med gaveafgiftsområdet. En gavedisposition skal således under visse betingelser kunne omgøres efterfølgende.*

Samtidig blev klagekompetencen flyttet: Ligningsrådets tidligere adgang til at behandle klager over omgørelsesafgørelser blev *ikke* overført til Skatterådet – i stedet blev Landsskatteretten klageinstans i kraft af hovedreglen i skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Skatterådet beholdt derimod efter § 29, stk. 2 kompetencen til at fastsætte nærmere regler for forvaltningens administration af omgørelsesadgangen. For at få behandlet en anmodning skal der efter § 29, stk. 3 betales et gebyr på 2.100 kr. (2010-niveau), som reguleres efter personskattelovens § 20 og tilbagebetales, hvis anmodningen trækkes tilbage.

Skattestyrelsens egen sammenfatning af området findes i Den juridiske vejledning afsnit A.A.14, med de centrale delafsnit om reglen om omgørelse og betingelserne for omgørelse.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 28, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1-3` `Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afslag på omgørelse af skatteansættelse grundet manglende opfyldelse af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29 30.08.2011

§ 2 Skatteforbeholdet efter § 28 – den forebyggende model

Skatteforbeholdet er den forebyggende pendant til omgørelsen: i stedet for at fortryde en disposition bagefter, gør parterne dispositionens gyldighed betinget af, at den tillægges nærmere angivne skattemæssige virkninger. Efter § 28, stk. 1 tillægges et skatteforbehold dog kun virkning for ansættelsen af indkomstskat, ejendomsværdiskat, grundskyld eller dækningsafgift, hvis forbeholdet er

- **klart**,

- **skriftligt**, og
- **oplyst over for told- og skatteforvaltningen senest samtidig med, at forvaltningen oplyses om dispositionens øvrige indhold**.

Efter § 28, stk. 2 kan forvaltningen desuden afvise at tillægge et skatteforbehold virkning, hvis de privatretlige virkninger af forbeholdet ikke er klare og overskuelige – en formulering der spejler betingelse nr. 4 i omgørelsesreglen.

Bestemmelsen viderefører skattestyrelseslovens § 37 B og blev ved skatteforvaltningsloven udvidet til gaveafgiftsområdet, således at der under visse betingelser også kan tages skatteforbehold i en anmeldelse af en afgiftspligtig gave. Den praktiske betydning ligger navnlig i generationsskifte- og værdiansættelsessager, hvor parterne betinger en overdragelse af, at skattemyndighederne accepterer den aftalte værdi. Skattestyrelsens vejledning om anvendelsesområdet findes i Den juridiske vejledning afsnit A.A.14.3.

De formelle krav i § 28 gør bestemmelsen til et præcisionsinstrument, som forudsætter rettidig omhu. Prisen for ikke at have taget forbeholdet betales i praksis i omgørelsessagerne: i **14-3987870** havde en far solgt en ejendom til sin søns selskab for 3.900.000 kr. i overensstemmelse med et bindende svar, hvorefter en ny – og lavere – offentlig vurdering blev offentliggjort få uger senere. Landsskatteretten afviste omgørelse, fordi parterne måtte have været bekendt med de skattemæssige konsekvenser af den pris, sælgeren selv havde bedt om at få godkendt. Et korrekt formuleret skatteforbehold ville have håndteret risikoen på forhånd.

Også afgrænsningen til bindende svar efter skatteforvaltningslovens § 21 er praktisk vigtig: i **19-0006589** underkendte Landsskatteretten efter en udtalelse fra Folketingets Ombudsmand et bindende svar, fordi der ikke er hjemmel til at svare om skattevirkningen for *andre end spørgeren*, når dispositionen allerede er gennemført. Den, der har handlet, er henvist til §§ 28-30 – ikke til § 21. Fortolkningen af bindende svar i øvrigt behandles i bindende-svar-skatteraadet.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 2` `Skatteforvaltningsloven § 28, stk. 1, 2`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afvisning af bindende svar om skattepligt for andelshavere ved tilbagebetaling af ejendomsskat grundet gennemført disposition 16.05.2019

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af salgssum for ejendomsoverdragelse 06.10.2016

§ 3 Grundbetingelsen: en ansættelse der HVILER på den privatretlige disposition

Før man overhovedet når til de fem betingelser i § 29, stk. 1, skal to grundforudsætninger være opfyldt: der skal foreligge en *ansættelse*, og ansættelsen skal *hvile på* netop den privatretlige disposition, der ønskes omgjort.

Ansættelsesbegrebet blev afklaret af Højesteret i Invacare-sagen, BS-7029/2018-HJR (SKM2018.624.HR). Et amerikansk moderselskab, der alene havde været begrænset skattepligtigt af renter, ønskede at omgøre overdragelsen af en koncernintern fordring til et nederlandsk kommanditselskab. SKAT havde pålagt det danske datterselskab indeholdelsespligt efter kildeskattelovens § 65 d, men havde ikke truffet nogen ansættelse over for det amerikanske selskab. Flertallet på tre dommere udtalte:

> *Vi finder, at ordlyden af bestemmelsen og forarbejderne til denne og til den tidligere gældende § 37 C i skattestyrelsesloven – herunder også forarbejderne til den nugældende § 29, stk. 1, nr. 3, hvorefter den disposition,*

> *der ønskes omgjort, »fra begyndelsen« har været lagt klart frem »for den skatteansættende myndighed« – må forstås således, at det forudsættes, at skattemyndighederne over for den, der har anmodet om omgørelse, har foretaget en ansættelse af indkomstskat for, at det kan lægges til grund, at der foreligger en ansættelse af indkomstskat, som kan søges omgjort.*

To dommere dissentierede og ville sidestille afgørelsen om begrænset skattepligt og den beløbsmæssige opgørelse med en ansættelse.

Kravet om, at ansættelsen skal hvile på netop den omgjorte disposition, er blevet den vigtigste afvisningsgrund i aktionærlånssagerne. I **18-0000924** havde en hovedaktionær kontant indbetalt 1.445.800 kr. for at indfri et ulovligt aktionærlån og ønskede indfrielsen omgjort til en udlodning af fordringen. Landsskatteretten afviste: beskatningen udsprang af *optagelsen* af lånet efter ligningslovens § 16 E, mens den disposition, der ønskedes omgjort, var den efterfølgende indfrielse, som ikke i sig selv havde dannet grundlag for nogen ansættelse. Samme resultat i **15-2336904** og **18-0001957**.

Grundbetingelsen har også en tidsmæssig side. I **20-0099069** blev omgørelse af en ejendomshandel afvist, fordi der på afgørelsestidspunktet endnu ikke var foretaget nogen skatteansættelse. Den seneste og mest udførlige illustration er **22-0070680** fra februar 2026: Landsskatteretten konstaterede, at afslaget på omgørelse var dateret 20. maj 2022, mens Skattestyrelsens afgørelse om, at virksomhedsomdannelsen ikke var skattefri, først blev truffet 21. juni 2022 – altså *efter* omgørelsesafgørelsen. Omgørelse var derfor allerede af den grund udelukket.

Endelig skal der være tale om en *privatretlig* disposition, dvs. en retshandel der stifter, forandrer eller ophæver en rettighed. I **22-0080562** ønskede en eneanpartshaver at omgøre revisorens lønindberetninger af de beløb, der var anvendt til at nedbringe aktionærlånet. Landsskatteretten tilsluttede sig byrettens fortolkning:

> *En lønindberetning har ikke karakter af en privatretlig disposition, da en sådan indberetning ikke har til formål privatretligt at stifte, forandre eller ophæve en rettighed.*

Omvendt blev en flytning af en hævning mellem bankkonti i **09-02395** anset for omfattet af begrebet, netop fordi ændringen ikke kunne foretages uden bankens accept – og banken havde tiltrådt anmodningen.

LOV	Kildeskatteloven § 65d · Ligningsloven § 16e, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om skattemæssig omgørelse af koncerninternt lån og fortolkning af ansættelsesbegrebet	06.11.2018
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse – ingen skatteansættelse på afgørelsestidspunktet og faktisk umulig tilbageføring	23.02.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af aktionærlån grundet indfrielse og manglende privatretlig disposition	08.11.2024
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af ejendomshandel grundet manglende forudgående skatteansættelse	09.10.2024
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af indfrielse af aktionærlån da dispositionen ikke lå til grund for skatteansættelsen	25.11.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Indfrielse af ulovligt aktionærlån kunne ikke omgøres	28.01.2020
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse af tilbagebetalt aktionærlån	28.11.2018
	Landsskatteretten · Tilladelse til omgørelse af hævning mellem bankkonti - Skatteforvaltningslovens § 29	18.08.2010

§ 4

Kravet om civilretlig og faktisk mulighed for tilbageførsel

Ud over de fem lovfæstede betingelser gælder en ulovbestemt, men i praksis helt afgørende grundbetingelse: det skal civilretligt og faktisk være muligt at tilbageføre dispositionen, så den disponerende stilles, som om dispositionen aldrig havde fundet sted. Kravet blev fastslået af Højesteret i BS-7029/2018-HJR:

> *Da fordringen derfor var ophørt på tidspunktet for SKATs afslag på omgørelse af dispositionen, er det ikke muligt at tilbageføre denne sådan, at Invacare International Corporation på ny anses som kreditor.*

Dette umulighedskriterium har vist sig ekstremt bredt anvendeligt.

Indfriede fordringer. Er et lån indfriet – uanset om det sker kontant, ved lønoverførsel eller ved kreditering af udbytte på mellemregningen – er fordringen ophørt, og der er intet at tilbageføre. Se **18-0001081-**, **20-0012006**, **22-0079120**, **17-0383924** og **22-0080562**, hvor Landsskatteretten i sidstnævnte formulerede det således:

> *Det fremgår af selskabets årsrapport for 2015/2016, at aktionærlån i selskabet er indfriet. Da fordringen allerede var endeligt indfriet forud for klagerens anmodning om omgørelse, og dermed også på tidspunktet for anmodningen om omgørelse den 11. april 2022, er det ikke muligt civilretligt at tilbageføre fordringen.*

Virksomhedsomdannelser. Er de indskudte aktiver videreoverdraget, kan den oprindelige tilstand ikke genskabes. I **10-01447** blev fuldstændig omgørelse af en mislykket skattefri virksomhedsomdannelse nægtet, fordi de oprindeligt indskudte aktiver ikke kunne tilbageføres – heller ikke ved den af advokaten foreslåede opløsning af selskaberne. I **21-0032720** kunne en gældspost på 920.000 kr. ikke indskydes, fordi den var indfriet i 2018, og selskabet var opløst efter konkurs. Og i **22-0070680** blev både reparationsomgørelse og fuldstændig omgørelse afvist: realkreditgælden var indfriet ved ejendommens salg i 2019, og selskabet havde i 2018 frasolgt 20 % af virksomhedsaktiviteten til en medejer.

Grænsen mod nye aftaler. Skattestyrelsen formulerede i **22-0070680** en principiel afgrænsning, som Landsskatteretten tiltrådte: § 29 er en *fortrydelsesadgang* – ikke en hjemmel til at indgå nye aftaler med tilbagevirkende kraft eller til at skifte parter i *andre* aftaler end den disposition, der ønskes omgjort. Klagerens forslag om, at de nye ejere skulle tilbageskøde ejendommen, hvorefter den skulle indskydes i selskabet og videresælges fra selskabet med tilbagevirkende kraft, faldt derfor uden for bestemmelsen. Klageren påberåbte sig praksis om, at omgørelse ikke kræver identitet mellem de oprindelige parter (SKM2007.210.LSR, stadfæstet i SKM2009.260.ØL), men Landsskatteretten fandt, at der i den foreliggende sag reelt skulle indgås *nye* aftaler.

Umulighedskriteriet er dermed ikke blot en teknisk hindring, men udtryk for en grundlæggende begrænsning: omgørelsen kan reparere en fortrudt retshandel, men ikke skabe en retstilstand, der aldrig har eksisteret.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om skattemæssig omgørelse af koncerninternt lån og fortolkning af ansættelsesbegrebet	06.11.2018
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse – ingen skatteansættelse på afgørelsestidspunktet og faktisk umulig tilbageføring	23.02.2026
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af aktionærlån grundet tidligere indfrielse af gælden	16.05.2025
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse af ikke godkendt skattefri virksomhedsomdannelse grundet indfriet gæld og opløst selskab	11.03.2025

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af aktionærlån grundet indfrielse og manglende privatretlig disposition	08.11.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af aktionærlån - manglende utilsigtede skattemæssige virkninger	09.10.2024
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af aktionærlån og efterfølgende udbytteudlodninger til indfrielse	25.08.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på omgørelse af udlodning til indfrielse af aktionærlån	03.03.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse	11.11.2010

§ 5 Betingelse nr. 1: dispositionen må ikke i overvejende grad være skattemotiveret

Efter § 29, stk. 1, nr. 1 må dispositionen ikke i overvejende grad have været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter. Bevisbyrden ligger hos den skattepligtige, og formuleringen af Højesterets præmis er negativt vendt: det skal *godtgøres*, at dispositionen ikke i overvejende grad var skattemotiveret.

Den ledende afgørelse er Sag 244/2014 (SKM2015.717.HR). En speciallæge lod honorarer på 2,4 mio. kr. årligt fra sit eget privathospital fakturere gennem sit speciallægeselskab, men udbetalte kun 200.000 kr. i løn til sig selv. Da han blev anset for rette indkomstmodtager efter statsskattelovens § 4, opstod en tilskudsbeskatning i selskabet, som han søgte omgjort. Højesteret udtalte:

> *Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at det ikke er godtgjort, at betalingen af honorarerne til speciallægeselskabet i stedet for til A personligt ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter. Betingelsen for omgørelse i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, er derfor ikke opfyldt.*

Samme sag afgjorde, at betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5 ikke er en alternativ udvej, når ændringen har hjemmel i statsskattelovens § 4 om rette indkomstmodtager og ikke i armslængdereglen i § 2, stk. 1.

Landsskatteretten har fulgt linjen konsekvent i rette-indkomstmodtager-sagerne. I **13-5764173** blev omgørelse af placeringen af et administrationshonorar på 430.000 kr. i eget selskab nægtet:

> *Landsskatteretten finder ikke, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, er opfyldt, idet det ikke på baggrund af det oplyste [...] findes godtgjort, at dispositionen ikke i overvejende grad har været båret af hensyn til at spare eller udskyde skatter.*

Retten lagde vægt på, at placeringen i selskabet skabte en skatteudskydelse, og henviste netop til SKM2015.717.HR og SKM2014.866.VLR.

Betingelse nr. 1 er dog ikke uovervindelig. I **08-01746** gav Landsskatteretten tilladelse til omgørelse af konsulenthonorarer på 358.300 kr., som SKAT havde henført fra selskabet til hovedanpartshaveren personligt. Retten fandt det tilstrækkeligt sandsynliggjort, at beslutningen om at lade honorarindtægterne indgå i selskabet ikke i overvejende grad var båret af hensyn til at spare eller udskyde skat. Afgørelsen viser, at nr. 1 beror på en konkret bevisvurdering – men også hvor højt beviskravet ligger, når der samtidig er en objektiv skattefordel.

En særlig variant ses i **10-00860**, hvor en kørselsgodtgørelse på 50.227 kr. blev tilskrevet et bestyrelsesmedlems mellemregningskonto uden samtidig lønudbetaling. Landsskatteretten fandt både nr. 1 og nr. 3 uopfyldte: arrangementet gav modtageren en skattefri udbetaling, som ellers ville have været skattepligtig.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 5 · Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS
- **Højesteret** · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager — 16.11.2015
- **Landsskatteretten** · Omgørelse af indkomstplacering afvist: Hensynet til skattebesparelse vejede tungest — 09.09.2016
- **Landsskatteretten** · Nægtelse af omgørelse vedrørende udbetalte kørselsgodtgørelser — 16.11.2010
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten tillader omgørelse af honorarindtægter fra selskab til hovedanpartshaver — 07.10.2009

§ 6 Betingelse nr. 2: utvivlsomt utilsigtede og væsentlige skattemæssige virkninger

Betingelse nr. 2 i § 29, stk. 1 kræver, at dispositionen utvivlsomt skal have haft utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige. Kerneprincippet stammer fra Højesterets dom i SKM2006.629.HR, som Landsskatteretten gengiver i sagen efter sagen: der er ikke hjemmel til at betinge omgørelse af andet og mere end, at den privatretlige disposition blev foretaget, uden at de skattemæssige virkninger *de facto* var forudset på dispositionstidspunktet. Omgørelse kan altså ikke nægtes med henvisning til, at virkningen *burde* have været forudset – eller at selvangivelsen blev indleveret med kendskab til konsekvensen. Denne objektive læsning blev udtrykkeligt lagt til grund, da Landsskatteretten i **09-02395** tillod omgørelse af en hævning på 13,5 mio. kr. fra en virksomhedsordningskonto, der havde udløst efterbeskatning af opsparet overskud på over 3 mio. kr.

I praksis er nr. 2 dog samtidig den betingelse, der oftest fælder anmodningerne, fordi den forudsætter, at virkningen er *utilsigtet* – ikke blot uønsket:

- **Kendt lovregel.** I **13-0250447** og **18-0005621** afviste Landsskatteretten omgørelse af aktionærlån, fordi klageren med bestemmende indflydelse burde forudse konsekvenserne af den klare og almindeligt kendte regel i ligningslovens § 16 E.
- **En anden vej ville have været bedre.** I **18-0001957** og **15-2336904** blev det fastslået, at den omstændighed, at en anden fremgangsmåde (udlodning af fordringen frem for kontant indfrielse) ville have været skattemæssigt neutral, ikke gør den valgte disposition utilsigtet.
- **Forventelig udbyttebeskatning.** I **20-0012006** blev det formuleret klart:

> *Landsskatteretten finder, at betingelsen i skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 2, om, at dispositionen utvivlsomt skal have haft utilsigtede virkninger, der er væsentlige, ikke er opfyldt, idet en senere udbyttebeskatning ved udbetaling i form af udbytte ikke kan anses som en utilsigtet skattemæssig virkning.*

- **Ejendomshandel til selvvalgt pris.** I **14-3987870** kunne en efterfølgende lavere offentlig vurdering ikke gøre den aftalte overdragelsessum til en utilsigtet virkning, når sælgeren selv havde bedt om og fået godkendt værdien i et bindende svar.
- **Manglende rådgivning.** I **10-00140** afviste Landsskatteretten omgørelse af salget af en arveudlagt andelslejlighed med en avance på 1.160.680 kr., fordi klageren burde have forudset, at avancen ville udløse

beskatning – og det forhold, at hendes daværende advokat ikke havde rådgivet herom, kunne ikke begrunde noget andet resultat.

Den modsatte udgang ses i **15-1013084**, hvor Landsskatterettens flertal (3-1) tillod omgørelse af hævninger foretaget på grundlag af en for høj kapitalafkastsats, som statens egne styresignaler (SKM2011.810.SKAT og SKM2014.502.SKAT) senere korrigerede. Her var den øgede beskatning netop en virkning, som skatteyderen ikke havde kunnet forudse, fordi den beroede på myndighedens egen fejl. Retsformanden dissentierede.

LOV	Ligningsloven § 16e · Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Afslag på omgørelse af aktionærlån og efterfølgende udbytteudlodninger til indfrielse	25.08.2023
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse vedrørende aktionærlån – manglende utilsigtede skattemæssige virkninger	21.05.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Indfrielse af ulovligt aktionærlån kunne ikke omgøres	28.01.2020
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse af tilbagebetalt aktionærlån	28.11.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten tillader omgørelse grundet fejlagtig kapitalafkastsats i virksomhedsordning	09.11.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af salgssum for ejendomsoverdragelse	06.10.2016
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på omgørelse vedrørende ulovligt aktionærlån	24.10.2013
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af ejendomshandel - manglende opfyldelse af betingelser i skatteforvaltningslovens § 29	25.08.2010
	Landsskatteretten · Tilladelse til omgørelse af hævning mellem bankkonti - Skatteforvaltningslovens § 29	18.08.2010

§ 7 Betingelse nr. 3: dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne

Betingelse nr. 3 i § 29, stk. 1 fortolkes strengt. Kravet er ikke blot, at dispositionen ikke er skjult, men at den positivt og fra begyndelsen er lagt frem for *skattemyndighederne* – ikke for andre offentlige registre og ikke som noget, myndigheden kan udlede ved nærmere undersøgelser.

Højesteret lagde i BS-7029/2018-HJR til grund:

> *Det må lægges til grund, at hverken SMI eller Invacare International Corporation lagde dispositionen og dens skattemæssige bedømmelse i udlandet frem for de danske skattemyndigheder før i forbindelse med, at myndighederne på eget initiativ i 2011 tog spørgsmål om beskatning af renterne op.*

Den samme logik anvendes i virksomhedsomdannelsessagerne. I **18-0002493** havde en skatteyder gennemført en skattefri virksomhedsomdannelse i 2013, men ikke indsendt de lovpligtige dokumenter inden for fristen i virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 7. SKAT blev først bekendt med omdannelsen i september 2016 under en arbejdsgiverkontrol. Landsskatteretten udtalte:

> *Landsskatteretten finder på den baggrund, at dispositionen ikke har været lagt klart frem for myndighederne... Det er uden betydning, at omdannelsen var anmeldt korrekt til Erhvervsstyrelsen, og at SKAT vidste, at klageren havde stiftet et selskab... SKAT kunne ikke uden nærmere undersøgelser konstatere, at dispositionen, der lå til grund herfor, var en skattefri virksomhedsomdannelse i 2013.*

Da denne ene betingelse ikke var opfyldt, fandt retten det ufornødent at tage stilling til de øvrige – en processuel økonomi, der er karakteristisk for området.

Også i **10-00140** blev nr. 3 anset for ikke opfyldt: klageren havde hverken selvangivet ejendomsavancen, anmodet om bindende svar eller på anden måde kontaktet skattemyndighederne, og SKAT opdagede først forholdet ved en gennemgang af klagerens formueforhold. Landsskatteretten fastslog udtrykkeligt, at pengeinstituttets indberetning af formueoplysninger på 956.165 kr. **ikke** kunne sidestilles med, at dispositionen havde været lagt klart frem – med henvisning til SKM2006.188.VLR og SKM2008.855.BR.

I **10-00860** var det tilsvarende afgørende, at det hverken af selskabets regnskab eller af selvangivelserne fremgik, at der var udbetalt kørselsgodtgørelse – forholdet stod derfor ikke klart for SKAT uden nærmere undersøgelse. Og i **10-03319** fulgte det direkte af, at de omtvistede kreditkorthævninger aldrig var selvangivet.

Den praktiske lære er, at betingelse nr. 3 belønner transparens på selvangivelsestidspunktet. Skatteforvaltningen har omvendt en pligt til at vejlede om muligheden for omgørelse, når den påtænker at ændre en ansættelse på grundlag af en privatretlig disposition – se Den juridiske vejledning afsnit A.A.14.1.4.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1 · Virksomhedsomdannelsesloven § 2, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om skattemæssig omgørelse af koncerninternt lån og fortolkning af ansættelsesbegrebet	06.11.2018
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af virksomhedsomdannelse grundet manglende rettidig fremlæggelse for SKAT	18.05.2020
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af skatteansættelse grundet manglende opfyldelse af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29	30.08.2011
	Landsskatteretten · Nægtelse af omgørelse vedrørende udbetalte kørselsgodtgørelser	16.11.2010
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af ejendomshandel - manglende opfyldelse af betingelser i skatteforvaltningslovens § 29	25.08.2010

§ 8 Betingelse nr. 4 og nr. 5: enkle og overskuelige virkninger samt tiltrædelse

Betingelse nr. 4 i § 29, stk. 1 kræver, at de privatretlige virkninger af den ændring, der ønskes tillagt skattemæssig virkning, er enkle og overskuelige. Højesteret anvendte kriteriet selvstændigt i BS-7029/2018-HJR:

> *Højesteret finder det ikke godt gjort, at de privatretlige virkninger af, at det nederlandske selskab Invacare Holdings C.V. som kreditor i et længerevarende internationalt koncernlåneforhold, der for flere år siden er ophørt ved indfrielse, skal udskiftes med et amerikansk selskab som kreditor, kan anses for enkle eller overskuelige.*

I **10-00140** blev nr. 4 anset for ikke opfyldt af mere jordnære grunde: det fremgik ikke af sagen, om der ville blive ydet kompensation, hvilken pris andelsboligforeningens bestyrelse fire år efter det oprindelige salg ville fastsætte, eller om prisen for de to lejligheder var ens. Uklarhed om det økonomiske efterspil er altså i sig selv nok til at diskvalificere.

Omvendt kan enkelheden være det, der bærer en tilladelse igennem. I **15-1013084** fandt Landsskatterettens flertal, at tilbagebetalingerne af de for høje hævninger i virksomhedsordningen var enkle og overskuelige og dermed opfyldte nr. 4. Og i **09-02395** var både ændringen af hævningen og det korresponderende indskud på virksomhedens bankkonto håndterbare, fordi banken havde accepteret dispositionen.

Betingelse nr. 5 kræver, at alle, der skatteretligt vil blive berørt af en tilladelse, tiltræder omgørelsesanmodningen. Betingelsen er sjældent selvstændigt afgørende – i de fleste sager er kredsen begrænset til hovedaktionær og selskab, som naturligvis er enige. Men den kan blive praktisk krævende, når tredjemand er inddraget: i **22-0070680** forudsatte klagerens model, at både de nye ejere af en solgt ejendom, realkreditinstituttet og en medejer af 20 % af virksomhedsaktiviteten medvirkede. Selv om klageren oplyste, at alle var indstillet herpå, faldt anmodningen på de forudgående grundbetingelser.

Et tredje forhold, som formelt ikke er en betingelse i § 29, men som i praksis fungerer som en, er de afledte konsekvenser af en tilladt omgørelse. **10-02809** viser den efterfølgende afvikling: efter at Vestre Landsret havde tilkendt en skatteyder omgørelse, pålagde Landsskatteretten SKAT at nedsætte skatteansættelserne for 2000-2004 med de til selskabet tilbagebetalte rejse- og befordringsgodtgørelser (70.295-79.776 kr. pr. år), fordi omgørelsen ellers ikke ville få den tilsigtede virkning – nemlig at klageren skattemæssigt blev stillet, som om han ikke havde modtaget godtgørelsen.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om skattemæssig omgørelse af koncerninternt lån og fortolkning af ansættelsesbegrebet	06.11.2018
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse – ingen skatteansættelse på afgørelsestidspunktet og faktisk umulig tilbageføring	23.02.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten tillader omgørelse grundet fejlagtig kapitalafkastsats i virksomhedsordning	09.11.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Nedsættelse af skatteansættelse for tilbagebetalt rejse- og befordringsgodtgørelse efter omgørelse	21.10.2011
	Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af ejendomshandel - manglende opfyldelse af betingelser i skatteforvaltningslovens § 29	25.08.2010
	Landsskatteretten · Tilladelse til omgørelse af hævning mellem bankkonti - Skatteforvaltningslovens § 29	18.08.2010

§ 9 Aktionærlånsbølgen efter ligningslovens § 16 E

Siden ligningslovens § 16 E trådte i kraft for lån ydet fra og med 14. august 2012, er omgørelsessagerne blevet domineret af hovedaktionærer, der søger at afværge dobbelt- eller trippelbeskatning af aktionærlån. Mekanikken er velkendt: lånet beskattes som løn eller udbytte ved *udbetalingen*, og efterfølgende tilbagebetaling ophæver ikke beskatningen – se Højesterets domme BS-30246/2021-HJR og BS-44644/2021-HJR-. Når hovedaktionæren derefter afvikler lånet – kontant, ved lønoverførsel eller ved udbytte krediteret mellemregningen – udløses beskatning igen.

Omgørelse har vist sig at være en blindgyde i denne sagstype, fordi anmodningerne systematisk strander på to eller tre grunde på én gang:

Afgørelse	Ønsket omgjort	Afvisningsgrund(e)
13-0250447	Overførsel på 50.000 kr. til personlig virksomhed	Nr. 2 – burde forudse § 16 E
15-2336904	Kontant indfrielse af 4 mio. kr. lån	Ingen ansættelse hviler på indfrielsen; faktisk umulighed; nr. 2
18-0000924	Kontant indfrielse af 1.445.800 kr.	Ingen ansættelse hviler på indfrielsen; nr. 2

18-0001081	Udbytteudlodning brugt til indfrielse	Nr. 2; fordringen ophørt
18-0001957	Tilbagebetaling af 280.000 kr.	Ingen ansættelse; faktisk umulighed; nr. 2
17-0991023	Udlodning på 1,5 mio. kr. til indfrielse	Nr. 2; fordringen ophørt
18-0005621	Hævninger på mellemregning	Nr. 2 – klar og kendt lovregel
20-0012006	Udbytteudlodninger 2014-2017	Nr. 2; fordringen ophørt
17-0383924	Hævninger anset for aktionærlån af Højesteret	Nr. 2; retlig og civilretlig umulighed
22-0079120	Opdeling af mellemregning i to konti	Lånet indfriet pr. 31.12.2015 – faktisk umulighed
22-0080562	Lønindberetninger + låneoptagelse	Lønindberetning ikke privatretlig disposition; fordringen ophørt

Dobbeltbeskatningens forenelighed med grundrettighederne har været prøvet flere gange og er hver gang afvist. Østre Landsret fastslog i BS-44216/2021-OLR, at § 16 E ikke udgør en straf i strid med EMRK artikel 6, artikel 7 eller artikel 4 i 7. tillægsprotokol, og at betingelserne for omgørelse ikke var opfyldt. Højesteret stadfæstede i BS-27081/2023-HJR. I **22-0080562** blev en mere avanceret ejendomsretlig indsigelse afvist:

> *Landsskatteretten anser det derfor ikke at være i strid med EMRK TP 1, art. 1, jf. EMRK-loven, jf. EUC art. 17, jf. art. 52, stk. 3, at nægte omgørelse af klagerens dispositioner vedrørende aktionærlån, da klageren ikke opfylder betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29.*

Samtidig blev en anmodning om præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen efter artikel 267 i TEUF ikke imødekommet. Højesteret har desuden i BS-47890/2024-HJR nægtet at henvise en aktionærlånssag til landsretten som 1. instans, fordi sagen i høj grad beroede på konkrete bevismæssige vurderinger – et signal om, at retstilstanden anses for afklaret.

Den praktiske konsekvens for rådgivere er, at afviklingsformen skal vælges *inden* handling: den skattemæssigt neutrale vej går via udlodning af selve fordringen efter selskabslovens § 181 med behørig vurderingsberetning, jf. styresignalet SKM2014.825.SKAT. Vælges kontant indfrielse eller kreditering af kontantudbytte, er omgørelsesdøren lukket i samme øjeblik, fordringen ophører.

LOV `Ligningsloven § 16e, stk. 1` `Selskabsloven § 181` `Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1`

PRAKSIS

- **Højesteret** · Nægtelse af henvisning til landsretten i sag om beskatning af aktionærlån — 20.06.2025
- **Højesteret** · Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning — 18.01.2024
- **Højesteret** · Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling — 08.02.2023
- **Højesteret** · Beskatning af aktionærlån via mellemregningskonto efter ligningslovens § 16 E — 30.08.2022
- **Landsretten** · Sag om beskatning af ulovlige anpartshaverlån og fortolkning af Ligningslovens § 16 E, stk. 1 — 22.05.2023
- **Landsskatteretten** · Afslag på omgørelse af aktionærlån grundet tidligere indfrielse af gælden — 16.05.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af aktionærlån grundet indfrielse og manglende privatretlig disposition — 08.11.2024
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af aktionærlån - manglende utilsigtede skattemæssige virkninger — 09.10.2024
- **Landsskatteretten** · Afslag på omgørelse af aktionærlån og efterfølgende udbytteudlodninger til indfrielse — 25.08.2023

Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af aktionærlån og udbytteudlodning grundet manglende opfyldelse af betingelser i skatteforvaltningsloven	08.06.2021
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse vedrørende aktionærlån – manglende utilsigtede skattemæssige virkninger	21.05.2021
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af indfrielse af aktionærlån da dispositionen ikke lå til grund for skatteansættelsen	25.11.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på omgørelse af udlodning til indfrielse af aktionærlån	03.03.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Indfrielse af ulovligt aktionærlån kunne ikke omgøres	28.01.2020
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse af tilbagebetalt aktionærlån	28.11.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på omgørelse vedrørende ulovligt aktionærlån	24.10.2013

§ 10 Selvangivelsesomvalg efter § 30: kravet om årsagssammenhæng

Efter § 30, stk. 1 kan told- og skatteforvaltningen tillade, at en skattepligtig ændrer et valg af oplysninger afgivet efter skattekontrollovens § 2, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser. Bestemmelsen viderefører skattestyrelseslovens § 37 D, og forarbejderne beskriver den som en *rimelighedsregel*, der skal forhindre, at den skattepligtige fastholdes på et valg, som myndighedens tilsidesættelse af selvangivelsen giver uhensigtsmæssige virkninger, den skattepligtige ikke kunne forudse.

Bestemmelsen er siden justeret sprogligt flere gange: i 2006 blev »valg i selvangivelsen« til »i de selvangivne oplysninger«, i 2008 blev en sproglig mangel korrigeret, og ved konsekvensændringerne til skattekontrolloven i 2017 blev selvangivelsesbegrebet afløst af oplysningsbegrebet med virkning fra 1. januar 2019.

Ingen krav om direkte sammenhæng. Højesteret afklarede i BS-24103/2019-HJR (SKM2020.14.HR) med stemmerne 4-1, at der ikke kan stilles krav om, at ansættelsesændringen vedrører netop den disposition, der ønskes omvalgt. Flertallet udtalte:

> *Vi finder, at der ikke er holdepunkter i ordlyden af skatteforvaltningslovens § 30 eller i bestemmelsens forarbejder for at stille krav om en direkte sammenhæng mellem det valg, skatteyderen har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende har foretaget. Det bemærkes i den forbindelse, at der i forarbejderne tales om, at skattemyndighederne ved den ændrede ansættelse 'tilsidesætter selvangivelsen' og ikke enkelte poster i denne.*

Skatteyderen havde placeret tre lån på i alt 2.858.404 kr. i virksomhedsordningen under den forudsætning, at et selvangivet aktietab på 1.447.560 kr. ville begrænse skattebetalingen. Da fradraget bortfaldt, fik valget utilsigtede konsekvenser, og han havde krav på omvalg. Dommer Poul Dahl Jensen dissentierede og ville kræve, at det tidligere valg som følge af korrektionen ikke havde de skattemæssige virkninger, der var forudsat.

Dommen fik umiddelbar virkning i nævnspraksis: i **20-0024202** genoptog Landsskatteretten efter § 35 g sin egen tidligere afgørelse og tillod omvalg af placeringen af 5 % af et lån, da ændrede kapitalafkastsatser havde udløst en tvungen hævning af opsparet overskud på 275.978 kr. og dermed topskat:

> *Landsskatteretten finder herefter, at betingelserne for omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 er opfyldt, idet der er foretaget en ansættelse af indkomsten, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.*

Men årsagssammenhæng kræves. Kun 11 måneder senere trak Højesteret grænsen i BS-2383/2020-HJR (SKM2021.16.HR). Et selskab havde gennemført en fusion som skattefri og mistede derved fradragsretten for

et kildeartsbegrænset aktietab på 2.560.082 kr. efter fusionsskattelovens § 8, stk. 8. Højesteret afviste omvalg til skattepligtig fusion:

> *Betingelserne i bestemmelsen er ikke opfyldt, blot fordi den skattepligtiges valg har haft konsekvenser, som den skattepligtige ikke har tilsigtet eller forudset, idet vedkommende ikke har været bekendt med eller har misforstået reglerne på det pågældende område.*

Konsekvensen var en iboende følge af selve valget og lovgivningen; myndighedens senere ansættelse havde ikke *skabt* konsekvenserne, men blot fastslået dem. Højesteret støttede sig udtrykkeligt på forarbejderne og Fristudvalgets betænkning, hvoraf fremgår, at lovgiver bevidst havde afvist en generel regel om omvalg, når et valg viser sig uhensigtsmæssigt på grund af forhold, der forelå på valgtidspunktet.

At spørgsmålet var principielt, illustreres af BS-11061/2018-HJR, hvor Højesteret henviste en § 30-sag til landsretten som 1. instans efter retsplejelovens § 226, stk. 1 på grund af dens generelle betydning for retsanvendelsen og retsudviklingen.

LOV Fusionsskatteloven § 8, stk. 8 · Retsplejeloven § 226, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 ved skattefri fusion	14.12.2020
Højesteret · Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	14.01.2020
Højesteret · Principiel sag om omvalg efter skatteforvaltningsloven henvises til landsretten som 1. instans	04.07.2018
Landsskatteretten · Tilladelse til omvalg efter skatteforvaltningsloven § 30 vedrørende placering af gæld i virksomhedsordningen efter Højesteretsdom	02.07.2020

§ 11 § 30 i nævnspraksis: hvad tæller som en ansættelse, og hvad er en utilsigtet konsekvens

Landsskatterettens § 30-praksis kredser om to spørgsmål: har myndigheden overhovedet foretaget en *ansættelse*, og er den påberåbte konsekvens en *følge af* ansættelsen?

Kravet om en ansættelse. Passivitet er ikke nok. I **11-01444** blev omvalg til virksomhedsordningen for 2008 nægtet, fordi SKAT ikke havde ændret de selvangivne oplysninger, men netop lagt dem til grund. Flertallet fastslog, at en forudsætning for at anvende § 30 er, at SKAT har foretaget en ændring. Et retsmedlem dissentierede med henvisning til, at fristen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2 kun var overskredet med ca. 1½ måned. Samme resultat i **11-02695**, hvor Landsskatteretten udtrykkeligt afviste, at SKATs passivitet over for det selvangivne kunne sidestilles med en afgørelse.

Omvendt kan fraværet af et tidligere valg åbne en helt anden dør. I **17-0665654** havde en udlejer ikke indsendt selvangivelse for 2014 og modtog i stedet en skønsmæssig årsopgørelse. Da han i november 2016 – efter omvalgsfristens udløb – indtastede de korrekte tal og valgte virksomhedsordningen, fandt Landsskatteretten, at hans passivitet ikke kunne sidestilles med et aktivt valg. Der var derfor tale om et *førstevalg*, som slet ikke var omfattet af omvalgsfristen i virksomhedsskattelovens § 2, stk. 2, men blot skulle ligge inden for genoptagelsesfristen i § 26, stk. 2.

Kravet om utilsigtede konsekvenser som følge af ansættelsen. Her ligger de fleste afslag:

-

I **13-0008227** ønskede en landmand at ændre fordelingen af prioritetsgæld mellem erhverv og privat fra 59/41 til 50/50, efter at SKAT havde forhøjet hans ejendomsavancer med over 900.000 kr. og udløst topskat. Landsskatteretten afviste:

> *Ansættelsesændringerne relaterede sig således på ingen måde til fordelingen af prioritetsgæld... og ansættelsesændringen bevirker ikke, at fordelingen af prioritetsgælden... får en anden skattemæssig virkning, end det var forudsat, da fordelingen blev foretaget.*

- I **14-1547713** blev omvalg til virksomhedsordningen for 2009-2010 nægtet, fordi SKATs korrektioner alene bestod i en omfordeling af renteposter på 6.893 kr. og 108 kr., som efterlod virksomhedens resultat stort set uændret og dermed ikke havde reel betydning for fravalget.
- I **21-0010583** ønskede en skatteyder at udtræde af virksomhedsordningen for 2016 og genindtræde for 2017 for at få en positiv indskudskonto. Landsskatteretten stadfæstede afslaget under henvisning til SKM2021.16.HR og SKM2024.141.LSR:

> *Skattestyrelsens afgørelse om, at klageren ikke kan opspare i virksomhedsordningen for indkomståret 2017, er en konsekvens af bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 11, stk. 4... På denne baggrund opfylder klageren ikke betingelserne for selvangivelsesomvalg i skatteforvaltningslovens § 30.*

- I **15-1365112** blev omvalg af skifteform for et dødsbo afvist både materielt (§ 30 omfatter ikke valg af skifteform) og fristmæssigt.

Strafbare forhold og fristen. Efter forarbejderne til skattestyrelseslovens § 37 D kan der ikke gives tilladelse til omvalg, hvis der foreligger strafbare forhold eller forsøg på skatteunddragelse – et princip Landsskatteretten anvendte i **10-03319**. Men rækkevidden er begrænset: i **14-5333812** fastslog Landsskatteretten, at de hindrende strafbare forhold skal vedrøre netop det forhold, der ønskes omvalgt – parallelt med § 29, stk. 1, nr. 1. En advarsel for kørselsgodtgørelse til et mindreårigt barn og dobbelt fratrukne renteudgifter kunne derfor ikke spærre for omvalg fra virksomhedsordningen til kapitalafkastordningen.

Endelig gælder efter § 30, stk. 2 en frist på 6 måneder fra kundskab om den ansættelse, der begrunder anmodningen, med adgang til dispensation ved særlige omstændigheder. I **15-1365112** blev fristen anset for overskredet, da kundskabstidspunktet blev fastsat til 1. august 2012, mens anmodningen først kom 8. maj 2013. Fristreglerne for genoptagelse i øvrigt – herunder kundskabstidspunktet efter §§ 26-27 – behandles i skatteret-genoptagelse.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 2` `Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1, 2` `Virksomhedsskatteloven § 2, stk. 2` `Virksomhedsskatteloven § 11, stk. 4`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på selvangivelsesomvalg vedrørende virksomhedsordningens anvendelse	05.09.2024
Landsskatteretten · Valg af virksomhedsordningen efter omvalgsfrist anset for rettidigt, da det var et førstevalg	21.11.2019
Landsskatteretten · Afslag på omvalg til virksomhedsordningen trods ændret skatteansættelse	22.12.2017
Landsskatteretten · Afslag på anmodning om omvalg efter Skatteforvaltningslovens § 30 stadfæstet	02.05.2016
Landsskatteretten · Omvalg tilladt: Advarsel hindrede ikke anvendelse af kapitalafkastordning i stedet for virksomhedsordning	18.01.2016
Landsskatteretten · Selvangivelsesomvalg vedrørende prioritetsgæld i virksomhedsordningen efter ændret skatteansættelse	06.03.2014
Landsskatteretten · Nægtet selvangivelsesomvalg vedrørende virksomhedsordning	15.02.2012

Landsskatteretten · Afslag på selvangivelsesomvalg vedrørende virksomhedsordning på grund af for sen anmodning, jf. skatteforvaltningslovens § 30 01.12.2011

Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af skatteansættelse grundet manglende opfyldelse af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29 30.08.2011

§ 12 Virksomhedsomdannelser og virksomhedsordningen – de klassiske omgørelsessituationer

Ved siden af aktionærlånene udgør mislykkede skattefri virksomhedsomdannelser og dispositioner i virksomhedsordningen den anden store gruppe af omgørelsessager. Mønsteret er, at en formel betingelse i virksomhedsomdannelsesloven er overtrådt – for sen indsendelse af dokumenter, negativ anskaffelsessum, eller udeladelse af en virksomhed – hvorefter omdannelsen bliver skattepligtig, og skatteyderen søger omgørelse.

Sagerne falder på skift for hver af de tre hovedhindringer:

- **Manglende klar fremlæggelse. 18-0002493** – dokumenterne blev først indsendt tre år og ni måneder for sent og først efter SKATs egen kontrol.
- **Faktisk umulighed. 10-01447** – de indskudte aktiver kunne ikke tilbageføres, og en opløsning af selskaberne ville ikke ændre dette. **21-0032720** – gældsposten på 920.000 kr. var indfriet i 2018, og selskabet var opløst efter konkurs.
- **Manglende skatteansættelse plus umulighed. 22-0070680** – Landsskatteretten anførte tre selvstændige afslagsgrunde: ingen skatteansættelse på afgørelsestidspunktet, faktisk umulighed for reparationsomgørelsen (realkreditgælden var indfriet), og umulighed for den fuldstændige omgørelse (20 % af aktiviteten var frasolgt).

En beslægtet, men adskilt problemstilling er dispensation fra selve virksomhedsomdannelseslovens frister. I **19-0016074** afviste Landsskatteretten dispensation for en fristoverskridelse på ca. 3 år og 9 måneder og lagde vægt på, at SKAT først blev bekendt med omdannelsen ved en kontrol på eget initiativ, og at de indsendte dokumenter gav anledning til at korrigere en negativ anskaffelsessum. Sagen adskilte sig derfor fra SKM2006.47.DEP, hvor dokumenternes indhold ikke havde givet myndighederne anledning til at gribe ind.

Inden for virksomhedsordningen viser praksis derimod, at omgørelse *kan* lykkes, når dispositionen er en reel pengeoverførsel og virkningen skyldes forhold uden for skatteyderens kontrol:

- **09-02395** – en hævning på 13.515.342 kr. fra en VSO-konto til indfrielse af private lån udløste efterbeskatning af opsparet overskud på over 3 mio. kr. Landsskatteretten anerkendte flytningen mellem konti som en privatretlig disposition (banken skulle acceptere den) og tillod omgørelsen.
- **15-1013084** – hævninger foretaget på grundlag af en for høj kapitalafkastsats, som staten selv senere korrigerede ved styresignal, kunne omgøres ved indskud fra privatkontoen. Flertallet fandt både nr. 2 og nr. 4 opfyldt; retsformanden dissentierede.

Kontrasten til afslagene er instruktiv: hvor virkningen skyldes en objektiv lovregel, som skatteyderen burde kende (§ 16 E, virksomhedsskattelovens § 11, stk. 4, fusionsskattelovens § 8, stk. 8), er den ikke utilsigtet. Hvor den skyldes en fejl i myndighedens eget beregningsgrundlag, kan den være det.

For det tilgrænsende spørgsmål om værdiansættelse ved overdragelser mellem interesseforbundne parter henvises til skatteret-vaerdiansaettelse, og for generationsskifter til generationsskifte.

LOV Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1 | Virksomhedsomdannelsesloven § 2, stk. 1 | Virksomhedsskatteloven § 11, stk. 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse – ingen skatteansættelse på afgørelsestidspunktet og faktisk umulig tilbageføring	23.02.2026
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse af ikke godkendt skattefri virksomhedsomdannelse grundet indfriet gæld og opløst selskab	11.03.2025
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af virksomhedsomdannelse grundet manglende rettidig fremlæggelse for SKAT	18.05.2020
Landsskatteretten · Afslag på dispensation for fristoverskridelse ved skattefri virksomhedsomdannelse	18.05.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten tillader omgørelse grundet fejlagtig kapitalafkastsats i virksomhedsordning	09.11.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse	11.11.2010
Landsskatteretten · Tilladelse til omgørelse af hævning mellem bankkonti - Skatteforvaltningslovens § 29	18.08.2010

§ 13 Sammenfatning: hvornår lykkes en anmodning – og hvornår gør den ikke

Praksis på området tegner et klart billede: **§§ 29 og 30 er snævre undtagelser fra det almindelige udgangspunkt om, at man er bundet af sine dispositioner og sine valg.** De færreste anmodninger imødekommes, og de, der gør, deler nogle genkendelige træk.

Anmodninger der typisk lykkes:

- Dispositionen er en reel privatretlig retshandel, der stadig kan tilbageføres – fx en kontoflytning banken kan acceptere (**09-02395**) eller et indskud, der kan modsvare en for stor hævning (**15-1013084**).
- Den utilsigtede virkning skyldes en fejl uden for skatteyderens kontrol – myndighedens egen fejlberegning eller en efterfølgende korrektion af myndighedens grundlag (**15-1013084**, **20-0024202**).
- Dispositionen har været synlig for skattemyndighederne fra begyndelsen, og virkningerne af ændringen er økonomisk overskuelige (**08-01746**).
- Ved § 30: der er faktisk foretaget en ansættelse, som ændrer forudsætningerne for det trufne valg, og skatteyderen kan konkret godtgøre, at valget blev truffet under den nu bortfaldne forudsætning (-**BS-24103/2019-HJR**, **20-0024202**).

Anmodninger der praktisk taget aldrig lykkes:

- Dispositionen er ophørt – lånet indfriet, fordringen bortfaldet, aktiverne videresolgt (**BS-7029/2018-HJR** og hele aktionærlånsrækken).
- Ansættelsen hviler på en *anden* disposition end den, der ønskes omgjort (**18-0000924**, **20-0099069**, **22-0070680**).
- Der er endnu ingen skatteansættelse på afgørelsestidspunktet (**22-0070680**).
- Den påberåbte virkning følger direkte af en klar lovregel, som skatteyderen burde kende (**18-0005621**, **20-0012006**, **BS-2383/2020-HJR**, **21-0010583**).
-

Dispositionen fremgik ikke af selvangivelsen, men blev opdaget ved myndighedens egen kontrol (-**18-0002493**, **10-00140**, **10-00860**).

- Vederlag er placeret i eget selskab i stedet for hos den fysiske person, der er rette indkomstmodtager (**Sag 244/2014**, **13-5764173**).
- Det, der ønskes omgjort, er ikke en privatretlig disposition – fx en lønindberetning (**22-0080562**).

Den tværgående lære er, at reparationsadgangen skal tænkes ind *før* dispositionen gennemføres. Skatteforbeholdet efter § 28 er derfor det stærkeste instrument i værktøjskassen, netop fordi det virker på det tidspunkt, hvor parterne stadig råder over dispositionen. Omgørelsen efter § 29 er en fortrydelsesadgang, ikke en genforhandlingsadgang, og omvalget efter § 30 er en rimelighedsregel, ikke en sikkerhedsventil mod egen retsvildfarelse.

Der er ingen vedtagne, endnu ikke konsoliderede ændringer af §§ 28-30, og bestemmelserne har siden 2005 kun været berørt af rene sproglige og redaktionelle justeringer – gebyrreguleringen i 2009, oplysningsbegrebets indtog i § 30 med virkning fra 1. januar 2019, og udvidelsen af kapiteloverskriften til grundskyld og dækningsafgift med virkning fra 1. januar 2024. Retstilstanden hviler derfor i dag helt overvejende på domstols- og nævnspraksis, ikke på lovgivningsændringer.

LOV Skatteforvaltningsloven § 28, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 ved skattefri fusion	14.12.2020
Højesteret · Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	14.01.2020
Højesteret · Højesterets dom om skattemæssig omgørelse af koncerninternt lån og fortolkning af ansættelsesbegrebet	06.11.2018
Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager	16.11.2015
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse – ingen skatteansættelse på afgørelsestidspunktet og faktisk umulig tilbageføring	23.02.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af aktionærlån grundet indfrielse og manglende privatretlig disposition	08.11.2024
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af ejendomshandel grundet manglende forudgående skatteansættelse	09.10.2024
Landsskatteretten · Afslag på selvangivelsesomvalg vedrørende virksomhedsordningens anvendelse	05.09.2024
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af aktionærlån og efterfølgende udbytteudlodninger til indfrielse	25.08.2023
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse vedrørende aktionærlån – manglende utilsigtede skattemæssige virkninger	21.05.2021
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af indfrielse af aktionærlån da dispositionen ikke lå til grund for skatteansættelsen	25.11.2020
Landsskatteretten · Tilladelse til omvalg efter skatteforvaltningsloven § 30 vedrørende placering af gæld i virksomhedsordningen efter Højesteretsdom	02.07.2020
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af virksomhedsomdannelse grundet manglende rettidig fremlæggelse for SKAT	18.05.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten tillader omgørelse grundet fejlagtig kapitalafkastsats i virksomhedsordning	09.11.2018
Landsskatteretten · Omgørelse af indkomstplacering afvist: Hensynet til skattebesparelse vejede tungest	09.09.2016
Landsskatteretten · Nægtelse af omgørelse vedrørende udbetalte kørselsgodtgørelser	16.11.2010

Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af ejendomshandel - manglende opfyldelse af betingelser i skatteforvaltningslovens § 29 25.08.2010

Landsskatteretten · Tilladelse til omgørelse af hævning mellem bankkonti - Skatteforvaltningslovens § 29 18.08.2010

Landsskatteretten · Landsskatteretten tillader omgørelse af honorarindtægter fra selskab til hovedanpartshaver 07.10.2009

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

Ligningsloven § 16e	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 28	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 29	stk. 1, 2-3	Skatteforvaltningsloven § 30	stk. 1, 2

MATERIALE Citerede afgørelser

47 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 9

20.06.2025	Nægtelse af henvisning til landsretten i sag om beskatning af aktionærlån	47890-2024
18.01.2024	Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning	bs-27081-2023-hjr
08.02.2023	Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling	bs-44644-2021-hjr
30.08.2022	Beskatning af aktionærlån via mellemregningskonto efter ligningslovens § 16 E	bs-30246-2021-hjr
14.12.2020	Afslag på selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 ved skattefri fusion	bs-2383-2020-hjr
14.01.2020	Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	bs-24103-2019-hjr
06.11.2018	Højesterets dom om skattemæssig omgørelse af koncerninternt lån og fortolkning af ansættelsesbegrebet	bs-7029-2018-hjr
04.07.2018	Principiel sag om omvalg efter skatteforvaltningsloven henvises til landsretten som 1. instans	bs-11061-2018-hjr
16.11.2015	Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager	244-2014

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

22.05.2023	Sag om beskatning af ulovlige anpartshaverlån og fortolkning af Ligningslovens § 16 E, stk. 1	3830-4626

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 36

23.02.2026	Afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse – ingen skatteansættelse på afgørelsestidspunktet og faktisk umulig tilbageføring	22-0070680
16.05.2025	Afslag på omgørelse af aktionærlån grundet tidligere indfrielse af gælden	22-0079120

11.03.2025	Stadfæstelse af afslag på omgørelse af ikke godkendt skattefri virksomhedsomdannelse grundet indfriet gæld og opløst selskab	21-0032720
08.11.2024	Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af aktionærlån grundet indfrielse og manglende privatretlig disposition	22-0080562
09.10.2024	Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af aktionærlån - manglende utilsigtede skattemæssige virkninger	17-0383924
09.10.2024	Afslag på omgørelse af ejendomshandel grundet manglende forudgående skatteansættelse	20-0099069
05.09.2024	Afslag på selvangivelsesomvalg vedrørende virksomhedsordningens anvendelse	21-0010583
25.08.2023	Afslag på omgørelse af aktionærlån og efterfølgende udbytteudlodninger til indfrielse	20-0012006
08.06.2021	Afslag på omgørelse af aktionærlån og udbytteudlodning grundet manglende opfyldelse af betingelser i skatteforvaltningsloven	17-0991023
21.05.2021	Stadfæstelse af afslag på omgørelse vedrørende aktionærlån – manglende utilsigtede skattemæssige virkninger	18-0005621
25.11.2020	Afslag på omgørelse af indfrielse af aktionærlån da dispositionen ikke lå til grund for skatteansættelsen	18-0000924
02.07.2020	Tilladelse til omvalg efter skatteforvaltningsloven § 30 vedrørende placering af gæld i virksomhedsordningen efter Højesteretsdom	20-0024202
18.05.2020	Afslag på omgørelse af virksomhedsomdannelse grundet manglende rettidig fremlæggelse for SKAT	18-0002493
18.05.2020	Afslag på dispensation for fristoverskridelse ved skattefri virksomhedsomdannelse	19-0016074
03.03.2020	Landsskatteretten: Afslag på omgørelse af udlodning til indfrielse af aktionærlån	18-0001081
28.01.2020	Landsskatteretten: Indfrielse af ulovligt aktionærlån kunne ikke omgøres	15-2336904
21.11.2019	Valg af virksomhedsordningen efter omvalgsfrist anset for rettidigt, da det var et førstevalg	17-0665654
16.05.2019	Afvisning af bindende svar om skattepligt for andelshavere ved tilbagebetaling af ejendomsskat grundet gennemført disposition	19-0006589
28.11.2018	Stadfæstelse af afslag på omgørelse af tilbagebetalt aktionærlån	18-0001957
09.11.2018	Landsskatteretten tillader omgørelse grundet fejlagtig kapitalafkastsats i virksomhedsordning	15-1013084
22.12.2017	Afslag på omvalg til virksomhedsordningen trods ændret skatteansættelse	14-1547713
06.10.2016	Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af salgssum for ejendomsoverdragelse	14-3987870
09.09.2016	Omgørelse af indkomstplacering afvist: Hensynet til skattebesparelse vejede tungest	13-5764173
02.05.2016	Afslag på anmodning om omvalg efter Skatteforvaltningslovens § 30 stadfæstet	15-1365112

18.01.2016	Omvalg tilladt: Advarsel hindrede ikke anvendelse af kapitalafkastordning i stedet for virksomhedsordning	14-5333812
06.03.2014	Selvangivelsesomvalg vedrørende prioritetsgæld i virksomhedsordningen efter ændret skatteansættelse	13-0008227
24.10.2013	Landsskatteretten: Afslag på omgørelse vedrørende ulovligt aktionærlån	13-0250447
15.02.2012	Nægtet selvangivelsesomvalg vedrørende virksomhedsordning	11-02695
01.12.2011	Afslag på selvangivelsesomvalg vedrørende virksomhedsordning på grund af for sen anmodning, jf. skatteforvaltningslovens § 30	11-01444
21.10.2011	Landsskatteretten: Nedsættelse af skatteansættelse for tilbagebetalt rejse- og befordringsgodtgørelse efter omgørelse	10-02809
30.08.2011	Afslag på omgørelse af skatteansættelse grundet manglende opfyldelse af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 29	10-03319
16.11.2010	Nægtelse af omgørelse vedrørende udbetalte kørselsgodtgørelser	10-00860
11.11.2010	Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse af skattefri virksomhedsomdannelse	10-01447
25.08.2010	Afslag på omgørelse af ejendomshandel - manglende opfyldelse af betingelser i skatteforvaltningslovens § 29	10-00140
18.08.2010	Tilladelse til omgørelse af hævning mellem bankkonti - Skatteforvaltningslovens § 29	09-02395
07.10.2009	Landsskatteretten tillader omgørelse af honorarindtægter fra selskab til hovedanpartshaver	08-01746

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

04.06.2024	Fastholdelse af kontrolafgift for parkering uden for afmærket bås trods indsigelse om utilstrækkelig bådstørrelse	park-4626

29 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over omkostningsgodtgørelse i skattesager

Hæftelseskrav, medholdsvurdering og godtgørelsesberettigede sagstyper efter skatteforvaltningslovens kapitel 19

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 33 afgørelser · 2009–2025 Læs online

INTRODUKTION

Omkostningsgodtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19 (§§ 52-60) dækker udgifter til sagkyndig bistand m.v. i klage- og retssager på Skatteministeriets område med 50 pct. som hovedregel og 100 pct. ved fuldt medhold eller medhold i overvejende grad. Praksis er koncentreret om fire akser: det ufravigelige hæftelseskrav om, at udgiften "ifølge regning skal betales eller er betalt" af den godtgørelsesberettigede selv, medholdsvurderingen instans for instans, afgrænsningen af hvilke sagstyper der overhovedet udløser godtgørelse, og reglerne om fuld dækning af syn og skøn. Højesteret har i to principielle domme – U.2015.3383 H og SKM2022.609.HR – fastslået, at "no cure, no pay"-konstruktioner og subsidiær hæftelse (simpel kaution) afskærer godtgørelse, og at en lempelig administrativ praksis ikke kan fravige lovens klare ordlyd. Landsskatteretten og Skattestyrelsen står for langt hovedparten af den løbende praksis, mens domstolene navnlig har afklaret hæftelsen, den procesretlige stilling ved syn og skøn og rækkevidden af modregningsforbuddet.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Godtgørelse forudsætter, at den godtgørelsesberettigede selv er retligt forpligtet til at betale rådgiverhonoraret; kravet i ordlyden "skal betale eller har betalt" er absolut og kan ikke fraviges ved en lempelig administrativ praksis (U.2015.3383 H).

02 En "no cure, no pay"-aftale, hvor skatteyderen aldrig kan komme til at betale mere end en andel af en opnået besparelse, opfylder ikke hæftelseskravet – heller ikke selv om regningen er stilet til skatteyderen.

03 Subsidiær hæftelse i form af simpel kaution, der først aktiveres ved tredjemands konkurs, opfylder ikke betingelsen om direkte og umiddelbar hæftelse (SKM2022.609.HR).

04 Overdragelse (transport) af godtgørelseskravet til den sagkyndige er udtrykkeligt tilladt efter § 52, stk. 8, 2. pkt., men fritager ikke for hæftelseskravet – transporten forudsætter netop, at kravet består.

05 Godtgørelsen er 50 pct. som hovedregel og 100 pct. ved fuldt medhold eller medhold i overvejende grad; grænsen går som udgangspunkt ved beløbsmæssigt medhold i mere end 50 pct. af det påklagede.

06 Medholdsvurderingen foretages instans for instans og ud fra den påstand, der er nedlagt for netop den instans – en samlet vurdering på tværs af instanser kan kun føre til efterregulering opad, aldrig til 100 pct. ved en instans, hvor sagen er tabt.

07 Medholdsvurderingen er en skønsmæssig helhedsbedømmelse af både målelige og ikke-målelige forhold: sagsgenstandens værdi, instansniveau, sagens vidererækkende betydning og klagepunktets tyngde.

08 Klageinstansens udtalelse om medholdsgraden efter § 56 indgår i vurderingen, men er udtrykkeligt ikke bindende; kompetencen til at træffe afgørelse om godtgørelsen ligger hos Skatteforvaltningen i 1. instans.

09 Godtgørelsen er altid 100 pct., når myndighederne selv viderefører sagen efter § 52, stk. 2 – uanset udfaldet ved den pågældende instans.

10 Hjemvises en sag alene som følge af nye oplysninger, som skatteyderen først fremlægger under klage- eller retssagen, ydes der ikke godtgørelse ved hjemvisningsinstansen, medmindre klageinstansen har taget stilling til netop det spørgsmål, oplysningerne angår.

11 En klageinstans' pålæg om genoptagelse er ikke en hjemvisning: den efterfølgende materielle behandling hos Skatteforvaltningen er en selvstændig 1.-instanssag uden godtgørelse.

12 Der ydes ikke godtgørelse for bistand i 1. instans, og der ydes kun godtgørelse, hvis afgørelsen faktisk påklages eller indbringes for domstolene, jf. § 54, stk. 3 og 4.

13 Afvises en sag på grund af oprindelige formelle mangler ved klagen eller stævningen – herunder manglende betaling af retsafgift – bortfalder godtgørelsen for den pågældende instans.

14 Udgifter til syn og skøn efter § 47 kan godtgøres fuldt ud, men forhåndstilsagn er ikke et retskrav; kompetencen ligger hos Skatteankestyrelsen henholdsvis Skatteforvaltningen, mens nævnene og Landsskatteretten selv kan tilkende fuld dækning ved sagens afslutning.

15 Et tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn er en begunstigende forvaltningsakt og ikke en aftale efter retsplejelovens § 343, stk. 3 – skønsrekvirenten skal derfor foreløbigt afholde skønsmandens honorar (BS-28775/2019-HJR).

16 Honorarets rimelighed kan efterprøves efter § 57, stk. 3, med vægt på sagens karakter, timesats, tidsforbrug, resultat og vidererækkende betydning; bevisbyrden for at fravige udgangspunktet om rimelighed påhviler myndigheden.

17 Selskaber og fonde var afskåret fra godtgørelse i perioden 2009-2016 og fik adgangen tilbage med virkning for bistand udført fra 1. januar 2017.

18 Der ydes ikke godtgørelse for klager over selve godtgørelsesafgørelserne, over inddrivelsesafgørelser eller over afgørelser om refusion af udbytteskat, jf. § 52, stk. 7.

19 Modregningsforbuddet i § 52, stk. 8, er ikke til hinder for konneks modregning i de pålagte sagsomkostninger, som godtgørelsen netop angår (BS-37642/2024-OLR).

§ 1 Ordningens opbygning: de fem kumulative betingelser i kapitel 19

Omkostningsgodtgørelse ydes efter skatteforvaltningslovens § 52, stk. 1, der samler ordningens grundstruktur i én sætning:

> *"Der ydes en godtgørelse på 50 pct. af de udgifter, som en person omfattet af § 53 ifølge regning skal betale eller har betalt til sagkyndig bistand m.v. som nævnt i § 54 i de sager, der er nævnt i § 55. Dog ydes en godtgørelse på 100 pct., hvis den pågældende person i sagen har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad."*

En ansøgning skal derfor passere fem porte, og falder den på én af dem, er der ingen godtgørelse:

Betingelse	Hjemmel	Kerneindhold
Personkredsen	§ 53	Klageberettigede, søgsmålsberettigede, parter og direkte retligt interesserede, der inddrages af myndigheden
Udgiftstypen	§ 54, stk. 1	Sagkyndig bistand, retsafgifter, syn og skøn, sagkyndige erklæringer, pålagte sagsomkostninger og udtalelser om domstolsprøvelse
Sagstypen	§ 55	Klage til skatteankenævn/Landsskatteretten, skatteankeforvaltningens afgørelser, genoptagelsesanmodninger, EU-Domstolen, EU-tvistbilæggelse og domstolsprøvelse
Hæftelsen	§ 52, stk. 1 og § 54, stk. 1	Udgiften skal "ifølge regning skal betales eller er betalt" af den godtgørelsesberettigede selv
Godtgørelsessatsen	§ 52, stk. 1-2	50 pct., 100 pct. ved fuldt/overvejende medhold, og altid 100 pct. når myndighederne viderefører sagen

Kapitel 19 er en videreførelse af skattestyrelseslovens §§ 33 A-33 C. Det fremgår udtrykkeligt af de oprindelige lovforarbejder til skatteforvaltningsloven, at

> *"Bestemmelserne er videreførelser af skattestyrelseslovens § 33 A, § 33 B og § 33 C."*

Ældre praksis og forarbejder til skattestyrelsesloven har derfor fortsat direkte fortolkningsværdi, hvilket Landsskatteretten gennemgående lægger til grund, jf. bl.a. 12-0191085 og 11-01160.

De formelle krav til ansøgningen er udmøntet i bekendtgørelse om oplysninger om udgifter til sagkyndig bistand m.v. ved godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19. Bekendtgørelsens § 2 kræver bl.a., at honoraraftalen, regningerne, instansens afgørelse og § 56-udtalelsen vedlægges for hver instansbehandling, og § 12 giver Skatteforvaltningen adgang til at kræve time-sagsregnskab og en fordeling af honoraret pr. instans og pr. klagepunkt. Fører den godtgørelsesberettigede selv sagen, kan der efter bekendtgørelsens § 8 kun opnås godtgørelse for udgifterne efter § 54, stk. 1, nr. 2-6 – aldrig for eget tidsforbrug eller tabt arbejdsfortjeneste.

LOV Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 53 Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 55 Skatteforvaltningsloven § 56

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Fuld omkostningsgodtgørelse godkendt: Medholdsvurdering i klagesag om dobbeltbeskatning 21.03.2013

Landsskatteretten · Fuld omkostningsgodtgørelse til klager efter delvis medhold i sag om ejendomsavance 08.12.2011

§ 2 Hæftelseskravet – Højesterets to principielle domme om "no cure, no pay"

Det centrale stridspunkt i domstolspraksis er hæftelseskravet: udgiften skal "ifølge regning skal betales eller er betalt" af den godtgørelsesberettigede selv.

Grundafgørelsen er Højesterets dom af 30. juni 2015, Sag 202/2014 (U.2015.3383 H). En grundejer havde indgået en uopsigelig aftale med et rådgivningsfirma, hvorefter han alene skulle betale en andel af en opnået ejendomsskattebesparelse og ikke honorar til andre rådgivere. Sagen blev videresendt til et advokatfirma, som fakturerede grundejeren, og SKAT udbetalte først godtgørelse, men krævede den siden tilbage. Højesteret gav Skatteministeriet medhold og lagde vægt på tre ting: at ordlyden af § 52 og § 54, stk. 1 udtrykkeligt kræver, at den godtgørelsesberettigede "skal betale eller har betalt"; at forarbejderne – herunder **betænkning nr. 1382/2000** og bemærkningerne til lovforslag nr. L 267 (1999-2000) – konsekvent knytter tilskuddet til den skattepligtige, som udgifterne påhviler, også i mandatarsager; og at en påstået lempelig administrativ praksis ikke kan tillægges betydning, fordi den i givet fald ville være i klar modstrid med lovens ordlyd. At fakturaen var stilet til grundejeren og senere bekræftet ved en erklæring, ændrede ikke det retlige grundlag.

Den anden højesteretsdom er BS-10210/2021-HJR af 1. december 2022 (SKM2022.609.HR), hvor et boligselskab havde forsøgt at reparere hæftelsen med en efterfølgende advokataftale og en hæftelseserklæring. Højesteret afviste:

> *"Højesteret tiltræder herefter og efter bevisførelsen i øvrigt, at det ikke er godtgjort, at X har påtaget sig at hæfte for udgifterne til Zs bistand, sådan at der er ret til omkostningsgodtgørelse efter skatteforvaltningslovens § 52. Det tiltrædes herved, at en eventuel hæftelse for udgifterne til Zs honorar i tilfælde af Ys konkurs er en subsidiær hæftelse, der ikke opfylder betingelsen for omkostningsgodtgørelse efter § 52."*

Underinstanserne i samme sagskompleks – Retten i Glostrup i BS-10072/2018-GLO og Østre Landsret i BS-48187/2019-OLR (SKM2020.477.ØLR) – havde formuleret kernen skarpt:

> *"Landsretten finder, at Domeas erklæring om hæftelse har karakter af simpel kaution, og at denne form for hæftelse ikke opfylder betingelserne i skatteforvaltningslovens § 52."*

Underretspraksis efter 2015 er omfattende og entydig. Byretterne og landsretterne har nægtet godtgørelse i en lang række trepartskonstruktioner mellem grundejer, rådgivningsfirma og advokat, jf. SKM2019.169.BR, SKM2019.320.BR, SKM2019.394.BR, SKM2020.153.BR, SKM2020.494.BR-, SKM2021.159.BR, SKM2022.231.VLR, SKM2022.504.VLR samt SKM2023.601.BR og SKM2023.602.BR-. Den nyeste praksis fastholder linjen – se SKM2025.421.BR om hæftelse ved skatteyderens konkurs og SKM2025.618.BR.

Et vigtigt forbehold: at kravet på godtgørelse er **transporteret** til rådgiveren efter § 52, stk. 8, 2. pkt., er hverken i sig selv en hindring for eller et bevis for hæftelse. Transporten forudsætter netop, at der består et krav, og domstolene har afvist argumenter om, at transporten kan træde i stedet for hæftelsen, jf. SKM2021.159.BR og SKM2022.504.VLR.

Hæftelsespraksis har fået afsmittende virkning uden for godtgørelsesretten. I BS-53891/2023-VLR af 16. april 2025 hjemviste Vestre Landsret en periodiseringssag om et rådgiverselskabs egen indkomst, fordi honorarerne var betinget af "no cure, no pay" og dermed ikke afregningsmodne i faktureringsåret, og fordi Landsskatteretten ikke havde forholdt sig til betydningen af U.2015.3383 H.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1, 8 · Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på omkostningsgodtgørelse ved 'no cure no pay'-aftaler og manglende direkte hæftelse for advokatomkostninger	01.12.2022
	Højesteret · Krav om personlig hæftelse for rådgiverhonorar som betingelse for omkostningsgodtgørelse i skattesager	30.06.2015
	Landsretten · Vestre Landsret hjemviser sag om skattepligtig indkomst for rådgivning baseret på "no cure, no pay"-princip	16.04.2025
	Landsretten · Landsretten stadfæster afslag på omkostningsgodtgørelse for advokathonorar	28.10.2020
	Byretten · Afgørelse om berettigelse til omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand	27.05.2019

§ 3 Medholdsvurderingen: 50 pct. som hovedregel, 100 pct. ved fuldt eller overvejende medhold

Satsen på 100 pct. udløses efter § 52, stk. 1, 2. pkt., når den godtgørelsesberettigede "i sagen har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad". Vurderingen hviler på forarbejderne til den tilsvarende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, som Landsskatteretten refererer i standardform, senest gengivet i 12-0191085:

> *Medholdsvurderingen skal foretages på baggrund af en skønsmæssig vurdering af såvel målelige som ikke-målelige forhold. Antallet af klagepunkter er ikke i sig selv afgørende. I vurderingen kan bl.a. indgå sagsgenstandens beløbsmæssige værdi, på hvilket niveau i klagesystemet eller ved domstolene sagen er afgjort, sagens eventuelle videregående betydning for den skatte- eller afgiftspligtige eller for retstilstanden i øvrigt, samt udgifterne til den sagkyndiges behandling af sagen på det pågældende punkt (punktets tyngde).*

Den beløbsmæssige tommelfingerregel er, at der skal være opnået medhold i mere end 50 pct. af det påklagede. Skatteankestyrelsen har formuleret det direkte i SKM2014.655.SANST: er de påklagede forhøjelser ikke nedsat med mere end 50 pct., er der ikke medhold i overvejende grad. Ren procentregning er dog ikke nok – der ses bort fra øreafrunding, jf. SKM2007.94.LSR, og præcis 50 pct. medhold er ikke tilstrækkeligt.

Praksis viser to typiske udfald af helhedsbedømmelsen:

- *Skønselementet kan trække opad.* I 11-01160 fik klageren fuld godtgørelse, selv om påstanden om genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningsloven og formalitetsindsigelserne blev afvist. Landsskatteretten lagde vægt på den betydelige beløbsmæssige nedsættelse af avancen (836.200 kr.), på at genanbringelsesspørgsmålet reelt kun angik periodisering, og på at avanceopgørelsen havde haft hovedvægten i sagen, herunder ved syn og skøn.
-

> *Formuleringen af påstanden er afgørende.* I 12-0191085 blev klagen til skatteankenævnet tilbagekaldt, efter at SKAT havde imødekommet den principale påstand ved genoptagelse. Landsskatteretten sammenholdt påstandene i klagen med SKATs efterfølgende afgørelse og fandt fuldt medhold, fordi den subsidiære påstand om et tabsfradrag reelt havde været en selvstændig anmodning uden for klagesagen.

Andre typiske temaer er, hvilken påstand der skal danne grundlag, når klagen først er foreløbig og siden præciseret (SKM2009.573.LSR, SKM2010.615.LSR), medholdsvurdering efter forlig (SKM2008.672.LSR, SKM2019.532.LSR), og transfer pricing-sager, hvor medholdet blev beregnet til 33,5 pct. og dermed ikke var overvejende (SKM2024.573.LSR). Skattestyrelsens samlede fremstilling af kriterierne findes i Den juridiske vejledning om medholdsvurderingen.

En særlig, praktisk vigtig regel er, at **hjemvisning som hovedregel anses for medhold i overvejende grad**, jf. SKM2021.63.LSR.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fuld omkostningsgodtgørelse godkendt: Medholdsvurdering i klagesag om dobbeltbeskatning	21.03.2013
	Landsskatteretten · Fuld omkostningsgodtgørelse til klager efter delvis medhold i sag om ejendomsavance	08.12.2011

§ 4 Instans-for-instans-princippet og efterreguleringen

Medholdsvurderingen foretages **instans for instans** ud fra den eller de påstande, der er nedlagt for den pågældende instans. Princippet blev fastslået af Østre Landsret i SKM2005.358.ØLR og er siden gentaget i fast landsskatteretspraksis.

Den klareste illustration er 12-0191571 (SKM2013.510.LSR). Klageren havde vundet ca. 85 pct. af den samlede forhøjelse ved skatteankenævnet, men tabte det ene punkt om erhvervsmæssig kørsel, som blev påklaget videre til Landsskatteretten. Han krævede 100 pct. godtgørelse ved alle instanser ud fra en samlet betragtning. Landsskatteretten afviste:

> *"Vurderingen af, om klageren har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad, skal ske instans for instans og ud fra den eller de påstande, som klageren har nedlagt for den pågældende klageinstans."*

Retten præciserede samtidig den asymmetri, der ligger i systemet: den **samlede** vurdering er efter forarbejderne kun relevant, når man skal afgøre, om et resultat ved en højere instans skal medføre **efterregulering** (opjustering til 100 pct.) af godtgørelsen for de tidligere instanser. Den kan ikke bruges den anden vej – klageren bærer selv risikoen ved at føre sagen videre og få den stadfæstet.

Instansprincippet gælder også, når et delspørgsmål udskilles. I 11-0300575 havde byretten afvist en momssag som for sent indbragt, hvorefter landsretten ophævede afvisningen og hjemviste til realitetsbehandling. Landsskatteretten anså afvisningsspørgsmålet for en **selvstændig sag** ved byretten, hvor klageren havde fået fuldt medhold, og opdelte godtgørelsen:

Periode	Arbejdets karakter	Godtgørelsesgrad
Dec. 2009 – feb. 2010	Den materielle sag (stævning m.v.)	50 pct. a conto
Jun. 2010 – jul. 2010	Formalitetstvisten (afvisningen)	100 pct.

Afgørelsen viser samtidig anvendelsen af reduktionsreglen i § 54, stk. 2, nr. 1: de tilkendte sagsomkostninger fra landsretten blev modregnet i de godtgørelsesberettigede udgifter. Efter § 54, stk. 2 reduceres de godtgørelsesberettigede udgifter tilsvarende med offentlig retshjælp og med moms, der kan fradrages som indgående afgift.

LOV Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Omkostningsgodtgørelse ved Landsskatteretten: Instans-for-instans vurdering af medholdsgrad 19.04.2013

Landsskatteretten · Omkostningsgodtgørelse ved formalitetsspørgsmål og hjemvisning fra landsretten 27.11.2012

§ 5 Medholdsudtalelsen efter § 56 – vejledende, men ikke en afgørelse

Efter § 56, stk. 1 skal den instans, der afgør den godtgørelsesberettigede sag, samtidig afgive en begrundet udtalelse om, i hvilket omfang der er opnået medhold. Bestemmelsen fastlægger selv udtalelsens retlige status:

> *"Denne udtalelse indgår i vurderingen af størrelsen af den godtgørelse, den godtgørelsesberettigede er berettiget til. Udtalelsen er dog ikke bindende for afgørelsen af spørgsmålet om godtgørelsens størrelse."*

Efter § 56, stk. 2 kan udtalelsen afgives af Skatteforvaltningen som sekretariat for Skatterådet eller af skatteankeforvaltningen, herunder som sekretariat for skatteankenævnet eller Landsskatteretten. I sager om kontrollerede transaktioner skal klageinstansen efter § 56, stk. 3 desuden udtale sig om, hvor stor en del af bistandsudgifterne der skønnes medgået til dokumentation, jf. § 54, stk. 1, nr. 4.

Den praktiske konsekvens af udtalelsens ikke-bindende karakter er dobbelt.

For det første er en udtalelse – eller et afslag på at afgive den – **ikke en afgørelse** i forvaltningslovens forstand og kan derfor ikke selvstændigt påklages. I 10-01849 havde et ankenævnssekretariat meddelt, at nævnet ikke kunne udtale sig om medholdsgraden, fordi klagen var bortfaldet ved SKATs genoptagelse. Landsskatteretten afviste klagen med den begrundelse, at brevet ikke var en retsakt, der fastsætter hvad der er eller skal være ret, og at kompetencen til at afgøre godtgørelsesspørgsmålet i 1. instans ligger hos Skatteforvaltningen. Ansøgningerne blev i stedet videresendt som rette myndighed.

For det andet kan klageinstansen henvise den godtgørelsesberettigede videre, netop fordi udtalelsen ikke afgør noget. I 11-04353 afsluttede Landsskatteretten sin kendelse med at henvise klageren til SKAT, netop fordi "Landsskatterettens medholdsvurdering udelukkende er vejledende". Det samme gælder i 11-04352.

Efter § 57, stk. 1 udbetales der forskudsvis 50 pct. af det ansøgte beløb, hvis ansøgningen giver anledning til nærmere at undersøge medholdsgraden, og et eventuelt restbeløb forrentes efter § 57, stk. 2.

LOV Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 56, stk. 1-3 Skatteforvaltningsloven § 57, stk. 1

PRAKSIS
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af kendelse om omkostningsgodtgørelse for syn og skøn 22.12.2011
Landsskatteretten · Landsskatterettens afslag på genoptagelse af sag om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn 22.12.2011
Landsskatteretten · Afvisning af klage over manglende udtalelse om medholdsgrad vedrørende ejendomsværdiskat 29.06.2010

§ 6 100 pct. når myndighederne selv viderefører sagen – § 52, stk. 2

Uafhængigt af medholdsgraden er godtgørelsen 100 pct., når det er skattemyndighederne, der viderefører sagen. § 52, stk. 2, 1. pkt. opregner situationerne udtømmende:

- Skatteforvaltningen forelægger en skatteankenævnsafgørelse for Skatterådet til ændring, jf. § 2, stk. 3.
- Skatteministeriet indbringer en skatterådsafgørelse for Landsskatteretten, jf. § 40, stk. 1.
- Skatteministeriet indbringer et spørgsmål afgjort af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten for domstolene.
- Skatteministeriet anker en dom til højere instans.

Baggrunden fremgår direkte af forarbejderne til **lov nr. 1500 af 23. december 2014**, der udvidede bestemmelsen til også at omfatte de ankenævnsafgørelser, ministeriet indbringer:

> *"Når skattemyndighederne viderefører en sag, sker det typisk, fordi den er principiel. Godtgørelsen ydes kun til dækning af de godtgørelsesberettigede udgifter, som afholdes til sagens behandling ved henholdsvis Skatterådet, Landsskatteretten og den pågældende domstolsinstans og ydes uanset udfaldet af sagen ved den pågældende instans."*

Forarbejderne fremhæver netop, at reglen får betydning, hvis skatteyderen **taber** ved den instans, myndigheden har trukket sagen op til: "Derved får den skatte- eller afgiftspligtige fuldt ud dækket sine udgifter ved den pågældende instans til behandling af en sag, som er videreført i skattemyndighedernes interesse."

Godtgørelsen efter stk. 2 er dog **instansafgrænset**, jf. bestemmelsens 2. pkt.: den dækker kun udgifter ved den administrative klageinstans eller domstolsinstans, som myndigheden har bragt sagen for. Forarbejderne illustrerer grænsen: har Skatteministeriet indbragt en landsskatteretskendelse for byretten og fået medhold dér, mens skatteyderen selv anker til landsretten og taber, ydes der kun 50 pct. for landsretsbehandlingen.

Efter § 52, stk. 2, 3. pkt. omfatter 100 pct.-satsen tillige udgifter ved anmodning om henstand efter § 51 og udgifter til afsluttende arbejder, der direkte knytter sig til udfaldet af afgørelsen og er nødvendige for at gennemføre den. Henstandsdelen blev indsat ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016** med den begrundelse, at man lovfæstede en allerede eksisterende praksis, og at "det ikke er en forudsætning for ydelsen af godtgørelsen, at SKAT imødekommer ansøgningen".

LOV Skatteforvaltningsloven § 51 Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 2

§ 7 Hjemvisning, afsluttende arbejder – og den skarpe grænse til genoptagelsessager

Både § 52, stk. 2 og § 55, stk. 5 indeholder i dag den samme hjemvisningsmodifikation:

> *"Hjemvises en sag som følge af nye oplysninger, som den skatte- eller afgiftspligtige fremlægger i sagen, ydes der dog ikke omkostningsgodtgørelse til behandlingen ved hjemvisningsinstansen, medmindre klageinstansen eller domstolen har taget stilling til det spørgsmål i klagen eller retssagen, som de nye oplysninger angår, og der efter de almindelige regler ydes omkostningsgodtgørelse ved denne hjemvisningsinstans."*

Reglen blev indsat ved **lov nr. 1500 af 23. december 2014** som reaktion på Højesterets dom SKM2013.731.HR, hvor retten fandt, at der ikke i skatteforvaltningsloven var hjemmel til at yde godtgørelse for bistand ydet, **efter** at klageinstansen havde truffet afgørelse. Lovgiver valgte at lovfæste den hidtidige administrative praksis, men med én modifikation. De almindelige bemærkninger forklarer formålet:

> *"Denne del af forslaget har til formål at tilskynde den skatte- eller afgiftspligtige til at fremlægge alle væsentlige oplysninger i sagen på et så tidligt tidspunkt i sagsforløbet som muligt."*

Forarbejderne opstiller også afgrænsningen konkret. Hjemvises en sag om, hvorvidt skattepligten til Danmark er ophørt, og tager klageinstansen stilling til selve skattepligtsspørgsmålet, men hjemviser til den talmæssige opgørelse, ydes der godtgørelse ved hjemvisningsinstansen. Gør skatteyderen derimod alene en formalitetsindsigelse gældende samtidig med, at ny dokumentation for hovedspørgsmålet fremlægges, og hjemvises hovedspørgsmålet uden materiel stillingtagen, ydes der ikke godtgørelse. Indgår begge elementer, skal den sagkyndige skønsmæssigt fordele sine udgifter ved ansøgningen. Endelig gælder, at hjemvises sagen til Skatteforvaltningen eller til et vurderings- eller motorankenævn, ydes der under ingen omstændigheder godtgørelse ved hjemvisningsinstansen – der er kun godtgørelse, hvis hjemvisningsinstansen selv er en godtgørelsesberettiget instans.

Grænsen til genoptagelsessager er selvstændig og skarp. En klageinstans' pålæg om, at Skatteforvaltningen skal genoptage en ansættelse, er ikke en hjemvisning, fordi overinstansen ikke har overladt en del af klagebehandlingen til underinstansen, men blot stillet skatteyderen som om anmodningen om genoptagelse var imødekommet fra begyndelsen. To landsskatteretskendelser fastslår dette:

- I 09-03323 havde Landsskatteretten pålagt vurderingsmyndigheden at genoptage ansættelsen af fradrag i grundværdien. De efterfølgende udgifter på 83.540 kr. til at diskutere fradragets størrelse med SKAT var ikke godtgørelsesberettigede, fordi den efterfølgende ansættelse var "en selvstændig sag i første instans".
- I 10-02974 nåede Landsskatteretten samme resultat efter en ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 8: retten havde alene taget stilling til, om der forelå særlige omstændigheder, ikke til den materielle ansættelse. Skatteyderen blev henvist til at søge godtgørelse, hvis han valgte at påklage SKATs nye afgørelse.

For sammenhængen med genoptagelse i øvrigt henvises til skatteret-genoptagelse.

Endelig gælder, at nye oplysninger, der fremlægges under selve godtgørelsessagen, kan føre til hjemvisning af godtgørelsessagen. I 11-0299180 hjemviste Landsskatteretten en sag om manglende underskrift på ansøgningsskemaet, da et underskrevet skema blev fremsendt under klagebehandlingen – hensynet til instansrækkefølgen tilsagde, at Skatteforvaltningen først vurderede de øvrige betingelser.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 2` `Skatteforvaltningsloven § 55, stk. 5`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Hjemvisning af sag om omkostningsgodtgørelse grundet nye faktiske omstændigheder 03.07.2013

Landsskatteretten · Manglende omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved genoptagelse af skatteansættelse 08.04.2011

Landsskatteretten · Omkostningsgodtgørelse nægtet: Sagkyndig bistand efter Landsskatterettens afgørelse anses for selvstændig sag 22.09.2010

§ 8 Godtgørelsesberettigede sagstyper efter § 55 – og hullerne i dækningen

§ 55, stk. 1 opregner udtømmende de sagstyper, der udløser godtgørelse: klagesager hvor et skatteankenævn eller Landsskatteretten kan træffe afgørelse (nr. 1), skatteankeforvaltningens egne afgørelser efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3 (nr. 2), Landsskatterettens behandling af sager indbragt af Skatteministeriet efter § 40, stk. 1 (nr. 3), anmodninger til klageinstansen om genoptagelse af dens egen tidligere afgørelse (nr. 4), sager for EU-Domstolen hvor den godtgørelsesberettigede er part (nr. 5), og sager efter lov om mekanismer til bilæggelse af skattetvister i EU (nr. 6). Efter § 55, stk. 4 ydes der desuden godtgørelse ved domstolsprøvelse af sager omfattet af nr. 1-4.

De praktisk vigtige **undtagelser og huller** er følgende:

- **Told, afgifter og arbejdsgiverkontrol.** Efter § 55, stk. 2 gælder stk. 1, nr. 2, ikke sager om told, afgifter eller arbejdsgiverkontrol – bortset fra hæftelsessager – og heller ikke sager om registrering af køretøjer. Under den tidligere formulering af bestemmelsen tog Landsskatteretten i 11-0300001 stilling til en klage, der både angik beregning af og hæftelse for registreringsafgift, og delte godtgørelsen op: undtagelsen for hæftelsessager gjaldt kun arbejdsgiverkontrol, ikke hæftelse for registreringsafgift, mens afgiftsberegningen var godtgørelsesberettiget. At de to spørgsmål konkret blev behandlet samlet, ændrede ikke retten til godtgørelse for den berettigede del.
- **Vurderingsankenævn.** Klager til vurderingsankenævn er ikke nævnt i § 55, stk. 1 og udløser derfor ikke godtgørelse. Landsskatteretten stadfæstede afslaget i 11-02980 med den korte begrundelse, at der ikke er hjemmel.
- **Ejendomsvurdering ved overspringelse.** Efter § 55, stk. 4, 2. pkt. ydes der ikke godtgørelse ved domstolsprøvelse, hvis sagen angår vurdering efter vurderingsloven eller ejendomsvurderingsloven og indbringes efter § 48, stk. 1 eller 2, dvs. ved overspringelse af klageinstansen.
- **Genoptagelse af visse skatteankeforvaltningsafgørelser.** § 55, stk. 3 undtager genoptagelsesanmodninger vedrørende afgørelser truffet efter § 4 a.
- **Klager over godtgørelsesafgørelser, inddrivelse og udbytteskatterefusion.** Efter § 52, stk. 7 ydes der ikke godtgørelse for klager over afgørelser om omkostningsgodtgørelse, for klager over afgørelser efter lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, eller for klager over tilbagekaldelse af eller afslag på refusion af udbytteskat. De to første undtagelser kom ind ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016**, den sidste ved **lov nr. 1125 af 19. november 2019** som led i opfølgningen på udbytteskattesagerne.

Hertil kommer de **almindelige begrænsninger i § 54**. Efter § 54, stk. 3 ydes der kun godtgørelse for bistand i forbindelse med påklage eller indbringelse for domstolene – aldrig for behandlingen i 1. instans – og efter § 54, stk. 4 er det en betingelse, at afgørelsen faktisk påklages eller indbringes, ligesom der ikke ydes godtgørelse, i det omfang sagen afvises som følge af oprindelige formelle mangler ved klagen eller stævningen. Begge stykker blev indsat ved **lov nr. 1125 af 19. november 2019** og lovfæstede efter forarbejderne den hidtidige praksis. Forarbejderne præciserer bl.a., at ordene "i det omfang" indebærer, at afvises to ud af fem klagepunkter som følge af manglende kompetence, ydes der godtgørelse for de tre punkter, der realitetsbehandles.

Afvisningspraksis er illustreret i 10-01543, hvor Højesteret havde afvist en ankesag, fordi tillægsafgiften ikke var betalt. Selskabet gjorde gældende, at afvisningen reelt var en måde at opgive sagen på efter to års behandling, men Landsskatteretten fastholdt, at der efter forarbejderne til den tidligere skattestyrelseslovs § 33 A "ikke ydes tilskud til klager, der afvises", og nægtede godtgørelse af de 231.327 kr., der vedrørte højesteretsfasen.

LOV Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 7 Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 3-4 Skatteforvaltningsloven § 55, stk. 1-5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Delvis omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved klage over registreringsafgift 05.04.2013

Landsskatteretten · Afslag på omkostningsgodtgørelse for klage til vurderingsankenævn 26.04.2012

Landsskatteretten · Afgørelse om omkostningsgodtgørelse ved afvist ankesag i Højesteret 08.03.2011

§ 9 Personkredsen i § 53 – og selskabernes tur-retur 2009-2017

Efter § 53 er godtgørelsesberettigede fysiske og juridiske personer, som er klageberettigede over en § 55-sag, kan indbringe den for domstolene, i øvrigt må anerkendes som part, eller inddrages i sagen af en myndighed, fordi den skønner, at de har en direkte retlig interesse i udfaldet.

Partsbegrebet fortolkes snævert. I 09-00487 søgte et selskab om godtgørelse for udgifter til klagesager, der angik selskabets egne ansattes skatteansættelser i en arbejdsudlejesag. Selskabet påberåbte sig risikoen for hæftelsesansvar efter kildeskattelovens § 69 og for erstatningskrav fra medarbejderne. Landsskatteretten fandt, at interessen var **afledt (indirekte)** og ikke tilstrækkelig til at begrunde partsstatus. Afgørelsen indeholder samtidig to praktisk vigtige pointer: en aftale, hvor arbejdsgiveren friholder de ansatte for bistandsudgifterne, er et skattefrit tredjemandstilskud efter ligningslovens § 7 Q, som ikke reducerer de godtgørelsesberettigede udgifter, jf. § 54, stk. 2 – men regningen skal være stilet til den godtgørelsesberettigede selv, og de ansattes krav kan ikke overdrages til arbejdsgiverselskabet.

Selskabers og fondes adgang har været slået frem og tilbage. Ved ændringsloven af juni 2009 om harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning blev § 53 nyaffattet, så skattepligtige efter selskabsskattelovens §§ 1-2 og fondsbeskatningslovens § 1 blev afskåret fra godtgørelse – også fra fuld dækning af syn og skøn efter § 52, stk. 3. Forarbejderne præciserede, at ordningen fortsat gjaldt fysiske personer, dødsboer og juridiske personer uden for de nævnte bestemmelser, herunder stat, kommuner, trossamfund og havne undtaget efter selskabsskattelovens § 3.

Afgrænsningen gav en betydelig fortolkningspraksis i den periode, hvor undtagelsen gjaldt:

Afgørelse	Enhed	Udfald
10-01731	Andelsboligforening uden udlejning	Godtgørelse – ingen erhvervsmæssig virksomhed, derfor ikke omfattet af undtagelsen
11-0300488	Almennyttig idrætsforening med erhvervsindtægter	Afslag – formel skattepligt består, selv om fradrag reducerer indkomsten til nul
11-03088	Dansk Boldspil-Union	Afslag – entré-, tv- og sponsorindtægter udgør erhvervsmæssig virksomhed

Undtagelsen blev ophævet ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016**. Forarbejderne til ophævelsen fastslår resultatet direkte:

> *"Dermed får skattepligtige selskaber og fonde igen mulighed for at opnå omkostningsgodtgørelse for godtgørelsesberettigede bistandsudgifter med virkning for udgifter til sagkyndig bistand m.v., som udføres den 1. januar 2017 eller senere."*

Den praktiske konsekvens er, at afgørelser som 11-0300488 og 11-03088 i dag kun har historisk interesse for sondringen mellem formel skattepligt og faktisk skattebetaling – de kan ikke længere anvendes som gældende ret for spørgsmålet om selskabers adgang til godtgørelse.

En sidste, ofte overset regel: efter § 52, stk. 7 er selve klagen over godtgørelsesafgørelsen ikke godtgørelsesberettiget, selv om den godtgørelsesberettigede i øvrigt tilhører personkredsen.

LOV Ligningsloven § 7q · Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 7 · Skatteforvaltningsloven § 53 · Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Almennyttig forening med erhvervsindtægter fik afslag på omkostningsgodtgørelse	15.10.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omkostningsgodtgørelse til Dansk Boldspil-Union	15.10.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten imødekommer andelsboligforenings ansøgning om omkostningsgodtgørelse	16.06.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Omkostningsgodtgørelse til selskab for ansattes skattesager	25.05.2010

§ 10 Syn og skøn: fuld dækning, forhåndstilsagn og den procesretlige hæftelse

Udgifter til syn og skøn efter § 47 i forbindelse med en sag for et skatteankenævn, Landsskatteretten, Skatterådet eller skatteankeforvaltningen "kan godtgøres fuldt ud", jf. § 52, stk. 3. Kompetencefordelingen blev præciseret ved **lov nr. 1500 af 23. december 2014** og fremgår i dag af § 52, stk. 4-6:

- **Forhåndstilsagn** (udgifter der *vil blive* afholdt) træffes af Skatteforvaltningen i sager for Skatterådet og af skatteankeforvaltningen i sager for skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten.
- **Efterfølgende afgørelse** (udgifter der *er* afholdt) træffes af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatterådet, eventuelt gennem sekretariatet.

Forarbejderne til 2014-loven begrunder opdelingen med, at klageorganet først ved sagens afslutning har det fulde grundlag for at bedømme, om skønnet har tilført sagen væsentlige nye oplysninger:

> *"Et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatterådet kan altså selv meddele tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse i forbindelse med den materielle sags afgørelse. Et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatterådet kan dog ikke trække et forhåndstilsagn fra Skatteankestyrelsen eller SKAT om fuld omkostningsgodtgørelse tilbage."*

Der er ikke retskrav på forhåndstilsagn. Byretspraksis har afvist at tilsidesætte klageinstansens skøn over, om et syn og skøn kan tilføre væsentlige nye oplysninger, jf. SKM2014.774.BR og SKM2019.491.BR. Landsskatterettens egen praksis viser samme linje: i 11-04353 og 11-04352 blev fuld dækning nægtet, bl.a. fordi

spørgsmålet om svind blev anset for et **retligt** spørgsmål, hvortil der sædvanligvis ikke ydes fuld godtgørelse, og fordi branchekyndige erklæringer ikke var omfattet af de særlige regler. Omvendt blev tilsagn givet i 12-0191406 (SKM2013.770.LSR) om fordeling af en overdragelsessum for en ejendom. Bemærk desuden, at § 47, stk. 1, nr. 1-3 helt afskærer syn og skøn i sager om passivposter efter boafgiftslovens § 13 a, om vurdering af fast ejendom og om registrering af køretøjer.

Tilsagnets retlige karakter blev afklaret af Højesteret i BS-28775/2019-HJR af 14. januar 2020. Skatteankestyrelsen havde meddelt tilsagn om fuld dækning, og Retten i Herning havde i BS-533/2017-HER pålagt SKAT foreløbigt at betale skønsmandens honorar på 95.691,25 kr. Højesteret ændrede afgørelsen:

> *"Højesteret finder, at der hverken i retsplejeloven eller i skatteforvaltningsloven er holdepunkter for, at en afgørelse om at ville yde fuld omkostningsgodtgørelse kan tillægges betydning ved afgørelsen om sagsomkostningerne ved bevisoptagelsen efter retsplejelovens § 343, stk. 3. Det bemærkes i den forbindelse, at en afgørelse om fuld omkostningsgodtgørelse ikke udgør en aftale som nævnt i § 343, stk. 3."*

Skønsrekvirenten skal derfor efter retsplejelovens § 343, stk. 2 foreløbigt afholde honoraret og herefter søge refusion i henhold til tilsagnet. Højesteret understregede, at systemet i § 52 forudsætter, at skatteyderen først afholder udgiften, så myndigheden kan kontrollere formalia og rimelighed, inden der udbetales – en direkte hæftelse for staten ville omgå denne kontrol.

LOV `Retsplejeloven § 343, stk. 2-3` `Skatteforvaltningsloven § 47, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 3-6`

PRAKSIS

Højesteret · Hæftelse for skønsmandshonorar ved isoleret bevisoptagelse trods tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse	14.01.2020
Byretten · Godkendelse af skønsmandshonorar i sag mellem [Part 1] og [Part 2] mod SKAT	08.11.2018
Landsskatteretten · Tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn vedrørende fordeling af overdragelsessum for ejendom	04.07.2013
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af kendelse om omkostningsgodtgørelse for syn og skøn	22.12.2011
Landsskatteretten · Landsskatterettens afslag på genoptagelse af sag om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn	22.12.2011

§ 11 Rimelighedsvurderingen af honoraret og tilbagebetaling efter § 57

Udgangspunktet er, at oplysningerne om udgifterne – herunder honoraret – er korrekte og rimelige. § 57, stk. 3 giver dog Skatteforvaltningen adgang til at undersøge størrelsen af udgifterne nærmere og til at udbetale med forbehold for tilbagebetaling, ligesom udbetaling helt eller delvis kan undlades, hvis det ansøgte beløb er **åbenbart urimeligt**. Er der udbetalt for meget, skal beløbet tilbagebetales efter § 57, stk. 4.

Landsskatteretten gengiver konsekvent de kriterier, der efter forarbejderne indgår i rimelighedsvurderingen, jf. 09-00484:

- sagens karakter, genstand og kompleksitet
- honorartimesatsen sammenholdt med en gennemsnitlig timesats i branchen
- antallet af anvendte timer
- sagens resultat
- sagens eventuelle videregående betydning for andre eller for andre år

I 09-00484 var advokatens honorar sat til 336.000 kr. – nøjagtigt det beløb, Skatteministeriet var tilkendt i sagsomkostninger – mens tidsregistreringen viste 46,5 timer à 2.000 kr., svarende til 93.000 kr. Landsskatteretten tiltrådte nedsættelsen med henvisning til, at det efter forarbejderne "som udgangspunkt ikke lægges vægt på, at den sagkyndiges honorar er fastsat til samme beløb, som Skatteministeriet som modpart i en sag ved domstolene er blevet tilkendt i sagsomkostninger".

Manglende dokumentation af tidsforbrug slår igennem til ugunst for ansøgeren. I 10-00548 blev 29 fakturerede timer skønsmæssigt reduceret til 4, fordi sagen indgik i et større sagskompleks med genbrugsmuligheder, og fordi klageren under klagebehandlingen faktisk var repræsenteret af en anden rådgiver:

> *"Da der ikke foreligger dokumentation for G1 A/S' tidsforbrug på sagen, og klageren ved klagens behandling i Landsskatteretten var repræsenteret af revisor JC, er det med rette, at SKAT ikke har anset honoraret som rimeligt."*

Tilsvarende blev honoraret nedsat i 10-00334, bl.a. fordi ca. 47 af 126 timer var gået til indkomst- og formueopgørelser, som burde have været udført i forbindelse med selvangivelsen.

Myndigheden har dog bevisbyrden for at fravige udgangspunktet. I 10-00721 havde SKAT forelagt honorarerne for Foreningen af Statsautoriserede Revisorers Responsumudvalg, der fandt seks af syv fakturaer for høje, men med forbehold om, at en dyberegående undersøgelse ved syn og skøn kunne føre til et andet resultat. Landsskatteretten fandt udtalelsen uegnet som afgørelsesgrundlag, fordi en offentlig myndighed ikke kan træffe afgørelse med et forbehold om, at grundigere sagsbehandling kunne føre til et andet resultat – det ville stride mod officialmaksimen og god forvaltningsskik. Tilbagebetalingskravet på 388.128,75 kr. bortfaldt.

Også **kompetencespørgsmålet** er behandlet. I 11-01378 fastslog Landsskatteretten under henvisning til forarbejderne til lov nr. 388 af 6. juni 2002, at skattemyndighederne som altovervejende hovedregel skal forelægge tvivl om et advokatsalærs rimelighed for Advokatnævnet, og at SKATs tilbagekaldelse af en sådan klage ikke kunne bære en selvstændig nedsættelse. Retten lagde desuden vægt på, at rådgiveren var specialist, at timeprisen lå under branchegennemsnittet, og at sagen havde fungeret som førersag for 30 andre parceller uden ekstra honorar.

Rentespørgsmålet ved tilbagebetaling er reguleret asymmetrisk. I 09-01422 ophævede Landsskatteretten et rentekrav på et tilbagebetalingsbeløb på 687.500 kr. med den begrundelse, at § 57, stk. 2 og 5 udtrykkeligt hjemler renter til borgerens fordel, mens § 57, stk. 4, dengang ikke gjorde det – og at forskellen efter forarbejderne var en bevidst politisk stillingtagen, som Advokatnævnets kendelse ikke kunne tilsidesætte. Bestemmelsen er sidenhen ændret, og § 57, stk. 4 hjemler i dag udtrykkeligt en rente efter opkrævningslovens § 15 b, stk. 1, 1. pkt., ved tilbagebetaling af for meget udbetalt godtgørelse – med adgang til henstand, hvis afgørelsen påklages eller indbringes for domstolene.

Er godtgørelsen udbetalt til rådgiveren efter transport, kan tilbagebetalingskravet rettes mod rådgiveren, jf. SKM2020.117.BR, SKM2020.118.BR, SKM2021.32.VLR og SKM2021.34.VLR. Det følger i dag også direkte af § 57, stk. 4, 1. pkt., der udtrykkeligt nævner den sagkyndige som tilbagebetalingspligtig, når udbetalingen er sket til denne efter overdragelse af kravet.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 8 · Skatteforvaltningsloven § 57, stk. 1-5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten - Omkostningsgodtgørelse - Honorar for sagkyndig bistand - Rimelighed	28.10.2011
	Landsskatteretten · Godkendelse af fuld omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand i Landsskatteretten	14.09.2011

Landsskatteretten · Nedsættelse af omkostningsgodtgørelse vedrørende sagkyndig bistand i sagskompleks	04.05.2011
Landsskatteretten · Godkendelse af omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand - Timesats og nødvendighed af timer	03.05.2011
Landsskatteretten · Ophævelse af rentekrav på tilbagebetalingsbeløb af omkostningsgodtgørelse - Journalnr. 09-01422	13.04.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten om omkostningsgodtgørelse for advokathonorar i retssag	15.09.2009

§ 12 Overdragelse, kreditorbeskyttelse og modregning efter § 52, stk. 8

§ 52, stk. 8 indeholder tre regler i tre punktummer:

> *"Den godtgørelsesberettigedes krav på godtgørelse efter stk. 1-3 kan ikke sælges, pantsættes eller på anden måde overdrages. Kravet kan dog overdrages, herunder pantsættes, til den sagkyndige. Kravet kan i øvrigt ikke gøres til genstand for retsforfølgning eller modregning over for den godtgørelsesberettigede."*

Ordene "Den godtgørelsesberettigedes" og "over for den godtgørelsesberettigede" blev indsat ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016**. Forarbejderne angiver formålet præcist:

> *"Det foreslås, at skatteforvaltningslovens § 52, stk. 8, præciseres således, at kreditorbeskyttelsen alene gælder den godtgørelsesberettigede og ikke den sagkyndige, til hvem den godtgørelsesberettigede måtte have overdraget kravet."*

Konsekvensen ses i 12-0250176, hvor SKAT modregnede et tilbagebetalingskrav på 31.979,50 kr. i et rådgiverselskabs overskydende selskabsskat. Landsskatteretten stadfæstede modregningen: alle almindelige modregningsbetingelser var opfyldt, og der var gensidighed, fordi kravet på godtgørelse var overdraget til selskabet – retten henviste til princippet i gældsbrevslovens § 27, hvorefter erhververen ikke får bedre ret end overdrageren.

Rækkevidden af modregningsforbuddet over for skatteyderen selv blev afklaret af Østre Landsret i BS-37642/2024-OLR af 25. juni 2025. Skatteyderen var i en stor beskatningssag pålagt sagsomkostninger på i alt 5.700.000 kr. og fik bevilget 50 pct. godtgørelse heraf efter § 54, stk. 1, nr. 5, svarende til 2.850.000 kr. Skattestyrelsen modregnede beløbet i den ubetalte omkostningsgæld. Landsskatteretten fandt modregningen uberettiget under henvisning til et absolut forbud, men landsretten ophævede kendelsen:

> *"Ved modregning mellem den godtgjorte del af de pålagte sagsomkostninger med halvdelen af det sagsomkostningsbeløb, som Skatteministeriet er tilkendt, frigøres Sagsøgte for betalingsforpligtelsen vedrørende denne del. Landsretten finder, at modregning i et sådan tilfælde ikke er i strid med lovens forbud mod modregning."*

Afgørelsen hviler på **konneksitet**: godtgørelseskravet og omkostningskravet udspringer utvivlsomt af samme retsforhold, og modregningen opfylder netop det formål med ordningen at lette den økonomiske byrde, godtgørelsen skal afhjælpe. Landsretten afviste samtidig, at Skattestyrelsens meddelelse om udbetaling til NemKonto udgjorde et bindende tilsagn om udbetaling uden modregning – der var taget udtrykkeligt forbehold for, at beløbet kunne dække gæld til det offentlige – og fandt det ikke godtgjort, at der bestod en administrativ praksis, der afskar modregning.

Dommen indebærer, at § 52, stk. 8, 3. pkt. i praksis beskytter mod **ukonneks** modregning i godtgørelseskravet, men ikke mod modregning i netop det krav, godtgørelsen angår.

LOV Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 8 | Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1

PRAKSIS **Landsretten** · Østre Landsret godkender Skatteministeriets modregning af omkostningsgodtgørelse i pålagte sagsomkostninger 25.06.2025

Landsskatteretten · Modregning i selskabsskat for for meget udbetalt omkostningsgodtgørelse 11.01.2013

§ 13 Straf, misbrugsværn og Skatteministerens årlige redegørelse

Kapitel 19 afsluttes med et selvstændigt strafansvar. Efter § 60, stk. 1 straffes den med bøde, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for beregningen af omkostningsgodtgørelse. Efter § 60, stk. 2 er strafferammen bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, hvis overtrædelsen begås med forsæt til uberettiget at opnå udbetaling, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, og efter § 60, stk. 3 kan der pålægges juridiske personer strafansvar. Selve strafansvaret for misbrug af ordningen behandles nærmere under skattesvig.

Strafbestemmelsen indgik i den pakke af **initiativer til imødegåelse af misbrug af godtgørelsesordningen**, der blev gennemført ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016** sammen med genindførelsen af godtgørelse til selskaber og fonde, præciseringen af kreditorbeskyttelsen i § 52, stk. 8 og afskæringen af godtgørelse ved klage over godtgørelsesafgørelser i § 52, stk. 7.

De administrative kontrolredskaber ligger dels i § 57, stk. 3 om undersøgelse af udgifternes størrelse, dels i § 58, hvorefter skatteministeren kan fastsætte nærmere bestemmelser om, hvilke oplysninger der skal følge en ansøgning – udmøntet i bekendtgørelse om oplysninger om udgifter til sagkyndig bistand m.v. ved godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19. Bekendtgørelsens § 1 afgrænser kredsen af sagkyndige til advokater, statsautoriserede og registrerede revisorer, drifts-, økonomi- og skattekonsulenter inden for jordbrugsfaglige områder, medlemmer af Foreningen Danske Revisorer samt personer, der kan ligestilles hermed og kan dokumentere personlig uddannelse og praktisk erfaring i behandlingen af skatte- eller afgiftssager. En sagkyndig **erklæring** efter § 54, stk. 1, nr. 4 kan derimod indhentes fra en person uden for denne kreds.

Endelig indeholder § 59 en parlamentarisk kontrolmekanisme: skatteministeren afgiver årligt en redegørelse til Folketinget om den udgiftsmæssige udvikling m.v. i de sager, hvortil der kan ydes omkostningsgodtgørelse.

En selvstændig – og teknisk – grænseflade er, hvad der sker med § 54, stk. 1, nr. 4. Bestemmelsen har historisk undtaget dokumentation for kontrollerede transaktioner og senere også revisorerklæringer fra godtgørelse. Undtagelsen for revisorerklæringer udgik igen ved **lov nr. 751 af 21. juni 2025** som konsekvens af ophævelsen af skattekontrollovens §§ 43-45, mens undtagelsen for TP-dokumentation efter skattekontrollovens kapitel 4 består.

LOV Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 58 Skatteforvaltningsloven § 59 Skatteforvaltningsloven § 60, stk. 1-3

§ 14 Sammenfatning: hvor sagerne typisk falder

Praksis om omkostningsgodtgørelse er koncentreret om nogle få tilbagevendende brudflader, og en gennemgang af de sidste to årtiers afgørelser peger på fem forhold, der oftest afgør sagerne.

1. Hæftelsen er den hyppigste faldgrube. Efter Højesterets domme i Sag 202/2014 og BS-10210/2021-HJR er retstilstanden fast: skatteyderen skal bære en reel, direkte og umiddelbar økonomisk risiko for rådgiverhonoraret. Konstruktioner, hvor honoraret i realiteten kun kan blive betalt af den udbetalte godtgørelse eller af et tredjemandstilskud, falder – også når regningen formelt er stilet til skatteyderen, når der er indgået en direkte advokataftale, og når der efterfølgende er afgivet en hæftelseserklæring, hvis denne kun aktiveres subsidiært.

2. Medholdsvurderingen afgøres instans for instans. Beløbsmæssigt medhold i mere end 50 pct. af det påklagede er udgangspunktet, men vurderingen er en helhedsbedømmelse, hvor sagsgenstandens værdi, punktets tyngde og sagens videreækkende betydning kan trække opad, jf. 11-01160. Den samlede vurdering kan derimod aldrig redde en instans, hvor sagen er tabt, jf. 12-0191571.

3. Timing af oplysninger har direkte økonomisk konsekvens. Hjemvisningsmodifikationen i § 52, stk. 2 og § 55, stk. 5 er udtrykkeligt konstrueret for at tilskynde til, at alle væsentlige oplysninger fremlægges tidligt. Fremlægges de først under klage- eller retssagen, og hjemvises sagen uden materiel stillingtagen til det spørgsmål, oplysningerne angår, er der ingen godtgørelse ved hjemvisningsinstansen.

4. En genoptagelse er ikke en hjemvisning. Sondringen mellem hjemvisning (godtgørelse) og pålæg om genoptagelse (ingen godtgørelse for den efterfølgende 1.-instansbehandling) er fast og ligger til grund for både 09-03323 og 10-02974. Den blev bekræftet af Højesteret i SKM2013.731.HR og siden delvist afhjulpet – men ikke ophævet – ved lovfæstelsen i 2014.

5. Tilsagn om fuld dækning ændrer ikke procesretten. Efter BS-28775/2019-HJR er tilsagnet en begunstigende forvaltningsakt, ikke en aftale efter retsplejelovens § 343, stk. 3. Skønsrekvirenten skal selv lægge ud og derefter søge refusion.

De områder, hvor retstilstanden fortsat udvikler sig, er navnlig samspillet mellem godtgørelseskravet og statens modkrav – hvor Østre Landsrets dom i BS-37642/2024-OLR i 2025 åbnede for konneks modregning trods forbuddet i § 52, stk. 8 – og de afledte skatteretlige virkninger af hæftelsespraksis for rådgiverne selv, jf. BS-53891/2023-VLR.

For tilgrænsende emner henvises til skatteret-genoptagelse om ordinær og ekstraordinær genoptagelse, bindende-svar-skatteraadet om bindende svar, skm-offentliggoerelse-afgoerelser om offentliggørelse og aktindsigt i skatteafgørelser, og fri-proces-retshjaelp om de almindelige regler om fri proces og retshjælp.

LOV `Retsplejeloven § 343, stk. 3` `Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1-2, 8` `Skatteforvaltningsloven § 55, stk. 5`

PRAKSIS

Højesteret	Afslag på omkostningsgodtgørelse ved 'no cure no pay'-aftaler og manglende direkte hæftelse for advokatomkostninger	01.12.2022
Højesteret	Hæftelse for skønsmandshonorar ved isoleret bevisoptagelse trods tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse	14.01.2020
Højesteret	Krav om personlig hæftelse for rådgiverhonorar som betingelse for omkostningsgodtgørelse i skattesager	30.06.2015
Landsretten	Østre Landsret godkender Skatteministeriets modregning af omkostningsgodtgørelse i pålagte sagsomkostninger	25.06.2025
Landsretten	Vestre Landsret hjemviser sag om skattepligtig indkomst for rådgivning baseret på "no cure, no pay"-princip	16.04.2025
Landsskatteretten	Omkostningsgodtgørelse ved Landsskatteretten: Instans-for-instans vurdering af medholdsgrad	19.04.2013

Landsskatteretten · Fuld omkostningsgodtgørelse til klager efter delvis medhold i sag om ejendomsavance 08.12.2011

Landsskatteretten · Manglende omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved genoptagelse af skatteansættelse 08.04.2011

Landsskatteretten · Omkostningsgodtgørelse nægtet: Sagkyndig bistand efter Landsskatterettens afgørelse anses for selvstændig sag 22.09.2010

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Skatteforvaltningsloven § 47	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 52	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 53		Skatteforvaltningsloven § 54	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 55	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 56	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 57	stk. 3		

MATERIALE Citerede afgørelser

33 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

01.12.2022	Afslag på omkostningsgodtgørelse ved 'no cure no pay'-aftaler og manglende direkte hæftelse for advokatomkostninger	bs-10210-2021-hjr
14.01.2020	Hæftelse for skønsmandshonorar ved isoleret bevisoptagelse trods tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse	bs-28775-2019-hjr
30.06.2015	Krav om personlig hæftelse for rådgiverhonorar som betingelse for omkostningsgodtgørelse i skattesager	202-2014

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 3

25.06.2025	Østre Landsret godkender Skatteministeriets modregning af omkostningsgodtgørelse i pålagte sagsomkostninger	9885-11567
16.04.2025	Vestre Landsret hjemviser sag om skattepligtig indkomst for rådgivning baseret på "no cure, no pay"-princip	10039-11757
28.10.2020	Landsretten stadfæster afslag på omkostningsgodtgørelse for advokathonorar	2206-2628

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 2

27.05.2019	Afgørelse om berettigelse til omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand	2187-2608
08.11.2018	Godkendelse af skønsmandshonorar i sag mellem [Part 1] og [Part 2] mod SKAT	6799-8166

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 25

04.07.2013	Tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn vedrørende fordeling af overdragelsessum for ejendom	12-0191406

03.07.2013	Hjemvisning af sag om omkostningsgodtgørelse grundet nye faktiske omstændigheder	11-0299180
19.04.2013	Omkostningsgodtgørelse ved Landsskatteretten: Instans-for-instans vurdering af medholdsgrad	12-0191571
05.04.2013	Delvis omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved klage over registreringsafgift	11-0300001
21.03.2013	Fuld omkostningsgodtgørelse godkendt: Medholdsvurdering i klagesag om dobbeltbeskatning	12-0191085
11.01.2013	Modregning i selskabsskat for for meget udbetalt omkostningsgodtgørelse	12-0250176
27.11.2012	Omkostningsgodtgørelse ved formalitetsspørgsmål og hjemvisning fra landsretten	11-0300575
15.10.2012	Almennyttig forening med erhvervsindtægter fik afslag på omkostningsgodtgørelse	11-0300488
15.10.2012	Landsskatteretten stadfæster afslag på omkostningsgodtgørelse til Dansk Boldspil-Union	11-03088
26.04.2012	Afslag på omkostningsgodtgørelse for klage til vurderingsankenævn	11-02980
22.12.2011	Landsskatterettens afslag på genoptagelse af sag om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn	11-04352
22.12.2011	Afslag på genoptagelse af kendelse om omkostningsgodtgørelse for syn og skøn	11-04353
08.12.2011	Fuld omkostningsgodtgørelse til klager efter delvis medhold i sag om ejendomsavance	11-01160
28.10.2011	Landsskatteretten - Omkostningsgodtgørelse - Honorar for sagkyndig bistand - Rimelighed	10-00721
14.09.2011	Godkendelse af fuld omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand i Landsskatteretten	11-01378
16.06.2011	Landsskatteretten imødekommer andelsboligforenings ansøgning om omkostningsgodtgørelse	10-01731
04.05.2011	Nedsættelse af omkostningsgodtgørelse vedrørende sagkyndig bistand i sagskompleks	10-00548
03.05.2011	Godkendelse af omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand - Timesats og nødvendighed af timer	10-00334
13.04.2011	Ophævelse af rentekrav på tilbagebetalingsbeløb af omkostningsgodtgørelse - Journalnr. 09-01422	09-01422
08.04.2011	Manglende omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved genoptagelse af skatteansættelse	10-02974
08.03.2011	Afgørelse om omkostningsgodtgørelse ved afvist ankesag i Højesteret	10-01543
22.09.2010	Omkostningsgodtgørelse nægtet: Sagkyndig bistand efter Landsskatterettens afgørelse anses for selvstændig sag	09-03323
29.06.2010	Afvisning af klage over manglende udtalelse om medholdsgrad vedrørende ejendomsværdiskat	10-01849

25.05.2010	Landsskatteretten: Omkostningsgodtgørelse til selskab for ansattes skattesager	09-00487
15.09.2009	Landsskatteretten om omkostningsgodtgørelse for advokathonorar i retssag	09-00484

30 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over pensionsbeskatning — fradrag, afgift og udbetaling i utide

Fradrag, bortseelsesret og 60 pct.-afgiften ved ophævelse uden for udbetalingskriterierne

Version 2 Opdateret 7. sep. 2026 67 afgørelser · 2006-2026 Læs online

INTRODUKTION

Pensionsbeskatningsloven bygger på en byttehandel: fradrags- eller bortseelsesret for indbetalinger mod indkomstskat af de udbetalinger, der sker i overensstemmelse med ordningens pensionsformål. Brydes formålet — ved engangshævning af en ratepension eller livrente uden for udbetalingskriterierne — indtræder i stedet en afgift på 60 pct. efter pensionsbeskatningslovens § 29, stk. 1. Praksis fra navnlig Landsskatteretten og Skatterådet viser en meget streng, objektiveret anvendelse af afgiftsreglen: sygdom, økonomisk nød, rådgiverfejl og manglende udnyttelse af fradragsretten fritager som udgangspunkt ikke, korrektionsadgangen ved "åbenbar fejldisposition" er snæver, klagefristen på 3 måneder i § 39, stk. 2, håndhæves ubønhørligt, og afgiften anses ikke for en skat omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Afgiften på 60 pct. efter PBL § 29, stk. 1, er hovedreglen for enhver udbetaling fra en ratepension eller en pensionsordning med løbende udbetalinger, der hverken er indkomstskattepligtig efter § 20 eller omfattet af §§ 29 A-C.

02 Der er ingen hjemmel til at nedsætte afgiften på en ratepension fra 60 til 40 pct. på grund af kritisk eller kronisk sygdom — undtagelserne gælder efter deres ordlyd kun kapitalpension og supplerende engangsydelser.

03 Økonomisk nødsituation, herunder truende konkurs, er ikke en fejldisposition og giver ikke adgang til afgiftsfri korrektion.

04 Manglende faktisk udnyttelse af fradragsretten fritager ikke for afgift; det afgørende efter § 32, stk. 1, er, om der formelt har været fradrags- eller bortseelsesret her i landet eller i udlandet.

05 Afgiftsfri korrektion af en pensionsindbetaling forudsætter en helt åbenbar fejl, der ikke giver anledning til tvivl, kan annulleres civilretligt, og som der reageres på straks.

06 Fejlen skal være objektivt konstaterbar; en ren bekræftelse fra banken eller en efterfølgende erkendelse af en mundtlig instruks er ikke tilstrækkelig dokumentation.

07 Et atypisk indbetalingsmønster, øjeblikkelig reaktion og et beløb, der markant overstiger indbetalingsloftet, er de tungeste momenter, når en fejldisposition anerkendes.

08 En underskrift på pensionsselskabets udbetalingstilbud binder objektivt og kan ikke tilsidesættes, blot fordi opsparerens subjektive forudsætninger var andre.

09 Fejl, der beror på opsparerens misforståelse af reglerne eller på fortrydelse, kan aldrig korrigeres afgiftsfrit.

10 § 22 F giver siden 1. januar 2022 adgang til korrektion uden Skatteforvaltningens tilladelse inden for 3 år og under et årligt beløbsloft, men kun når indbetalingen er sket ved en fejl i forhold til aftalegrundlaget.

11 Overførsel efter § 41 er ikke en korrektionsregel og berigtiger ikke den oprindelige fejl; overførselsadgangen er udtømmende og omfatter ikke overførsel fra en ordning med løbende udbetalinger til en ratepension.

12 Der er ingen hjemmel til skatteneutral overførsel af en dansk § 53 A-ordning mellem pensionsselskaber; en sådan overførsel behandles som en ophævelse, der afskærer senere korrektion.

13 Afgiften efter § 29 nedsættes til 40 pct. ved udbetaling efter ejerens død og ved tilbagekøb af små arbejdsgiveradministrerede livrenter under grundbeløbet i § 29, stk. 3.

14 En livrente bevarer sin karakter af arbejdsgiverordning, selv om pensionsinstituttet af systemtekniske grunde har omklassificeret den til en privat ordning, når der aldrig har været adgang til private indbetalinger.

15 Pensionsinstituttet hæfter umiddelbart over for statskassen for ikke-indeholdt afgift efter § 38, stk. 5, medmindre det godtgør, at det ikke har udvist forsømmelighed.

16 Klagefristen over en afgiftsberegning er 3 måneder fra modtagelsen af afgørelsen, jf. § 39, stk. 2, og fristen kan ikke fraviges efter skatteforvaltningslovens almindelige regler.

17 Dispositioner over pensionsmidler i strid med anbringelsesreglerne — herunder reelt ejerskab af 25 pct. eller mere af et unoteret selskab — udløser 60 pct. afgift efter § 30, uanset at der ikke sker udbetaling.

18 Udenlandske ordninger uden dansk godkendelse falder ind under § 53 A med løbende afkastbeskatning som kapitalindkomst og skattefrie udbetalinger i det omfang, der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret nogen steder.

19 Bevisbyrden for, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret i udlandet, påhviler den skattepligtige, jf. § 55.

20 Afgiften efter pensionsbeskatningsloven er ikke en indkomstskat og er derfor ikke omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne — Danmark kan opkræve 60 pct. af en engangsudbetaling til en person, der er hjemmehørende i udlandet.

§ 1 Lovens to beskatningsspor: kapitel 1-ordninger over for § 53 A- og § 53 B-ordninger

Pensionsbeskatningsloven opdeler pensionsopsparing i to grundlæggende spor, og kvalifikationen af ordningen afgør hele den skattemæssige behandling.

Spor 1 — afsnit I (kapitel 1-ordningerne). Her ligger de skattebegunstigede ordninger: pensionsordninger med løbende udbetalinger (livsvarige og ophørende livrenter, pensionskasseordninger m.v.), rateforsikring og rateopsparing i pensionsøjemed, samt — uden fradragsret — aldersopsparing og aldersforsikring. Kendetegnet er, at indbetalingerne er fradrags- eller bortseelsesberettigede efter § 18 og § 19, at afkastet beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven, og at udbetalingerne enten er indkomstskattepligtige efter § 20 eller afgiftspligtige efter §§ 28-30.

Spor 2 — § 53 A og § 53 B. § 53 A, stk. 1 opregner ni typer af ordninger, der falder uden for kapitel 1 — herunder livsforsikring og pensionskasseordning, der ikke opfylder kapitel 1's betingelser (nr. 1 og 3), ordninger hvor ejeren ved oprettelsen aktivt har givet afkald på beskatning efter afsnit I (nr. 2, 4 og 8), syge- og ulykkesforsikring ejet af den forsikrede (nr. 5), direktørpensionstilsagn med sikkerhedsstillelse (nr. 6) og pensionsordninger i penge- eller kreditinstitutter uden for kapitel 1 (nr. 7). Konsekvensen er spejlvendt: ingen fradragsret, jf. § 53 A, stk. 2, løbende beskatning af afkastet som kapitalindkomst efter stk. 3, og skattefrihed for udbetalingen, bortset fra den del der modsvarer indbetalinger, som der *har* været fradrags- eller bortseelsesret for "her i landet eller i udlandet", jf. stk. 5.

§ 53 B er en undtagelse hertil for de klassiske "medbragte" udenlandske ordninger: er ordningen oprettet, mens ejeren ikke var skattepligtig til (eller hjemmehørende i) Danmark, og har samtlige indbetalinger i den periode været fradraget eller bortseet i udlandet, bortses der fra afkastet, mens udbetalingerne til gengæld beskattes fuldt ud.

Kvalifikationen er ikke formel, men beror på ordningens indhold. Skatterådet fandt således i **SKM2026.210.SR**, at en overenskomstbestemt fritvalgsopsparing i en pensionskasse — hvortil der alene indbetales allerede beskattede midler — ikke kan sidestilles med en almindelig bankkonto og derfor kvalificerer som en pensionskasseordning efter § 53 A, stk. 1, nr. 3, med kapitalindkomstbeskatning af afkastet og skattefri udbetaling. Omvendt kan en amerikansk 401(k)-ordning ikke i sin helhed henføres til ét spor: i **SKM2021.668.SR** tillod Skatterådet en skattemæssig opdeling, så Traditional-delen (før skat) blev omfattet af § 53 B og Roth-delen (efter skat) af § 53 A. Samme sondring blev anvendt på en traditionel IRA og en Roth-IRA i **SKM2022.248.SR**.

Falder en ordning helt uden for pensionsbeskatningsloven, behandles den efter statsskattelovens almindelige regler. Det skete i **SKM2006.639.SR**, hvor et uafdækket tysk firmapensionstilsagn til en ikke-direktør hverken kunne rummes i § 53 A, stk. 1, nr. 6, eller i § 53 B; udbetalingerne skulle i stedet beskattes efter statsskattelovens § 4, og en konvertering til engangsvederlag efter ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 3.

LOV Ligningsloven § 7o, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 20 · Pensionsbeskatningsloven § 53a, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 53b, stk. 1 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Fritvalgsopsparing i pensionskasse kvalificerer som § 53 A-ordning – afkast kapitalindkomstbeskattet, udbetalinger skattefrie — 30.04.2026
- **Skatterådet** · Beskatning af amerikansk IRA og Roth-IRA pension i Danmark — 10.05.2022
- **Skatterådet** · Amerikansk 401(k) pension opdeles skattemæssigt i Danmark — 09.12.2021

Skatterådet · Beskatning af uafdækket tysk firmapensionsordning ved hjemflytning 27.10.2006

§ 2 Fradrags- og bortseelsesret: § 18, § 19 og lofterne i § 16

Fradragsretten for egne indbetalinger følger af § 18, stk. 1, mens arbejdsgiverens indbetalinger holdes uden for den ansattes skattepligtige indkomst (bortseelsesret) efter § 19. De to regler udelukker hinanden: der er ikke fradragsret, hvis bidragene er indbetalt af arbejdsgiveren, jf. § 18, stk. 1, sidste led. Landsskatteretten nægtede på det grundlag i **13-5785820** en konsulent fradrag for pensionsbidrag i 2009-2011, fordi bidragene reelt var indbetalt af arbejdsgiveren via lønnen og allerede var fratrukket i bruttolønnen — SKATs passivitet over for de urigtige selvangivelser skabte ingen retsbeskyttet forventning.

Lofterne. § 16, stk. 2 fastsætter et samlet årligt grundbeløb på 50.000 kr. (2010-niveau, årligt reguleret efter personskattelovens § 20) for rateforsikring, rateopsparing og ophørende livrenter, mens § 16, stk. 1 rummer det tilsvarende loft for aldersopsparing, aldersforsikring og supplerende engangssum — med det forhøjede loft fra og med det syvende indkomstår før folkepensionsalderen. Livsvarige livrenter er ikke omfattet af noget loft.

Afgrænsningen mellem den livsvarige og den ophørende del af en ydelsesdefineret ordning kan være vanskelig. I **SKM2011.432.SR** fastslog Skatterådet, at en pensionskasseordning, hvis alderspension nedsættes ved folkepensionsalderen som følge af modregning af folkepension og ATP, reelt består af en livsvarig og en ophørende del, og at den ophørende del er omfattet af loftet i § 16, stk. 2. Ved ekstraordinær tidlig pensionering er den indbetaling, der dækker den forlængede udbetalingsperiode, ligeledes omfattet, mens kompensation for det permanente nedslag i den livsvarige pension falder uden for.

Overgangsreglerne ved nedsættelsen af loftet gav anledning til **13-5810308**, hvor en skatteyder med omlægningsår gjorde gældende, at indkomståret 2012 var bagudforskudt og derfor omfattet af undtagelsen. Landsskatteretten fastslog, at et omlægningsår, der udløber den 31. december, ikke opfylder definitionen af et bagudforskudt indkomstår efter kildeskattelovens § 22, og fastholdt loftet på 50.000 kr.

Fordelings- og opfyldningsreglerne. Kapitalindskud til en livsvarig ordning skal efter § 18, stk. 3 fordeles over ti år med 1/10 årligt, og § 18, stk. 4 fordeler tilsvarende, når præmieperioden er kortere end ti år. § 18, stk. 5 giver som modvægt et opfyldningsfradrag på op til et grundbeløb på 46.000 kr. (2010-niveau), og — for selvstændigt erhvervsdrivende — et alternativt fradrag på 30 pct. af virksomhedens overskud. Landsskatteretten anvendte 30 pct.-reglen til fordel for en tandlæge i **16-1394719** og forhøjede ratepensionsfradraget for 2012 og 2013. Bekendtgørelse om beskatningen af pensionsordninger pålægger i § 11 og § 12 pensionsinstituttet at vejlede om netop disse valg — og valget af opfyldningsbeløb er bindende i fradragsperioden.

Efterreguleringen af for store fradrag efter § 18 A med procenttillæg og morarenter blev stadfæstet i **21-0101773**.

Indbetalingstidspunktet afgør, hvilket indkomstår fradraget henføres til. I **22-0108823** fandt Landsskatteretten, at straksoverførsler bogført den 30. december 2017 havde skattemæssig virkning i 2017, uanset at banken havde fremdateret valørdatoen til 2. januar 2018 — overførslerne var uigenkaldelige på bogføringstidspunktet.

For selvstændige, der ophører med at drive virksomhed, giver § 15 A den særlige ophørspension uden for loftet i § 16, stk. 2. Skatterådet godkendte i **SKM2010.287.SR** en fleksibel fordeling af indskuddet over ti år, men afviste supplerende reguleringsbeløb, når maksimumsbeløbet allerede var indbetalt som engangsbeløb. Bortforpagtning af et landbrug er ikke passiv virksomhed i § 15 A's forstand, jf. **06-011409**.

LOV Kildeskatteloven § 22 · Pensionsbeskatningsloven § 15a · Pensionsbeskatningsloven § 16, stk. 1, 2 · Pensionsbeskatningsloven § 18, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 19

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Rettidig indbetaling til pensionsordning via straksoverførsel	10.05.2023
Landsskatteretten · Stadfæstelse af procenttillæg og morarenter ved efterbeskatning af pensionsfradrag	08.03.2022
Landsskatteretten · Delvist medhold i sag om pensionsfradrag, befordring og maskeret udlodning for tandlæge	24.11.2021
Landsskatteretten · Fradrag for ratepension i omlægningsår – bagudforskudt indkomstår	14.12.2015
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på fradrag for pensionsbidrag indbetalt af arbejdsgiver	18.08.2015
Skatterådet · 100000 kr loft for pensionsbidrag med reducerede ydelser	22.06.2011
Skatterådet · Ophørspension efter salg af landbrugsejendom med fleksible indbetalinger	29.04.2010
Skatterådet · Ophørspension efter salg af bortforpagtet landbrug	07.04.2006

§ 3 Indkomstskat af rette udbetalinger efter § 20 — og af afkastet

§ 20, stk. 1 opregner udtømmende de udbetalinger, der beskattes som personlig indkomst i stedet for at udløse afgift: pension fra en ordning med løbende udbetalinger (nr. 1), ratevise udbetalinger fra en rateforsikring eller rateopsparing i overensstemmelse med ordningens vilkår (nr. 2), løbende udbetalinger fra en indeksordning (nr. 3) og udbetalinger til en fraskilt ægtefælle ved udlodning på skifte (nr. 4). Personkredsen er snæver — ud over ejeren selv alene efterlevende ægtefælle, fraskilt ægtefælle eller samlever samt livsarvinger og stedbørn under 24 år.

Kvalifikationen af en løbende ydelse som pension frem for skattefri erstatning kan være tvivlsom. I **17-0991938** fastslog Landsskatteretten, at en løbende erhvervsevnetabsydelse fra en arbejdsgiveradministreret ordning er en invalidepension omfattet af § 2, nr. 4, litra c, og dermed indkomstskattepligtig efter § 20, stk. 1, nr. 1, netop fordi der havde været bortseelsesret for arbejdsgiverens indbetalinger.

Undtagelsen for ikke-fradragsberettigede indbetalinger. § 20, stk. 4 fritager den del af udbetalingen, der svarer til indbetalinger, som den skattepligtige efter § 55 kan godtgøre, at der ikke har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet. Bestemmelsen fortolkes strengt. I **25-0041801** gjorde en klager gældende, at renter og værditilvækst, der automatisk tilskrives en ratepension, måtte anses for "indbetalinger" uden fradragsret og derfor være fritaget — særligt fordi afkastet allerede var beskattet med 15,3 pct. pensionsafkastskat efter pensionsafkastbeskatningslovens § 2. Landsskatteretten afviste dette:

> *"Det følger direkte af lovens forarbejder, at der ikke er nogen undtagelse til beskatning af udbetalinger af værditilvækst på ordningen, og at det i den sammenhæng er uden betydning om værditilvæksten stammer fra indbetalinger, der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for."*

Afkast er forrentning af den anbragte kapital, ikke en ny indbetaling; den tilsyneladende dobbeltbeskatning er en bevidst lovgivningsmæssig konsekvens, der skal forhindre, at allerede beskattet likviditet placeres på skattebegunstigede ordninger med fordel frem for fri opsparing.

Også udlodning ved skifte er reguleret særskilt. Skatterådet bekræftede i **SKM2024.603.SR**, at en aftale i en bodelingsoverenskomst om deling af den anden ægtefælles ratepension er en afgiftsfri udlodning efter § 30, stk. 2, uanset at den administrative udskillelse til en særskilt konto først skete mange år senere — men at de senere udbetalinger til den fraseparerede ægtefælle er skattepligtige efter § 20, stk. 1, nr. 4.

Endelig kan ordningens dødsfaldsdækning udformes fleksibelt uden at miste sin kvalifikation. I **SKM2012.154.SR** fastslog Skatterådet, at valgmuligheden mellem engangsbeløb og rater ved død først får betydning for kvalifikationen på udbetalingstidspunktet.

LOV Pensionsafkastbeskatningsloven § 2 · Pensionsbeskatningsloven § 20, stk. 1, 4 · Pensionsbeskatningsloven § 30, stk. 2 · Pensionsbeskatningsloven § 55

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af afkast fra ratepensionsordninger: Landsskatteretten stadfæster, at afkast beskattes som personlig indkomst ved udbetaling, uanset forudgående PAL-skat.	10.10.2025
Landsskatteretten · Skattepligt af udbetalinger fra erhvervsevnetabsforsikring	25.04.2019
Skatterådet · Afdragsfri pensionsudlodning og skattepligt ved udbetaling	02.12.2024
Skatterådet · Dødsfaldsdækning som engangsbeløb eller rater i pensionsordninger	09.03.2012

§ 4 60 pct.-afgiften i § 29, stk. 1, ved ophævelse i utide

Hovedreglen står i § 29, stk. 1, 1. pkt.:

> *"Ved udbetalinger, der ikke omfattes af § 20 eller §§ 29 A-C, fra en pensionsordning med løbende udbetalinger eller fra en rateforsikring eller rateopsparing i pensionsøjemed svares en afgift på 60 pct. af det udbetalte beløb."*

Afgiften er en negativ afgrænsning: alt, hvad der ikke er en "rette" udbetaling efter § 20, rammes. Den bygger historisk på den betragtning, at almindelig indkomstbeskatning af et engangsbeløb ville ramme uforholdsmæssigt hårdt og let kunne omgås ved fraflytning — en begrundelse, der går tilbage til kommissionsbetænkning nr. 419/1966 om beskatningen af pensionsordninger og til forarbejderne til den oprindelige lov fra 1970, hvor afgiften var på 35 pct. Satsen blev senere hævet, og ved lov nr. 922 af 18. september 2012 om afskaffelse af fradragsretten for kapitalpension blev § 29, stk. 1, nyaffattet, så 60 pct.-satsen for førtidige udbetalinger fra rate- og livrenteordninger blev opretholdt, mens satsen for supplerende engangsydelser blev sænket til 52 pct. netop for at modvirke omgåelse.

De typiske udløsende situationer i praksis er:

- **Engangshævning af hele ordningen.** I **19-0024007** fik en dansk statsborger bosat i Tyskland udbetalt både sin livsvarige livrente og sin ratepension som ét engangsbeløb på 472.878,74 kr. i en desperat økonomisk situation. Landsskatteretten stadfæstede 60 pct.-afgiften: undtagelsen i § 25, stk. 1 om 40 pct. ved varigt nedsat arbejdsevne gælder kun kapitalpension, og lempelsen for små ordninger i § 29, stk. 3 fandt ikke anvendelse.
- **Deludbetalinger.** Også en delvis hævning er en udbetaling i utide, jf. **12-0197247**, hvor to deludbetalinger på i alt 125.000 kr. blev afgiftsberigtiget med 60 pct.
-

Tilbageførsel uden hjemmel. Udbetales et beløb fra ordningen for at rette en fejl, uden at det sker efter en lovbestemt korrektionsregel eller med Skatteforvaltningens tilladelse, er der tale om en afgiftspligtig udbetaling, jf. **12-0189147**.

- **Hævning af omkostninger fra depotet.** Trækkes gebyrer fra pensionsdepotet uden tilstrækkelig direkte tilknytning til ordningen, er der tale om en afgiftspligtig hævning. Skatterådet accepterede i **SKM2016.156.SR**, at honorar til et engelsk selskab for diskretionær porteføljepleje kunne hæves afgiftsfrit, fordi selskabet kunne sidestilles med et dansk fondsmæglerselskab; derimod udløste træk af honorar til en uafhængig pensionsmægler fra et bankdepot afgift efter §§ 28 og 29, jf. **SKM2021.525.SR**, da honoraret måtte anses for generel finansiel rådgivning.

Afgiftspligten forudsætter dog, at ophævelsen overhovedet kan gennemføres civilretligt. Ankenævnet for Forsikring afviste i **104935** en klage over, at et pensionsselskab nægtede at udbetale ratepensionsdelen af en fripolice mod 60 pct. afgift, fordi ordningens værdi oversteg beløbsgrænserne i pensionsvilkårenes genkøbsbestemmelse — vilkårene gik forud for adgangen efter pensionsbeskatningsloven.

Aktualitet. Ved lov nr. 730 af 20. juni 2025 er der med virkning fra 1. juli 2025 indsat et nyt 2. pkt. i § 29, stk. 2, hvorefter udbetalinger til fyldestgørelse af krav, for hvilke der er foretaget kreditorforfølgning efter bl.a. retsplejelovens § 512, stk. 4, ikke omfattes af lempelsesreglen i stk. 2, 1. pkt., men afgiftsberigtiges efter hovedreglen med 60 pct. (40 pct. efter ejerens død). Forarbejderne er udtrykkelige om formålet: bestemmelsen i stk. 2 skal "fortsat alene finde anvendelse i de situationer, den er tiltænkt".

LOV Pensionsbeskatningsloven § 25, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 28 · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1-4 · Retsplejeloven § 512, stk. 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning	28.08.2019
Landsskatteretten · Afgift på deludbetaling fra ratepension ved livstruende sygdom kunne ikke nedsættes til 40 %	08.07.2013
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12.11.2012
Skatterådet · Afgift på træk af pensionsmæglerhonorar fra bankdepot	12.10.2021
Skatterådet · Formueårådgivning betalt til udenlandsk selskab fritaget for afgift	06.04.2016
Ankenævnet for Forsikring · Afslag på delvis ophævelse af ratepension mod 60 % afgift – vilkårenes beløbsgrænser gik forud for pensionsbeskatningsloven	20.05.2026

§ 5 De lempede satser: død, ikke-skattepligtige modtagere og små arbejdsgiverlivrenter

§ 29 rummer en trappe af lempeligere satser, som praksis anvender restriktivt efter deres ordlyd.

Situation	Hjemmel	Sats
Engangsudbetaling i utide fra livrente/ratepension	§ 29, stk. 1, 1. pkt.	60 pct.
Supplerende engangsydelse	§ 29, stk. 1, 2. pkt.	52 pct.
Udbetaling efter den tidligere ejers død	§ 29, stk. 1, 3. pkt.	40 pct.

Udbetaling efter § 17, stk. 1, nr. 8, til selskaber, fonde m.v.	§ 29, stk. 1, 4. pkt.	25 pct.
Indeksordning uden for § 20	§ 29, stk. 1, 5. pkt.	40 pct.
Supplerende engangssum uden for § 29 A	§ 29, stk. 1, 6. pkt.	20 pct.
Retten tilfalder person uden skattepligt efter § 20	§ 29, stk. 2	40 pct.
Tilbagekøb af lille arbejdsgiverlivrente	§ 29, stk. 3	40 pct.

Den lille arbejdsgiverlivrente. § 29, stk. 3 tillader tilbagekøb eller konvertering til engangsudbetaling mod 40 pct. afgift, når de løbende ydelser, der ville tilkomme forsikringstageren, ikke kan overstige et grundbeløb på 9.700 kr. (2010-niveau), og ordningen er oprettet som led i et ansættelsesforhold. Efter stk. 4 gælder lempelsen kun ved udbetalinger efter, at pensionsudbetalingsalderen er nået (jf. dog § 17 B), medmindre en lavere aldersgrænse er godkendt af Skatterådet, eller den forsikrede er tildelt invalidepension.

Bestemmelsens rækkevidde blev afklaret i **18-0004954**. Klagerens livrente var oprindeligt arbejdsgiverindbetalt fra 1998, men var efter hans fratræden i 2004 af pensionsinstituttet blevet omklassificeret til en privat ordning "af systemtekniske årsager", og ved en § 41-overførsel i 2015 var feltet "privat ordning" fejlagtigt afkrydset. Landsskatteretten fandt, at ordningen fortsat måtte betragtes som oprettet som led i et ansættelsesforhold, fordi der aldrig havde været mulighed for private indbetalinger, og fordi aftalegrundlaget var uændret. Da den årlige ydelse ville udgøre 5.712,20 kr. – under grundbeløbet, der i 2018 var reguleret til 10.700 kr. – og klageren havde nået pensionsudbetalingsalderen, blev afgiften nedsat fra 60 til 40 pct.

Afgørelsen viser to ting: at pensionsinstituttets egen systemregistrering ikke er afgørende for den skatteretlige kvalifikation, og at afgiftssatsen skal vurderes for den enkelte ordning, ikke for opsparerens samlede pensionsformue.

Aldersgrænsen i § 29, stk. 4, blev i øvrigt flyttet fra efterlønsalderen til pensionsudbetalingsalderen ved ændringsloven af 29. december 2011 om forhøjelse af efterlønsalderen, og henvisningen til § 17 B blev indsat i 2023 med virkning fra 1. januar 2024, så små arbejdsgiverlivrenter i visse tilfælde kan konverteres til 40 pct. tidligere end pensionsudbetalingsalderen tilsiger.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 17b · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1-4 · Pensionsbeskatningsloven § 41

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning — 28.08.2019
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afgift ved ophævelse af livsvarig livrente – Opfyldelse af betingelser i pensionsbeskatningsloven — 26.02.2019

§ 6 Kapitalpension og aldersopsparing: 52 pct. og 20 pct. efter § 28

For kapitalforsikring og opsparing i pensionsøjemed – de ordninger, hvis fradragsret blev afskaffet ved lov nr. 922 af 18. september 2012 – udgør afgiften ved udbetaling uden for §§ 25 og 27 efter § 28, stk. 1 52 pct. Satsen blev netop nedsat fra 60 til 52 pct. ved 2012-loven for at undgå, at opsparere konverterede deres kapitalpension til aldersopsparing og derefter ophævede ordningen for at opnå en samlet lavere afgift.

For aldersopsparing og aldersforsikring — der oprettes uden fradrags- og bortseelsesret — er afgiften ved udbetaling i utide 20 pct., jf. § 28, stk. 2, 1. pkt.. Har der i udlandet været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne, er satsen dog 60 pct. af den modsvarende del (40 pct. efter ejerens død), og ved deludbetaling anses udbetalingen fortrinsvis at vedrøre netop de udenlandsk fradragsberettigede indbetalinger.

Den lavere sats gør, at aldersopsparingssagerne udgør en selvstændig gruppe i korrektionspraksis. I **17-0674908** blev to indbetalinger à 3.000 kr., som klageren selv havde overført og efterfølgende bad om at få tilbageført, ikke anerkendt som åbenbar fejl — en bankbekræftelse uden nærmere dokumentation var ikke tilstrækkelig. I **17-0989329** blev en overførsel på 15.000 kr. derimod tilbageført afgiftsfrit, fordi klageren reagerede samme aften, kontoen ikke havde haft bevægelser siden 1995, og der aldrig tidligere var foretaget kontante indbetalinger.

Overskrides indbetalingsloftet for aldersopsparing, findes en særskilt korrektionsregel i § 25 A, hvorefter det overskydende beløb kan tilbagebetales mod 20 pct. afgift eller overføres til en fradragsberettiget ordning mod 4 pct. Reglen løser dog kun overskridelsesproblemet — den er ikke en generel korrektionsadgang, som **17-0991775** illustrerer, hvor en pokergevinst på 334.707,44 kr. ved en fejl blev indsat på aldersopsparingen og først kunne tilbageføres afgiftsfrit efter praksis om åbenbare fejldispositioner.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 12a · Pensionsbeskatningsloven § 25a · Pensionsbeskatningsloven § 28, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Tilbageføring af fejlagtig indbetaling på aldersopsparing	07.02.2019
Landsskatteretten · Tilbageførsel af fejldisposition fra aldersopsparing tilladt uden afgift	25.01.2019
Landsskatteretten · Afgiftsfri tilbageførsel af fejlindbetaling til aldersopsparing	13.04.2018
Landsskatteretten · Afgiftskonsekvenser ved tilbageførsel af fejlagtig indbetaling til aldersopsparing	08.01.2018

§ 7 Sygdom og økonomisk nød giver ikke afgiftsnedsættelse for ratepension

Et af de mest markante og gentagne resultater i praksis er, at der ikke findes hjemmel til at nedsætte afgiften på en ratepension eller livrente fra 60 til 40 pct. på grund af sygdom. Undtagelserne i § 25, stk. 1, nr. 4 (livstruende sygdom) og i § 29 A (supplerende engangsydelser fra pensionskasser) er efter deres ordlyd forbeholdt kapitalforsikring, opsparing i pensionsøjemed og supplerende engangsydelser.

I **12-0197247** anmodede en klager med livstruende sygdom om at få nedsat afgiften på to deludbetalinger fra sin ratepension. Landsskatteretten stadfæstede afslaget:

> *"Da ratepension ikke er nævnt og dermed ikke omfattet af bestemmelserne om afgiftsnedsættelse ved livstruende sygdom... kan klagerens anmodning om afgiftsnedsættelse... ikke imødekommes."*

Resultatet blev gentaget i **24-0020766**, hvor klageren i 2021 fik udbetalt en ratepension på 2.662.403 kr. og betalte 1.597.440 kr. i afgift. Klageren var i foråret 2021 blevet diagnosticeret med en kronisk led- og bindevævssygdom med betydeligt erhvervsevnetab, og udbetalingen var foretaget for at afværge en konkursbegæring fra Gældsstyrelsen. Landsskatteretten fastslog:

> *"Det forhold, at klageren er kronisk syg, kan ikke begrunde, at afgiften nedsættes til 40 %. Det bemærkes herved, at der ikke er hjemmel til at nedsætte afgiften."*

Retten tilføjede, at der heller ikke forelå nogen åbenbar fejldisposition: klageren havde bevidst valgt udbetalingen for at undgå konkurs, og en bevidst — om end nødtvungen — disposition er ikke en fejl.

Samme resultat i **19-0024007**, hvor klageren var erklæret invalid og tilkendt førtidspension. At klageren var EU-borger bosat i Tyskland ændrede intet: udbetalingen var omfattet af begrænset skattepligt efter § 20, stk. 1 og stk. 2, Danmark havde beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland, og lempelsen for små ordninger i § 29, stk. 3, var ikke dokumenteret opfyldt.

Sammenlignet med kapitalpension er der dermed en reel asymmetri i loven: den, der har opsparet på en kapitalpension, kan ved livstruende sygdom nøjes med 40 pct., mens den, der har opsparet på en ratepension, betaler 60 pct. Landsskatteretten har konsekvent henvist dette spørgsmål til lovgiver.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 20, stk. 1, 2 · Pensionsbeskatningsloven § 25, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 29a · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afslag på nedsættelse af pensionsafgift trods kronisk sygdom — 27.08.2024
- **Landsskatteretten** · Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning — 28.08.2019
- **Landsskatteretten** · Afgift på deludbetaling fra ratepension ved livstruende sygdom kunne ikke nedsættes til 40 % — 08.07.2013

§ 8 Åbenbar fejldisposition — den administrative korrektionspraksis og dens grænser

Uden for de lovbestemte korrektionsregler har Skatteforvaltningen udviklet en praksis, hvorefter der kan gives tilladelse til afgiftsfri korrektion, når pensionsindbetalingen — eller udbetalingen — beror på en **åbenbar fejldisposition**. Praksis er beskrevet i Den juridiske vejledning, afsnit C.A.10.2.7.2, og hviler på TfS 1999, 738. Betingelserne er, at fejlen er så åbenbar, at den ikke giver anledning til tvivl, at den kan annulleres civilretligt, og at der reageres straks. Fejl, der beror på opsparerens misforståelse af reglerne eller på fortrydelse, er udtrykkeligt uden for.

Skatteministeriet har selv beskrevet praksis i de almindelige bemærkninger til § 22 F-loven:

> *"Herudover tillader Skatteforvaltningen efter praksis korrektion af pensionsindbetalinger i tilfælde, hvor pensionsindbetalingen beror på en åbenbar fejldisposition. […] Tilbageføres en pensionsindbetaling uden godkendelse af Skatteforvaltningen – uden for de lovbestemte tilbagebetalings- og overførselsmuligheder […] – er det tilbageførte beløb afgiftspligtigt."*

Hvad der er anerkendt som åbenbar fejl. Fælles for medholdssagerne er en kombination af øjeblikkelig reaktion, et atypisk indbetalingsmønster og en objektivt konstaterbar uoverensstemmelse:

- **12-01774**: en arbejdsgiver havde i 2007-2008 indbetalt 211.247,55 kr. for meget på en medarbejders pensionsordning. Landsskatteretten fastslog dels, at SKATs afslag på tilladelse er en afgørelse, der kan påklages efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, dels at situationen klart var omfattet af den beskrevne praksis, og at der ikke kan opstilles et krav om *forudgående* tilladelse.
- **16-1689296**: 31.000 kr. overført fra erhvervskonto til privat aldersopsparing via netbank; klageren reagerede samme dag, og der havde aldrig været andre indbetalinger på kontoen.
-

17-0991775: en pokergevinst på 334.707,44 kr. blev indsat på aldersopsparingen; beløbet oversteg langt årsloftet, klageren havde ikke tidligere indbetalt, og banken oplyste, at en så stor indbetaling normalt ville være blevet afvist.

- **25-0059340**: pensionsselskabet havde ved en fejl oprettet en arbejdsgiverordning som en § 53 A-ordning uden bortseelsesret, selvom både ansættelseskontrakten, policen og arbejdsgiverens eIndkomst-indberetning pegede entydigt på en kapitel 1-ordning. Landsskatteretten fandt det sandsynliggjort, at der var tale om en åbenbar fejl — men nægtede alligevel korrektion, se nedenfor.

Hvad der ikke er anerkendt. Praksis afviser langt de fleste anmodninger:

- **12-0190438**: en mundtlig instruks til banken om at stoppe indbetalinger var ikke dokumenteret, klageren havde selv fratrukket beløbet på selvangivelsen, og fortrydelsesfristen i forsikringsaftalelovens § 34 j var ikke udnyttet.
- **13-0150648**: banken erkendte fejlen, men havde ingen skriftlig dokumentation for instruksen — erkendelsen alene var ikke tilstrækkelig.
- **12-0189147**: en arbejdsgiver indbetalte i otte måneder til det forkerte pensionsselskab. Fejlen var ikke "umiddelbart konstaterbar", fordi aftalegrundlaget for den anden ordning tillod varierende indbetalinger — og pensionsselskabet, der havde udbetalt uden at indeholde afgift, hæftede selv for de 9.600 kr.
- **17-0674908**: en bankbekræftelse uden underliggende dokumentation kan ikke godtgøre en åbenbar fejl, når klageren selv har foretaget overførslen.
- **20-0075305**: arbejdsgiverens indbetalinger til en *privat* ratepension kunne ikke med tilbagevirkende kraft omkvalificeres til en arbejdsgiveradministreret ordning, når der ikke forelå en aftale herom i perioden.
- **23-0023337**: private indbetalinger til en arbejdsgiveradministreret ratepension kunne ikke flyttes afgiftsfrit til en privat ratepension, der først blev oprettet efterfølgende.
- **23-0106811**: en fejlagtigt oprettet livsvarig livrente i stedet for en kapitalpension kunne ikke korrigeres, når klageren havde modtaget skriftlig information om begge ordninger.
- **22-0025970**: en underskrift på pensionsselskabets tilbud udgjorde en bindende aftale efter aftalelovens § 1, og fejlen var ikke åbenbar nok til at fravige hovedreglen.
- **25-0039723**: korrektion efter en fejlagtig tilbagebetaling af en fratrædelsesgodtgørelse blev afvist.

Underskriftens bindende virkning er et selvstændigt spor. I **25-0040548** havde en udenlandsk forsker en ordning, der ved ansættelsen var valgt beskattet løbende efter § 53 A, stk. 2. Ved fraflytningen i december 2023 underskrev hun alligevel pensionsselskabets tilbud om udbetaling med indeholdelse af 60 pct. afgift, i alt 95.400 kr. Landsskatteretten fandt, at hun objektivt havde accepteret vilkårene, og at den manglende videregivelse af § 53 A-valget fra arbejdsgiver til pensionsselskab var en administrativ fejl mellem tredjemænd, der ikke kunne sidestilles med en åbenbar fejldisposition fra hendes side. Klagefristen efter § 39, stk. 2, var desuden overskredet.

LOV Aftaleloven § 1 · Forsikringsaftaleloven § 34j · Pensionsbeskatningsloven § 28, stk. 2 · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse — 04.02.2026
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten afviser korrektion af pensionsindbetaling efter fejlagtig tilbagebetaling af fratrædelsesgodtgørelse — 30.12.2025
- **Landsskatteretten** · Ingen tilbagebetaling af pensionsafgift trods løbende beskatning grundet overskredet klagefrist og bindende underskrift — 24.11.2025

Landsskatteretten · Afslag på korrektion af pensionsordning trods fejl hos pensionsselskab	01.05.2024
Landsskatteretten · Afgørelse om afslag på afgiftsfri flytning af pensionsindbetalinger fra arbejdsgiverordning til privat ratepension	13.06.2023
Landsskatteretten · Afslag på tilbageførsel af udbetalt alderspension og genoprettelse af pensionsordning	08.06.2022
Landsskatteretten · Afslag på korrektion af arbejdsgivers indbetalinger til privat ratepension med tilbagevirkende kraft	28.05.2021
Landsskatteretten · Tilbageføring af fejlagtig indbetaling på aldersopsparing	07.02.2019
Landsskatteretten · Tilbageførsel af fejldisposition fra aldersopsparing tilladt uden afgift	25.01.2019
Landsskatteretten · Afgiftskonsekvenser ved tilbageførsel af fejlagtig indbetaling til aldersopsparing	08.01.2018
Landsskatteretten · Afslag på afgiftsfri tilbageførelse af fejlindbetalt ratepensionsbidrag	03.07.2013
Landsskatteretten · Afslag på tilbagebetaling af ratepensionsindbetaling uden afgift	20.11.2012
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12.11.2012
Landsskatteretten · Afgift af tilbagebetaling af fejlagtigt indbetalt pensionsbidrag	30.08.2012

§ 9 Kodificeringen i § 22 F fra 1. januar 2022 og de fortsat gældende grænser

Med virkning fra 1. januar 2022 blev en del af korrektionspraksis kodificeret i § 22 F. Bestemmelsen supplerer de eksisterende, snævre korrektionsregler i § 21 A (indbetalinger over loftet), § 22 B (fortrydelsesret), § 22 C (arbejdsgiverens negative korrektioner), § 22 D (flytning inden 19. januar) og § 22 E (30-dagesreglen).

Kernen er, at et beløb, der er indbetalt ved en fejl, senest **3 år** efter indbetalingen kan tilbagebetales til indbetaleren eller overføres til en anden ordning for samme person, uden at det behandles som en afgiftspligtig udbetaling eller som en indbetaling. Betingelserne er skarpt afgrænsede:

- Beløbet skal være indbetalt **ved en fejl i forhold til aftalegrundlaget** for pensionsordningen eller i forhold til den konkrete aftale om indbetaling, jf. § 22 F, stk. 6.
- Kalenderårets fejlindbetalinger for den enkelte opsparer i det enkelte pensionsinstitut må ikke overstige et grundbeløb på 84.500 kr. (2010-niveau) tillagt arbejdsmarkedsbidrag, jf. stk. 2 — svarende til 100.000 kr. i 2022-niveau.
- Tilbagebetaling sker til den, der oprindeligt indbetalte, og til andre end opspareren kun med dennes accept, jf. stk. 1.
- Korrektionen anses som en anmodning om genoptagelse af opsparerens skatteansættelse på dennes vegne, jf. stk. 7.

Forarbejderne er utvetydige om, hvad reglen *ikke* er:

> *"Den foreslåede regel er således ikke en fortrydelsesregel, hvorfor en fortrudt indbetaling ikke vil kunne korrigeres efter den foreslåede regel. […] Ligesom det er tilfældet for tilbagebetaling med Skatteforvaltningens godkendelse, vil der efter den foreslåede regel som udgangspunkt ikke kunne ske tilbagebetaling i tilfælde, hvor fejlen beror på pensionsopsparerens misforståelse af reglerne."*

De samme bemærkninger begrunder 3-årsfristen med hensynet til fristen for ordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 26, og fastslår afslutningsvis, at "[e]n korrektion, der ikke opfylder betingelserne i den

foreslåede § 22 F, vil fortsat kræve tilladelse fra Skatteforvaltningen efter den gældende praksis for korrektion af åbenlyse fejl".

Den kodificerede regel har derfor ikke gjort den ulovbestemte praksis overflødig — den har blot flyttet de mest rutineprægede sager væk fra Skatteforvaltningen. Ældre fejl, store fejl og fejl af tvivlsom karakter behandles fortsat efter praksis om åbenbare fejldispositioner, som **25-0059340** (2026) og **25-0039723** (2025) illustrerer.

En beslægtet, men selvstændig fejlkilde er pensionsinstituttets **indberetning**. I **25-0027675** havde en systemfejl hos pensionsudbyderen ført til, at klageren fejlagtigt havde fået fradrag og bortseelsesret for bidrag til en § 53 A-ordning; Landsskatteretten tog stilling til, om Skattestyrelsen kunne rette forholdet ekstraordinært efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1. Pensionsinstitutternes indberetningspligter følger af bekendtgørelse om skatteindberetning m.v. § 13 (forsikringsselskaber og pensionskasser), § 22 (pengeinstitutter) og § 25 (§ 53 A-ordninger).

LOV Pensionsbeskatningsloven § 21a · Pensionsbeskatningsloven § 22f, stk. 1, 2, 6, 7 · Skatteforvaltningsloven § 26 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse	04.02.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten afviser korrektion af pensionsindbetaling efter fejlagtig tilbagebetaling af fratrædelsesgodtgørelse	30.12.2025
Landsskatteretten · Pensionsindbetalinger til § 53 A-ordning og betingelser for ekstraordinær genoptagelse	22.10.2025

§ 10 Afgiftsfri overførsel efter § 41 — og hvad der ikke kan flyttes

§ 41 tillader overførsel mellem nærmere angivne pensionstyper, uden at overførslen behandles som en ud- og indbetaling. Reglen er **udtømmende**, og den er efter forarbejderne til § 22 F ikke udformet med henblik på korrektion, men på at understøtte fleksibilitet i pensionsplanlægningen:

> *"Pensionsbeskatningslovens § 41 er ikke udformet med henblik på korrektion af indbetalinger, men med henblik på at understøtte størst mulig fleksibilitet for den enkelte pensionsopsparer i dennes pensionsplanlægning. En flytning efter pensionsbeskatningslovens § 41 vil ikke betyde, at den oprindelige fejl berigtiges."*

Grænserne er trukket skarpt i praksis:

- **Ingen overførsel fra livrente til ratepension.** I **SKM2009.207.SR** skulle et PAL-kompensationsbeløb indbetales på en "tilsvarende ordning" for at undgå 60 pct. afgift. Skatterådet bekræftede, at en livrenteforsikring kvalificerer efter § 41, stk. 1, nr. 1, men afviste ratepension: rateforsikring efter § 8 og rateopsparing efter § 11 A er ikke ordninger med løbende udbetalinger, og der er ikke hjemmel til overførsel den vej.
- **Overførsel under udbetaling kræver uændrede vilkår.** I **SKM2010.686.SR** fastslog Skatterådet, at en ratepension under udbetaling kun kan overføres afgiftsfrit til et udenlandsk livsforsikringsselskab godkendt efter § 15 C, hvis det påbegyndte udbetalingsforløb kan fortsætte på samme vilkår — beregningsmetoden for den årlige rate må ikke ændres.
- **§ 53 A-ordninger kan slet ikke overføres skatteneutralt.** Det er den skarpeste afgrænsning. I **25-0059340** havde pensionsselskabet erkendt sin fejloprettelse, og Landsskatteretten fandt fejlen åbenbar — men da hele

beholdningen i 2023 var overført til et andet pensionsselskab, var ordningen skattemæssigt ophævet, og der var intet tilbage at korrigere:

> *"Landsskatteretten finder imidlertid, at de indbetalte beløb på pensionsordningen hos pensionsselskab1 A/S skal anses for hævet/udbetalt i indkomståret 2023, hvor den samlede beholdning blev overført til pensionsselskab3, med den konsekvens, at der ikke kan tillades korrektion."*

Retten understregede, at der ikke er nogen generel hjemmel i § 41 til skatteneutral overførsel af § 53 A-ordninger, at praksis om skatteneutral overførsel af *udenlandske* § 53 A-ordninger ikke kan overføres til danske ordninger, og at det er uden betydning, at midlerne aldrig nåede klagerens private økonomi.

Endelig skal § 41-overførsler holdes adskilt fra grænseoverskridende overførsler til og fra internationale ordninger. I **SKM2020.65.SR** var pensionsmidler optjent i et EU-agentur overført til en privat dansk ordning uden beskatning; Skatterådet fastslog, at skattefritagelsen efter Protokol (nr. 7) om privilegier og immuniteter forudsætter enten et aktuelt ansættelsesforhold eller ret til pension fra Fællesskabets ordning, og at udbetalingerne fra den danske ordning derfor beskattes efter de almindelige danske regler.

Afgrænsningsspørgsmål ved deloverførsel og fejlagtig totaloverførsel kan også have en rent civilretlig side, jf. Ankenævnet for Forsikrings kendelse i sag **91640**, hvor et pensionsselskab uberettiget havde overført hele ordningen i stedet for de to specifikt angivne aftalenumre.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 11a · Pensionsbeskatningsloven § 15c · Pensionsbeskatningsloven § 41, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 53a

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse	04.02.2026
	Skatterådet · Pensionsmidler optjent i EU er skattepligtige ved udbetaling	10.02.2020
	Skatterådet · Overførsel af ratepension under udbetaling på tværs af sektorer	25.10.2010
	Skatterådet · PAL-kompensation overførsel mellem livrente og ratepension	23.03.2009

§ 11 Dispositioner der udløser afgift uden udbetaling: § 30 og § 30 B

Afgiftspligt kan indtræde, selv om der ikke sker nogen udbetaling. § 30 pålægger en afgift på 60 pct., hvis der disponeres over ordningen på en måde, der er i strid med lovens betingelser — typisk ved overdragelse, pantsætning eller anden sikkerhedsstillelse — og § 30 B indeholder den særlige regel om unoterede aktier og anparter, hvor kontohaveren ikke må eje 25 pct. eller mere af kapitalen i det selskab, hvori pensionsmidlerne anbringes.

12-00844 er hovedafgørelsen om 25 pct.-grænsen. Klageren havde i 2008 anbragt 5.266.538,28 kr. af sin ratepension i unoterede anparter, hvor hans formelle ejerandel kun udgjorde ca. 1,04 pct. Han havde imidlertid indgået en optionsaftale, der gav ham option på hele anpartskapitalen og forbød stifteren at udbetale løn, udlodde udbytte eller pantsætte uden hans samtykke. Landsskatteretten så gennem den formelle ejerstruktur:

> *"Klageren anses som den reelle ejer af anpartskapitalen pr. 1. januar 2008, hvor optionsaftalen mellem klageren og ejeren af selskabet... underskrives. Der er lagt vægt på, at [person2] ved aftalen fraskriver sig almindelige anpartshaverrettigheder... hvorved klageren får sikkerhed og råderet over selskabskapitalen."*

Afgiften udgjorde 3.159.922 kr. Retten afviste samtidig at udsætte sagen af hensyn til en verserende straffesag og selvinkrimineringsprincippet.

Modstykket er **SKM2006.510.SR**, hvor Skatterådet bekræftede, at en direktørs køb af unoterede B-anparter for ratepensionsmidler ikke udløser afgift, når puljebekendtgørelsens betingelser er overholdt og 25 pct.-grænsen ikke overskrides. Afgørende var, at afgiftspligten først aktualiseres ved en **faktisk** disposition:

> *"SKAT understregede, at afgiften på 60 pct. i henhold til Pensionsbeskatningslovens § 30 kun udløses, hvis der reelt foretages en disposition, der medfører, at ordningen ikke længere opfylder betingelserne i pensionsbeskatningsloven – typisk ved pantsætning eller overdragelse af anparterne, uden at der indgår et tilsvarende beløb i pensionsdepotet."*

Den blotte eksistens af vedtægts- eller aktionæroverenskomstklausuler om mulig fremtidig pantsætning, tag-along eller drag-along er altså ikke tilstrækkelig til at aktivere afgiften.

§ 30, stk. 2 rummer omvendt den afgiftsfri udlodning ved skifte af fællesbo, jf. **SKM2024.603.SR**. Og pensionsinstitutternes pligt til at indberette § 30-dispositioner følger af bekendtgørelse om skatteindberetning m.v. § 22, nr. 7-10.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 12, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 30, stk. 1, 2 · Pensionsbeskatningsloven § 30b

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afgiftspligt af ratepensionsmidler placeret i unoterede anparter ved reelt ejerskab over 25 % — 03.10.2012
- **Skatterådet** · Afdragsfri pensionsudlodning og skattepligt ved udbetaling — 02.12.2024
- **Skatterådet** · Køb af unoterede anparter med ratepensionsmidler udløser ikke afgift — 25.08.2006

§ 12 Pensionsinstituttets hæftelse efter § 38 og 3-måneders klagefristen i § 39, stk. 2

Afgiften opkræves ikke af den afgiftspligtige selv. Efter § 38, stk. 1 skal pensionsinstituttet tilbageholde afgiften og indbetale den til statskassen inden 3 hverdage efter udbetalingen – og inden 1 måned, hvor afgiftspligten ikke skyldes en udbetaling. Undlader instituttet dette eller tilbageholder for lidt, er det efter § 38, stk. 5 **umiddelbart ansvarligt** over for statskassen, medmindre det godtgør, at det ikke har udvist forsømmelighed.

Hæftelsen er reel. I **12-0189147** havde pensionsselskabet udbetalt 16.000 kr. direkte til arbejdsgiveren for at rette en fejlindbetaling, uden at indeholde afgift og uden forudgående tilladelse. Landsskatteretten fastslog, at udbetalingen var en udbetaling i utide, og at selskabet efter § 38, stk. 1 og 4, var umiddelbart ansvarligt for de 9.600 kr. plus renter.

Klagefristen. § 39, stk. 2 fastsætter, at "[e]n afgiftsberegning efter § 38 kan senest 3 måneder fra modtagelsen af afgørelsen påklages til told- og skatteforvaltningen". Fristen er kort og adskiller sig fra skatteforvaltningslovens almindelige klagefrister. Praksis håndhæver den strengt:

- I **24-0020766** blev ratepensionen udbetalt 1. juli 2021, mens klageren først henvendte sig 2. februar 2022. Fristen var "klart overskredet", og dette kunne ikke fraviges.
- I **25-0040548** skete udbetalingen 12. december 2023, og henvendelsen til Skattestyrelsen først 20. marts 2024 – også her efter fristens udløb.

Medfører en klage tilbagebetaling af afgift, ydes en skattefri rentegodtgørelse efter § 39, stk. 3, jf. **14-2399976**, hvor der blev udbetalt 821,58 kr. i rentegodtgørelse ved delvis tilbagebetaling.

Kompetencefordelingen. Skatteforvaltningens afslag på tilladelse til afgiftsfri korrektion er en afgørelse, der kan påklages til Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, jf. **12-01774**. Klage over omgørelse af skattemæssige dispositioner hører derimod ikke under skatteankenævnet, jf. § 5, som fastslået i **12-0190438**. Og Landsskatteretten kan ikke tage stilling til spørgsmål, som Skattestyrelsen ikke har afgjort som 1. instans — i **25-0040548** blev anmodningen om genoptagelse af skatteansættelserne for 2021-2023 derfor afvist og hjemvist.

Aktualitet. Ved lov nr. 1642 af 16. december 2025 er §§ 38 og 39 justeret med virkning fra 1. januar 2026: opkrævningslovens kapitel 5 finder ikke længere anvendelse på ind- og tilbagebetaling af pensionsafgift, § 38, stk. 4, henviser nu tillige til opkrævningslovens §§ 6 og 8 om rykkergebyrer, og henvisningen i § 39, stk. 3, er sprogligt strømlinet. Ændringerne er tekniske og ændrer ikke ved fristens længde eller hæftelsens indhold.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 38, stk. 1, 5 · Pensionsbeskatningsloven § 39, stk. 2, 3 · Skatteforvaltningsloven § 5 · Skatteforvaltningsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Ingen tilbagebetaling af pensionsafgift trods løbende beskatning grundet overskredet klagefrist og bindende underskrift	24.11.2025
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på nedsættelse af pensionsafgift trods kronisk sygdom	27.08.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om begrænset tilbagebetaling af pensionsafgift	14.04.2016
Landsskatteretten · Afslag på tilbagebetaling af ratepensionsindbetaling uden afgift	20.11.2012
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12.11.2012
Landsskatteretten · Afgift af tilbagebetaling af fejlagtigt indbetalt pensionsbidrag	30.08.2012

§ 13 Fradragsrettens formelle karakter og fritagelsen efter § 32, stk. 1

§ 32, stk. 1 fritager for afgift den del af udbetalingen, der modsvarer indbetalinger, som det kan godtgøres, at der ikke har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for — hverken her i landet eller i udlandet. Bestemmelsen er symmetrisk med § 20, stk. 4, og bevisbyrden ligger hos den skattepligtige, jf. § 55.

Det afgørende er den **formelle** fradragsret, ikke den faktiske skatteværdi. **11-00937** er den principielle afgørelse: afdøde havde i 1999 indskudt 600.000 kr. på en ratepension med fradrag fordelt over ti år efter § 18, stk. 3. I fem af årene arbejdede han i udlandet, og fordi skatteberegningen skete efter ligningslovens § 33 A, var skatteværdien af fradraget 0 kr. Landsskatteretten fastslog, at han ikke havde fortabt selve fradragsretten, fordi han i hele perioden var fuldt skattepligtig til Danmark, og at der derfor ikke kunne ske fritagelse for pensionsafgift. Enken kunne ikke stilles, som om indbetalingen ikke havde fundet sted.

Dokumentationskravet er tilsvarende hårdt. I **14-2399976** havde klageren indbetalt til to ordninger i 1978-1983 under ophold i Hongkong, Nigeria og Thailand. SKAT godkendte tilbagebetaling af afgift for de indbetalinger, hvor manglende fradragsret kunne dokumenteres (Hongkong og Thailand), men afviste for Nigeria-perioden, hvor dokumentation ikke kunne fremskaffes. Landsskatteretten stadfæstede — og bemærkede, at afkastet af de fritagne indbetalinger fortsat er afgiftspligtigt, og at klagerens manglende danske skattepligt siden 1974 ikke ændrede vurderingen.

Den samme bevisbyrde optræder i § 53 A-sagerne. I **22-0072181** fik en tidligere ansat i en FN-organisation medhold i, at udbetalinger fra pensionskassen ikke skulle beskattes efter § 53 A, stk. 5, fordi hun ved en erklæring fra organisationen havde godtgjort, at der ikke havde været fradrags- eller bortseelsesret. Omvendt i **SKM2017.688.SR**, hvor spørgeren ikke kunne dokumentere fraværet af bortseelsesret, og hvor organisationens interne beskatning måtte anses for en skat — betingelserne i § 53 A, stk. 5, var derfor opfyldt, og udbetalingen skattepligtig.

Denne dokumentationstvist har givet anledning til en serie retssager. Østre Landsret afviste i **BS-47495/2022-OLR** og **BS-1134/2023-OLR** at behandle to sager om beskatning af udbetalinger fra United Nations Joint Staff Pension Fund som 1. instans, netop fordi tre allerede verserende landsretssager om beskatning af FN-pensionsordninger efter § 53 A, stk. 5, forventedes at afklare de retlige spørgsmål.

De udenlandske livsforsikringssager følger samme mønster. I **SKM2023.50.SR** var indbetalingerne til to tyske livsforsikringer ikke fradragsberettigede i Tyskland, fordi den obligatoriske sygeforsikring havde opbrugt det maksimale fradrag — udbetalingen var derfor skattefri, mens afkastet var skattepligtigt. I **24-0084783** kunne der for en britisk "Life Insurance with Critical Illness Cover" dokumenteres manglende fradragsret fra 2016 og frem, men ikke for den forudgående periode; skattefriheden blev derfor delt. Og i **SKM2021.318.SR** bekræftede Skatterådet, at en luxembourgsk livsforsikring oprettet for beskattede midler under bopæl på Malta gav løbende afkastbeskatning, men skattefri udbetaling ved såvel tilbagekøb som død.

LOV Ligningsloven § 33a · Pensionsbeskatningsloven § 32, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 53a, stk. 5 · Pensionsbeskatningsloven § 55

PRAKSIS

Landsretten · Afgørelse om henvisning af sag vedrørende beskatning af FN-pensionsordning efter pensionsbeskatningslovens § 53 A til behandling i landsret	31.03.2023
Landsretten · Sag om beskatning af pensionsordning i FN-regi og spørgsmålet om henvisning til landsretten som 1. instans	31.03.2023
Landsskatteretten · Skattefri udbetaling fra udenlandsk livsforsikring for præmier indbetalt uden fradragsret i udlandet	24.04.2025
Landsskatteretten · Skattepligt af udbetalinger fra pensionsordning i [fond1] – spørgsmål om fradrags- eller bortseelsesret	10.10.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om begrænset tilbagebetaling af pensionsafgift	14.04.2016
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved ophævelse af rateopsparing trods manglende udnyttelse af fradragsret	03.11.2011
Skatterådet · Skattefri udbetaling tysk livsforsikring begrænset fradragsret	30.01.2023
Skatterådet · Beskatning af luxemburgsk livsforsikring uden fradragsret	21.06.2021
Skatterådet · Beskatning af udenlandsk pension fra international organisation efter PBL § 53 A	04.12.2017

§ 14 Grænseoverskridende ordninger: § 53 A, § 53 B, § 15 C/§ 15 D og § 50-overgangsreglen

For personer, der flytter til Danmark med en udenlandsk pensionsordning, er kvalifikationen afgørende — og som udgangspunkt havner ordningen i § 53 A med løbende afkastbeskatning som kapitalindkomst.

Afkastbeskatningen efter § 53 A, stk. 3 knytter sig til retserhvervelsen, ikke til rådigheden. Det fastslog Landsskatteretten allerede i **09-03171**, hvor en svensk statsborger blev beskattet af afkast på 18.671 kr. og 23.931 kr., selv om beløbene ikke var udbetalt — til gengæld er udbetalingerne senere skatte- og afgiftsfri. Modregningsadgangen er begrænset: i **23-0012337** kunne et negativt afkast på 359.893 kr. i 2021 ikke

modregnes i tidligere års positive afkast, da § 53 A, stk. 3, alene tillader modregning i indeværende og efterfølgende års positive afkast af samme ordning.

Afkastbeskatningen gælder også, hvor ordningen ikke har noget individuelt depot. I **SKM2026.362.SR** fastslog Skatterådet, at en invalidepension fra FN's pensionsfond (UNJSPF) — en tilsagnsordning uden individuelt depot og uden reelt tilskrevet rente — skal beskattes af den løbende udvikling i ordningens skønnede kapitalværdi, og at beregningsmetoden i Den juridiske vejledning afsnit C.A.10.4.3.7 også finder anvendelse på invalidepensioner.

Godkendelsesordningen og EU-retten. § 15 C giver adgang til, at ordninger i udenlandske pensionsinstitutter inden for EU/EØS kan godkendes som kapitel 1-ordninger, og § 15 D rummer den særlige overgangsordning for tilflyttere. Godkendelseskravets forenelighed med EU-retten blev prøvet i **23-0022696**, hvor klageren gjorde gældende, at kravet stred mod artikel 18 TEUF og EU-Domstolens dom i sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark. Landsskatteretten fandt, at godkendelseskravet er foreneligt med EU-retten, og at hverken fristen i § 15 D eller betingelserne i § 15 C var opfyldt — de tyske ordninger forblev derfor § 53 A-ordninger med kapitalindkomstbeskatning af afkastet. Det er netop det EU-retlige tilpasningshensyn, der lå bag lov nr. 1534 af 19. december 2007 om fradragsret for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger.

EU-Domstolen har i beslægtet sammenhæng understreget, at et krav om national skattemæssig godkendelse af en pensionsordning kan udgøre en restriktion for etableringsfriheden. I **C-168/20** fandt Domstolen, at britisk insolvensrets krav om britisk skattegodkendelse som betingelse for fuld udtagelse af pensionsrettigheder fra konkursboet indebar en indirekte forskelsbehandling af en unionsborger med en irsk godkendt ordning, og kun kunne opretholdes, hvis den var begrundet i tvingende almene hensyn og proportional.

Andre grænseoverskridende afgørelser: **24-0016319** (schweizisk Säule 2-pension overført til freizügigkeitskonto beskattes efter § 53 A med credit-lempelse for schweizisk skat), **SKM2019.479.SR** (aktivt fravalg af skattebegunstigelse efter § 53 A, stk. 1, nr. 7 og 8), **SKM2011.849.SR** (VSO-midler investeret i en ren § 53 A-opsparingsordning er ikke en privat hævning efter virksomhedsskattelovens § 5) og **SKM2006.659.SR** (bortseelsesret efter § 19 for en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark men DBO-hjemmehørende i udlandet — med efterbeskatning efter §§ 19 A-19 E, hvis den fulde skattepligt senere ophører).

§ 50-overgangsordningen. Ordninger oprettet før 18. februar 1992 er fortsat omfattet af den dagældende § 50, forudsat de ikke senere er væsentligt ændret. Skatterådet bekræftede i **SKM2019.341.SR**, at opsigelse af en udenlandsk kapitallivsforsikring tegnet i 1991 under bopæl i Spanien var skattefri, og i **SKM2019.544.SR**, at en sumudbetaling fra en livsforsikring tegnet i 1988 var skattefri efter § 50 — mens en tilsvarende forespørgsel om en ordning fra 1993 måtte afvises på grund af manglende dokumentation for skattebehandlingen i udlandet. Rækkevidden af § 50 kan ikke afklares abstrakt: i **SKM2017.284.SR** blev en anmodning om bindende svar afvist som teoretisk, fordi spørgeren ikke fremlagde en konkret police, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 15c · Pensionsbeskatningsloven § 15d · Pensionsbeskatningsloven § 50 · Pensionsbeskatningsloven § 53a, stk. 3 · Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2

PRAKSIS

EU-Domstolen · Beskyttelse af udenlandske pensionsrettigheder ved konkurs og grænserne for etableringsfrihed	11.11.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af schweizisk Säule 2-pension og kapitalafkast efter pensionsbeskatningslovens § 53 A	21.04.2026
Landsskatteretten · Beskatning af udenlandske pensionsordninger efter pensionsbeskatningslovens § 53 a og forholdet til EU-retten	05.02.2024

Landsskatteretten · Fradrag for negativt pensionsafkast – modregning i tidligere indkomstår	11.05.2023
Landsskatteretten · Beskatning af afkast af livsforsikring - retserhvervelse vs. udbetaling	15.04.2010
Skatterådet · Skatterådet: Afkast af UNJSPF-invalidepension skal beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, selv uden individuelt depot	05.08.2026
Skatterådet · Skattefrihed for sumudbetaling fra livsforsikringer oprettet i udlandet	05.11.2019
Skatterådet · Virksomhedsordning og beskatning af to pensionsordninger efter PBL § 53A	02.10.2019
Skatterådet · Opsigelse af udenlandsk kapitallivsforsikring fritaget for skat	27.06.2019
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet manglende konkret disposition	11.04.2017
Skatterådet · VSO midler investeret i Pensionsbeskatningsloven § 53A ordning anses ikke for hævning	21.12.2011
Skatterådet · Bortseelsesret for pensionsindbetalinger og fraflytterbeskatning ved ophør af skattepligt	06.11.2006

§ 15 Afgiften er ikke en "skat" omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Et tilbagevendende argument fra fraflyttede pensionsopsparere er, at 60 pct.-afgiften reelt er en skat, og at Danmark derfor må afstå fra at opkræve den, når bopælslandet efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten har beskatningsretten til pensioner. Praksis har afvist dette konsekvent i over tredive år.

SKM2025.205.SR er den seneste og mest udførlige afgørelse. Spørgeren havde boet i Ungarn siden januar 2011, var fuldt skattepligtig dér, og var omfattet af overgangsreglen i artikel 26, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Ungarn, som fritog ham for dansk skat af pensionsudbetalinger. Ville han imidlertid have sin ratepension udbetalt som et engangsbeløb i stedet for i rater over ti år, ville pensionsselskabet indeholde 60 pct. Skatterådet svarede nej til begge spørgsmål:

- **Overenskomstens anvendelsesområde.** Artikel 2, stk. 3, opregner udtømmende de danske skatter, overenskomsten omfatter — indkomstskatten til staten og den kommunale indkomstskat. Afgiften efter § 29 er ikke en indkomstskat, men en særlig afgift, der træder i stedet for indkomstbeskatning.
- **Artikel 17 og overgangsreglen.** Selv om artikel 17 henlægger beskatningsretten til private pensioner til bopælslandet, og selv om spørgeren nød godt af overgangsreglen, ændrer det ikke ved, at afgiften falder uden for overenskomstens anvendelsesområde. Overgangsreglen fritager alene for dansk *indkomstskat*.

Skatterådet byggede på kommissionsbetænkning nr. 419/1966 om beskatningen af pensionsordninger, hvorefter afgiftsmodellen netop blev valgt, fordi almindelig indkomstbeskatning af engangsbeløb ville ramme uforholdsmæssigt hårdt og let kunne omgås ved fraflytning til udlandet — afgiften skulle være endelig og træde i stedet for indkomstskat. Rådet henviste desuden til den faste praksis: Østre Landsrets dom i **TfS 1992, 291**, hvorefter afgift ved tilbagekøb af en ratepension ikke var en skat omfattet af den dagældende dansk-franske overenskomst, og Landsskatterettens kendelse i **TfS 1995, 15** om 40 pct.-afgiften ved dødsfald på en kapitalpension i forhold til den nordiske overenskomst. Skattedepartementet havde allerede i skd. medd. 1977 (41), s. 109, nr. 45, fastslået, at Danmark kan fastholde kravet på sådanne afgifter over for personer bosat i overenskomstlande.

Det skal holdes adskilt fra spørgsmålet om *indkomstskat* af rette udbetalinger, som overenskomsterne derimod regulerer. I **19-0024007** var udbetalingen fra en privat udbyder, og Danmark havde efter artikel 18, stk. 4, i overenskomsten med Tyskland beskatningsretten — men resultatet blev under alle omstændigheder 60 pct. afgift, fordi der var tale om en engangsudbetaling og ikke en løbende ydelse.

Praktisk betyder dette, at fraflytning ikke er en vej ud af afgiften. Den, der er flyttet til udlandet og ønsker sin danske ratepension udbetalt som engangsbeløb, betaler 60 pct., uanset hvad dobbeltbeskatningsoverenskomsten siger om pensioner.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 11a · Pensionsbeskatningsloven § 20, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning 28.08.2019

Skatterådet · Dobbeltbeskatningsoverenskomst dækker ikke 60 procents pensionsafgift 10.04.2025

§ 16 Sammenfatning: hvad praksis lærer om pensionsafgiften

Praksis på pensionsbeskatningsområdet tegner et billede af en objektiveret afgiftsregel med meget lidt plads til rimelighedsbetragtninger.

1. Afgiften er hovedreglen, ikke undtagelsen. Enhver udbetaling fra en ratepension eller en ordning med løbende udbetalinger, der ikke er indkomstskattepligtig efter § 20, koster 60 pct. Praksis anerkender ingen almindelig dispensationsadgang, og de lempeligere satser i § 29, stk. 1-4 anvendes efter deres ordlyd.

2. Sygdom og nød tæller ikke. Hverken livstruende sygdom (**12-0197247**), kronisk sygdom med erhvervsevnetab (**24-0020766**) eller truende konkurs (samme sag) giver grundlag for nedsættelse til 40 pct. for ratepension. Asymmetrien i forhold til kapitalpension er lovgivningsmæssig og kan ikke afhjælpes af klageinstanserne.

3. Korrektionsadgangen er formalistisk, ikke rimelighedsbaseret. Skillelinjen mellem medhold og afslag går ikke ved fejlens økonomiske alvor, men ved dens **objektive konstaterbarhed** og **reaktionshastigheden**. De sager, der giver medhold (**12-01774**, **16-1689296**, **17-0989329**, **17-0991775**), har alle samme profil: umiddelbar henvendelse, atypisk indbetalingsmønster, og et beløb der ikke giver mening i lyset af ordningens historik. De sager, der taber (**12-0190438**, **13-0150648**, **17-0674908**, **22-0025970**, **23-0106811-**, **25-0039723**), mangler dokumentation, hviler på en mundtlig instruks, eller er i realiteten fortrydelse.

4. En underskrift binder. 25-0040548 viser, at accept af pensionsselskabets udbetalingstilbud er en bindende disposition, uanset at opsparerens forudsætninger var andre, og uanset at forudsætningsbristen skyldtes en administrativ fejl mellem arbejdsgiver og pensionsselskab.

5. Korrektion kan afskæres af senere dispositioner. 25-0059340 er den skarpeste illustration: selv hvor Landsskatteretten *anerkender*, at der foreligger en åbenbar fejl fra pensionsselskabets side, kan korrektion være udelukket, fordi ordningen i mellemtiden er overført til et andet institut og dermed skattemæssigt ophævet. Rådgivningsmæssigt betyder det, at en verserende korrektionssag aldrig bør kombineres med en flytning af ordningen.

6. Fristerne er korte og hårde. 3 måneder efter § 39, stk. 2 løber fra afgiftsberegningen, ikke fra det tidspunkt, hvor opspareren opdager fejlen. Og § 22 F's 3-årsfrist løber fra indbetalingen.

7. Pensionsinstituttet bærer risikoen. § 38, stk. 5, gør instituttet umiddelbart ansvarligt for ikke-indeholdt afgift (**12-0189147**), hvilket forklarer, hvorfor institutterne insisterer på forudgående tilladelse fra Skatteforvaltningen, selv hvor praksis ikke kræver det.

8. Grænseoverskridende ordninger kræver dokumentation, ikke argumenter. Symmetrien i § 53 A, stk. 5 og § 32, stk. 1 betyder, at skattefriheden står og falder med, om den skattepligtige kan godtgøre fraværet af fradrags- eller bortseelsesret i udlandet (**22-0072181** over for **SKM2017.688.SR**, **24-0084783**).

9. Afgiften kan ikke undgås ved fraflytning. Fast praksis siden TfS 1992, 291 — senest bekræftet i **SKM2025.205.SR** — fastholder, at afgiften ikke er en skat i overenskomsternes forstand.

For afgrænsningen til den civil- og forsikringsretlige regulering af pensionsaftaler henvises til livsforsikring-pension, for fraflytnings- og bopælsspørgsmål til bopael-skattepligt, for pensionsmidler i dødsboer til gaveafgift-arvebeskatning, og for genoptagelse af skatteansættelser til skatteret-genoptagelse.

LOV
Pensionsbeskatningsloven § 22f
Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1-4
Pensionsbeskatningsloven § 32, stk. 1
Pensionsbeskatningsloven § 38, stk. 5
Pensionsbeskatningsloven § 39, stk. 2
Pensionsbeskatningsloven § 53a, stk. 5

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse	04.02.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten afviser korrektion af pensionsindbetaling efter fejlagtig tilbagebetaling af fratrædelsesgodtgørelse	30.12.2025
Landsskatteretten · Ingen tilbagebetaling af pensionsafgift trods løbende beskatning grundet overskredet klagefrist og bindende underskrift	24.11.2025
Landsskatteretten · Skattefri udbetaling fra udenlandsk livsforsikring for præmier indbetalt uden fradragsret i udlandet	24.04.2025
Landsskatteretten · Skattepligt af udbetalinger fra pensionsordning i [fond1] – spørgsmål om fradrags- eller bortseelsesret	10.10.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på nedsættelse af pensionsafgift trods kronisk sygdom	27.08.2024
Landsskatteretten · Afslag på korrektion af pensionsordning trods fejl hos pensionsselskab	01.05.2024
Landsskatteretten · Afslag på tilbageførsel af udbetalt alderspension og genoprettelse af pensionsordning	08.06.2022
Landsskatteretten · Tilbageføring af fejlagtig indbetaling på aldersopsparing	07.02.2019
Landsskatteretten · Tilbageførsel af fejldisposition fra aldersopsparing tilladt uden afgift	25.01.2019
Landsskatteretten · Afgiftsfri tilbageførsel af fejlindbetaling til aldersopsparing	13.04.2018
Landsskatteretten · Afgiftskonsekvenser ved tilbageførsel af fejlagtig indbetaling til aldersopsparing	08.01.2018
Landsskatteretten · Afgift på deludbetaling fra ratepension ved livstruende sygdom kunne ikke nedsættes til 40 %	08.07.2013
Landsskatteretten · Afslag på afgiftsfri tilbageførelse af fejlindbetalt ratepensionsbidrag	03.07.2013
Landsskatteretten · Afslag på tilbagebetaling af ratepensionsindbetaling uden afgift	20.11.2012
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12.11.2012
Landsskatteretten · Afgift af tilbagebetaling af fejlagtigt indbetalt pensionsbidrag	30.08.2012
Skatterådet · Dobbeltbeskatningsoverenskomst dækker ikke 60 procents pensionsafgift	10.04.2025
Skatterådet · Beskatning af udenlandsk pension fra international organisation efter PBL § 53 A	04.12.2017

REFERENCE Lovgrundlag

10 paragraffer

Pensionsbeskatningsloven § 16	stk. 2
Pensionsbeskatningsloven § 18	stk. 1
Pensionsbeskatningsloven § 20	stk. 1
Pensionsbeskatningsloven § 22f	stk. 1

Pensionsbeskatningsloven § 28	stk. 2	Pensionsbeskatningsloven § 29	stk. 1
Pensionsbeskatningsloven § 38	stk. 5	Pensionsbeskatningsloven § 39	stk. 2
Pensionsbeskatningsloven § 53a	stk. 1	Pensionsbeskatningsloven § 53b	stk. 1

MATERIALE

Citerede afgørelser

67 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 1

11.11.2021	Beskyttelse af udenlandske pensionsrettigheder ved konkurs og grænserne for etableringsfrihed	C-168/20

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

31.03.2023	Afgørelse om henvisning af sag vedrørende beskatning af FN-pensionsordning efter pensionsbeskatningslovens § 53 A til behandling i landsret	3506-4173
31.03.2023	Sag om beskatning af pensionsordning i FN-regi og spørgsmålet om henvisning til landsretten som 1. instans	3507-4174

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 36

21.04.2026	Landsskatteretten: Beskatning af schweizisk Säule 2-pension og kapitalafkast efter pensionsbeskatningslovens § 53 A	24-0016319
04.02.2026	Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse	25-0059340
30.12.2025	Landsskatteretten afviser korrektion af pensionsindbetaling efter fejlagtig tilbagebetaling af fratrædelsesgodtgørelse	25-0039723
24.11.2025	Ingen tilbagebetaling af pensionsafgift trods løbende beskatning grundet overskredet klagefrist og bindende underskrift	25-0040548
22.10.2025	Pensionsindbetalinger til § 53 A-ordning og betingelser for ekstraordinær genoptagelse	25-0027675
10.10.2025	Beskatning af afkast fra ratepensionsordninger: Landsskatteretten stadfæster, at afkast beskattes som personlig indkomst ved udbetaling, uanset forudgående PAL-skat.	25-0041801
24.04.2025	Skattefri udbetaling fra udenlandsk livsforsikring for præmier indbetalt uden fradragsret i udlandet	24-0084783
10.10.2024	Skattepligt af udbetalinger fra pensionsordning i [fond1] – spørgsmål om fradrags- eller bortseelsesret	22-0072181
27.08.2024	Stadfæstelse af afslag på nedsættelse af pensionsafgift trods kronisk sygdom	24-0020766
01.05.2024	Afslag på korrektion af pensionsordning trods fejl hos pensionsselskab	23-0106811
05.02.2024	Beskatning af udenlandske pensionsordninger efter pensionsbeskatningslovens § 53 a og forholdet til EU-retten	23-0022696

13.06.2023	Afgørelse om afslag på afgiftsfri flytning af pensionsindbetalinger fra arbejdsgiverordning til privat ratepension	23-0023337
11.05.2023	Fradrag for negativt pensionsafkast – modregning i tidligere indkomstår	23-0012337
10.05.2023	Landsskatteretten: Rettidig indbetaling til pensionsordning via straksoverførsel	22-0108823
08.06.2022	Afslag på tilbageførsel af udbetalt alderspension og genoprettelse af pensionsordning	22-0025970
08.03.2022	Stadfæstelse af procenttillæg og morarenter ved efterbeskatning af pensionsfradrag	21-0101773
24.11.2021	Delvist medhold i sag om pensionsfradrag, befordring og maskeret udlodning for tandlæge	16-1394719
28.05.2021	Afslag på korrektion af arbejdsgivers indbetalinger til privat ratepension med tilbagevirkende kraft	20-0075305
28.08.2019	Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning	19-0024007
25.04.2019	Skattepligt af udbetalinger fra erhvervsevnetabsforsikring	17-0991938
26.02.2019	Landsskatteretten: Afgift ved ophævelse af livsvarig livrente – Opfyldelse af betingelser i pensionsbeskatningsloven	18-0004954
07.02.2019	Tilbageføring af fejlagtig indbetaling på aldersopsparing	16-1689296
25.01.2019	Tilbageførsel af fejldisposition fra aldersopsparing tilladt uden afgift	17-0991775
13.04.2018	Afgiftsfri tilbageførsel af fejlindbetaling til aldersopsparing	17-0989329
08.01.2018	Afgiftskonsekvenser ved tilbageførsel af fejlagtig indbetaling til aldersopsparing	17-0674908
14.04.2016	Stadfæstelse af SKATs afgørelse om begrænset tilbagebetaling af pensionsafgift	14-2399976
14.12.2015	Fradrag for ratepension i omlægningsår – bagudforskudt indkomstår	13-5810308
18.08.2015	Stadfæstelse af afslag på fradrag for pensionsbidrag indbetalt af arbejdsgiver	13-5785820
08.07.2013	Afgift på deludbetaling fra ratepension ved livstruende sygdom kunne ikke nedsættes til 40 %	12-0197247
03.07.2013	Afslag på afgiftsfri tilbageførelse af fejlindbetalt ratepensionsbidrag	13-0150648
20.11.2012	Afslag på tilbagebetaling af ratepensionsindbetaling uden afgift	12-0190438
12.11.2012	Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12-0189147
03.10.2012	Afgiftspligt af ratepensionsmidler placeret i unoterede anparter ved reelt ejerskab over 25 %	12-00844
30.08.2012	Afgift af tilbagebetaling af fejlagtigt indbetalt pensionsbidrag	12-01774
03.11.2011	Afgiftspligt ved ophævelse af rateopsparing trods manglende udnyttelse af fradragsret	11-00937
15.04.2010	Beskatning af afkast af livsforsikring - retserhvervelse vs. udbetaling	09-03171

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 26

05.08.2026	Skatterådet: Afkast af UNJSPF-invalidepension skal beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, selv uden individuelt depot	26-1271708
30.04.2026	Fritvalgsopsparing i pensionskasse kvalificerer som § 53 A-ordning – afkast kapitalindkomstbeskattet, udbetalinger skattefrie	25-6215265
10.04.2025	Dobbeltbeskatningsoverenskomst dækker ikke 60 procents pensionsafgift	24-2234321
02.12.2024	Afdragsfri pensionsudlodning og skattepligt ved udbetaling	24-1294046
30.01.2023	Skattefri udbetaling tysk livsforsikring begrænset fradragsret	22-0788792
10.05.2022	Beskatning af amerikansk IRA og Roth-IRA pension i Danmark	21-1297595
09.12.2021	Amerikansk 401(k) pension opdeles skattemæssigt i Danmark	21-0671632
12.10.2021	Afgift på træk af pensionsmæglerhonorar fra bankdepot	19-0485281
21.06.2021	Beskatning af luxemburgsk livsforsikring uden fradragsret	21-0152612
10.02.2020	Pensionsmidler optjent i EU er skattepligtige ved udbetaling	19-0601708
05.11.2019	Skattefrihed for sumudbetaling fra livsforsikringer oprettet i udlandet	19-0294379
02.10.2019	Virksomhedsordning og beskatning af to pensionsordninger efter PBL § 53A	19-0303128
27.06.2019	Opsigelse af udenlandsk kapitallivsforsikring fritaget for skat	19-0098588
04.12.2017	Beskatning af udenlandsk pension fra international organisation efter PBL § 53 A	16-1837739
11.04.2017	Afvisning af bindende svar grundet manglende konkret disposition	16-1635364
06.04.2016	Formuerådgivning betalt til udenlandsk selskab fritaget for afgift	15-2772673
09.03.2012	Dødsfaldsdækning som engangsbeløb eller rater i pensionsordninger	11-138527
21.12.2011	VSO midler investeret i Pensionsbeskatningsloven § 53A ordning anses ikke for hævning	11-162682
22.06.2011	100000 kr loft for pensionsbidrag med reducerede ydelser	10-167029
25.10.2010	Overførsel af ratepension under udbetaling på tværs af sektorer	10-012058
29.04.2010	Ophørspension efter salg af landbrugsejendom med fleksible indbetalinger	09-172762
23.03.2009	PAL-kompensation overførsel mellem livrente og ratepension	08-136167
06.11.2006	Bortseelsesret for pensionsindbetalinger og fraflytterbeskatning ved ophør af skattepligt	06-039985
27.10.2006	Beskatning af uafdækket tysk firmapensionsordning ved hjemflytning	05-017588
25.08.2006	Køb af unoterede anparter med ratepensionsmidler udløser ikke afgift	06-041640
07.04.2006	Ophørspension efter salg af bortforpagtet landbrug	06-011409

ANKENÆVNET FOR FORSIKRING · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

20.05.2026	Afslag på delvis ophævelse af ratepension mod 60 % afgift – vilkårenes beløbsgrænser gik forud for pensionsbeskatningsloven	104935

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

04.06.2024	Opretholdelse af kontrolafgift for manglende synlig p-skive grundet nedfaldet elektronisk parkeringsur	park-4173

31 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over personalegoder (ligningsloven § 16)

Rådighedsbeskatning, markedsværdi og bagatelgrænser efter ligningsloven § 16

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 86 afgørelser · 2006–2025 Læs online

INTRODUKTION

Ligningsloven § 16 udmønter statsskattelovens brede indkomstbegreb på naturalier og sparet privatforbrug, som en lønmodtager, honorarmodtager eller ansat hovedaktionær modtager som led i et ansættelsesforhold. Udgangspunktet er markedsværdien i § 16, stk. 3, men for en række goder – fri bil, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri helårsbolig til direktører og fri telefon – har lovgiver fastsat skematiske værdier, der beskattes uafhængigt af den faktiske brug. Praksis fra Højesteret, landsretterne, Landsskatteretten og Skatterådet viser, at det bærende begreb er RÅDIGHED, og at bevisbyrden for, at rådigheden er effektivt afskåret, skærpes markant, når godet stilles til rådighed inden for et interessefællesskab. Denne oversigt kortlægger værdiansættelsesprincipperne, bagatelgrænsernes alt-eller-intet-virkning, de skematiske rådighedsregler og de tilbagevendende bevistemaer i praksis.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Ligningsloven § 16 forudsætter, at godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller en aftale om personligt arbejde – men formodningsreglen for hovedaktionærer gælder efter Landsskatterettens praksis, uanset om hovedaktionæren formelt er ansat i det selskab, der ejer godet.

02 Hovedreglen i § 16, stk. 3, 1. pkt. er markedsværdien – hvad det måtte koste den skattepligtige at erhverve godet i almindelig fri handel; findes der intet frit marked, fastsættes værdien ved et skøn, hvor arbejdsgiverens kostpris kan bruges som referenceværdi.

03 Rabatreglen i § 16, stk. 3, 2. pkt. fritager kun rabat op til arbejdsgiverens avance, og den kan ikke bruges til at kanalisere en uforholdsmæssig stor økonomisk gevinst til den ansatte gennem samlede køb- og gensalgsarrangementer.

04 Bagatelgrænserne i § 16, stk. 3 (1.000 kr. for mindre personalegoder inkl. julegaver, 700 kr. for julegaver alene og 5.500 kr. for arbejdsrelaterede goder – alle 2010-niveau) har alt-eller-intet-virkning: overskrides grænsen, beskattes hele den samlede værdi.

05 Fri bil, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri kost og logi efter Skatterådets normalværdier, fri telefon/computer samt fri helårsbolig, personalelån og medielicens ligger uden for bagatelgrænserne og medregnes ikke ved beregningen af, om grænserne er overskredet.

06 Det afgørende for, om et køretøj er en "bil" omfattet af de skematiske regler i § 16, stk. 4, er, om det er egnet til privat benyttelse – Højesteret anvendte reglen på en autocamper indregistreret som personbil og på en pickup med fastmonterede reoler.

07 Når en firmabil er parkeret ved hovedaktionærens eller direktørens bopæl, foreligger der en formodning for privat rådighed, og bevisbyrden for det modsatte påhviler den skattepligtige.

08 Et kørselsregnskab, der er udarbejdet efterfølgende som renskrivning eller estimat, løfter normalt ikke bevisbyrden – særligt ikke når de oprindelige tidsnære notater ikke fremlægges.

09 Mindre unøjagtigheder i et tidsnært ført kørselsregnskab er ikke i sig selv nok til at forkaste det, hvis kørslens formål og destinationer er understøttet af kalendere og sagsstyringssystemer.

10 En fraskrivelseserklæring om ikke at bruge bilen privat kan ikke i sig selv tillægges bevismæssig vægt, og opbevaring af nøgler på selskabets adresse er uden betydning, når hovedaktionæren til enhver tid kan kræve dem udleveret.

11 Hverken manglende kørekort, sygdom, lugtgener fra erhvervsdrift eller et lavt kilometertal afskærer i sig selv rådigheden over en firmabil.

12 Beskatningsgrundlaget for fri bil er under indfasning: satserne 25/20 pct. er trinvis ændret siden 1. juli 2021 til én sats på 22,5 pct. fra og med indkomståret 2025, mens miljøtillægget er hævet fra 50 pct. til 600 pct. af den årlige afgift.

13 Bilens værdi opgøres til nyvognsprisen i 36 måneder fra første indregistrering og derefter til 75 pct. heraf; sker der genberegning af den afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftsloven § 9 a, anvendes en nyvognspris baseret på den genberegnede værdi.

14 Deleleasing/splitleasing fritager kun for fri bil-beskatning, hvis der er "vandtætte skotter": to selvstændige aftaler, proportional fordeling efter faktisk kørte kilometer, løbende månedlig slutafregning af samtlige ydelser og et detaljeret kørselsregnskab.

15 Egenbetaling nedsætter kun den skematiske værdi, hvis den ansatte af beskattede midler betaler arbejdsgiveren direkte for råderetten i indkomståret.

16 For fri sommerbolig og fri lystbåd gælder en helårsformodning for ansatte direktører og andre med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform – det er rådigheden, ikke den faktiske benyttelse, der beskattes.

17 Formodningen for rådighed over en selskabsejet sommerbolig kan afkræftes, hvis erhvervelsen konkret er sket i selskabets interesse som led i dets sædvanlige drift, eller hvis en tredjemands brugsret effektivt udelukker hovedaktionærens adgang.

18 Ved fri helårsbolig til en direktør eller anden ansat med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform anvendes den skematiske 5 pct.-regel i § 16, stk. 9 – og det er uden betydning, om den faktisk betalte leje svarer til markedslejen.

19 "Væsentlig indflydelse på egen aflønningsform" afgøres konkret: en formel direktørtitel er ikke nok, men indflydelse på, om fri bolig skal indgå i lønpakken, favorable lån, ekstraordinære bonusser og en ureguleret husleje trækker i retning af, at reglen finder anvendelse.

20 Fri telefon og datakommunikation beskattes med et grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau) efter § 16, stk. 12, med 25 pct. ægtefællerabat, mens en arbejdscomputer er skattefri efter stk. 13, medmindre den er finansieret ved lønomlægning.

21 Formodningen for privat rådighed over en arbejdstelefon, der tages med hjem, kan kun afkræftes, hvis telefonen er nødvendig for arbejdet, der foreligger en tro og love-erklæring, telefonen faktisk kun bruges erhvervsmæssigt, OG arbejdsgiveren fører kontrol hermed.

22 Lønomlægning (bruttotrækordninger) anerkendes kun, hvis der er tale om en reel fremadrettet nedgang i kontantlønnen med et på forhånd fastsat beløb, som ikke reguleres efter det faktiske forbrug, og hvor arbejdsgiveren bærer den økonomiske risiko og er forpligtet over for leverandøren.

23 Lønomlægning fjerner ikke skattepligten af selve godet – den flytter kun beskatningen; kun hvis godet i sig selv er skattefrit eller falder under en bagatelgrænse, opnås en skattemæssig fordel.

24 Arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger og forsikringspræmier herfor beskattes efter § 16, stk. 3, 5. pkt. uden hensyn til 1.000 kr.-grænsen og medregnes ikke ved beregningen af, om grænsen er overskredet; skattefrihed forudsætter typisk hjemmel i ligningsloven § 30 eller en konkret arbejdsmæssig begrundelse.

25 Værdien af naturalier indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag efter arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2, og arbejdsgiveren har selvstændig indberetningspligt efter skatteindberetningsbekendtgørelsen § 9.

26 Rådighedsstillelse af et gode over for en hovedaktionær er en kontrolleret transaktion, så den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5, finder anvendelse.

§ 1 Retsgrundlaget: § 16 som udmøntning af statsskattelovens indkomstbegreb

Beskatningen af personalegoder hviler på to lag. Det ydre lag er det brede indkomstbegreb i statsskatteloven § 4, hvorefter den skattepligtige indkomst omfatter årsindtægter "bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi", herunder efter litra b værdien af "vederlagsfri Benyttelse af andres rørlige eller urørlige Gods" og efter litra c naturalydelser og emolumenter knyttet til et embede eller en bestilling. Det indre lag er ligningsloven § 16, der præciserer og – for en række goder – skematiserer værdiansættelsen.

§ 16, stk. 1 afgrænser anvendelsesområdet:

> *Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.*

Personkredsen omfatter dermed ikke blot lønmodtagere, men også honorarmodtagere og personer valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn og andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

Tre elementer i bestemmelsen har selvstændig praktisk betydning. For det første er **sparet privatforbrug** en selvstændig beskatningskategori: Skatterådet fandt således i SKM2009.412.SR, at arbejdsgiverens dækning af prisforskellen mellem "sort" og "grøn" strøm til medarbejderes private husstand var et skattepligtigt personalegode, netop fordi der forelå et sparet privatforbrug. For det andet er det ikke afgørende, at godet stilles til rådighed af netop den juridiske person, medarbejderen er ansat i; i SKM2024.504.SR tog Skatterådet stilling til, hvordan arbejdsgiverbegrebet og rabatreglen virker, når personalebilletter udbydes på både egne og andre koncernselskabers færgeruter. For det tredje kan et gode skifte kvalifikation, når det først forbruges privat: i SKM2021.445.SR var en ansat hovedaktionærs brug af vareprøver under test og fremvisning ikke skattepligtig, mens det efterfølgende private forbrug var det.

Hvor godet stilles til rådighed for en hovedaktionær, spiller ligningsloven § 16 A, stk. 5 sammen med § 16. Bestemmelsen fastslår, at en hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte i form af, at der stilles en bil, en ladestander, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug, og at værdien ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. Det er denne henvisningsteknik, der forklarer, hvorfor domme og kendelser om hovedaktionærer rutinemæssigt citerer begge bestemmelser – som i Østre Landsrets dom af 6. maj 2025 i BS-33952/2023-OLR og BS-33949/2023-OLR om en fri Porsche.

Den administrative fortolkningsramme udgøres af Den juridiske vejledning afsnit C.A.5 Personalegoder, der er styrende for Skatteforvaltningens praksis og løbende opdateres med nye afgørelser.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 4` `Ligningsloven § 16, stk. 1` `Ligningsloven § 16a, stk. 5` `Statsskatteloven § 4`

PRAKSIS	**Landsretten** · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
	Skatterådet · Beskatning af personalebilletter og medrejsende familiemedlemmer på færgeruter	09.10.2024
	Skatterådet · Beskatning af hovedaktionærs forbrug af vareprøver og præmieudlodning	30.08.2021
	Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalt prisforskel på grøn strøm til medarbejdere	26.06.2009

§ 2 Markedsværdiprincippet og rabatreglen i § 16, stk. 3

Hovedreglen for værdiansættelse står i § 16, stk. 3, 1. pkt.:

> *Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-16, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel.*

Det er altså **modtagerens** anskaffelsespris i fri handel – ikke arbejdsgiverens kostpris – der er målestokken. Findes der ikke et frit marked for godet, må værdien fastsættes skønsmæssigt. Landsskatteretten godkendte i 10-01970 et sådant skøn, hvor en tøjproducents salg af 2. sorteringsvarer til ansatte under kostpris blev beskattet med differencen mellem medarbejderens købspris og selskabets kostpris. Retten anerkendte, at der ikke fandtes et frit marked for varerne, men fandt ikke grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn som urimeligt.

Af 2. pkt. følger **rabatreglen**: rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren udbyder til salg som led i sin virksomhed, beskattes alene, i det omfang rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgiver. Reglen har en indbygget grænse. I 14-4092624 om en bilsælgers køb af en demobil til 224.107 kr., hvor tilsvarende biler blev solgt til forbrugere for ca. 290.000 kr., fremhævede Landsskatteretten forarbejderne til 1993-loven, hvorefter rabatreglen kun gælder, "i det omfang, rabatten ikke er uforholdsmæssig stor". Købet og det efterfølgende salg skulle bedømmes samlet, og gevinsten blev beskattet som yderligere løn. Samme linje blev fulgt i 14-4333293, hvor en deltidsansat studerende købte og gensolgte tre Nissan Qashqai til sin arbejdsgiver med en samlet fortjeneste på ca. 175.000 kr.

Sag	Gode	Værdiansættelsesmetode	Udfald
10-01970	2. sorteringstøj	Skøn med kostpris som referenceværdi (intet frit marked)	Skattepligtigt
14-4092624	Demobil købt til underpris	Markedsværdi, ikke rabatreglen	65.893 kr. beskattet
14-4333293	Køb og gensalg af tre biler	Samlet bedømmelse, markedspris	144.820 kr. + 30.000 kr. beskattet
SKM2024.504.SR	Færgebilletter	Rabatregel på egne ruter; koncernruter falder udenfor	Delvist skattepligtigt

Grænsen mellem markedsværdibeskatning og de skematiske regler er ikke altid åbenlys. I BS-30607/2020-HJR var netop dette stridens kerne: skatteyderen gjorde gældende, at en autocamper faldt uden for § 16, stk. 4, så beskatning kun kunne ske efter markedsværdien i stk. 3. Både byretten og Vestre Landsret fulgte dette synspunkt, men Højesteret ændrede resultatet og henførte autocamperen til de skematiske regler.

LOV `Ligningsloven § 16, stk. 3, 4`

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	01.06.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af personalegode ved køb og salg af biler	27.09.2017
Landsskatteretten · Beskatning af personalegode ved køb af bil til underpris	05.04.2017
Landsskatteretten · Salg af 2. sorteringsvarer til ansatte under kostpris var et skattepligtigt personalegode	03.02.2011
Skatterådet · Beskatning af personalebilletter og medrejsende familiemedlemmer på færgeruter	09.10.2024

§ 3 De tre beløbsgrænser i § 16, stk. 3, og alt-eller-intet-virkningen

§ 16, stk. 3 indeholder tre selvstændige beløbsgrænser, som alle er angivet i 2010-niveau og reguleres efter personskatteloven § 20:

- **1.000 kr.-grænsen** (3. pkt.) for goder, herunder julegaver i form af naturalier, fra en eller flere arbejdsgivere.
- **700 kr.-grænsen** (4. pkt.) for julegaver i form af naturalier fra én arbejdsgiver.

- **5.500 kr.-grænsen** (6. pkt.) for goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den ansattes arbejde.

Samspillet er, at julegavens værdi tælles med ved opgørelsen af 1.000 kr.-grænsen, men julegaven beskattes ikke, hvis den isoleret set holder sig under 700 kr. Afgørende er endvidere 8. pkt.: "For både 3. og 6. pkt. gælder, at hvis godernes samlede værdi overstiger grundbeløbet, beskattes hele den samlede værdi." Der er altså tale om en egentlig **alt-eller-intet-grænse**, ikke et bundfradrag.

Dette var også lovgivers udtrykkelige hensigt. Af de specielle bemærkninger til nyaffattelsen af stk. 3 ved 2011-loven (L 196, folketingsåret 2010-11) fremgår:

> *Det foreslås således, at en overskridelse af den beløbsmæssige grænse på 1.000 kr. indebærer, at den ansatte beskattes af hele beløbet og ikke kun af det overskydende beløb. Tilsvarende gælder i relation til den allerede gældende bagatelgrænse for goder overvejende ydet af hensyn til arbejdet, hvis beløbsgrænsen på 5.500 kr. (2010-niveau) overskrides.*

Samme bemærkninger præciserer, at kontante beløb ikke er omfattet, og at det samme gælder gavekort, "medmindre gavekortet ikke kan konverteres til kontanter eller angår et specifikt naturalie". Denne sondring er blevet prøvet flere gange. I SKM2012.193.SR fandt Skatterådet, at et "åbent" oplevelsesgavekort på op til 700 kr. reelt måtte sidestilles med kontanter, fordi modtageren frit kunne vælge mellem et meget bredt sortiment. Omvendt blev en firmagave i SKM2023.117.SR anset for en skattefri tingsgave, fordi medarbejderens valgmuligheder efter en personlig filtrering reelt var begrænset til maksimalt 20 konkrete produkter, og koden hverken kunne ombyttes til kontanter eller ændres.

Bemærkningerne fremhæver også, at 1.000 kr.-grænsen er udformet efter samme model som den ældre arbejdsrelaterede grænse, der oprindelig blev indført med et grundbeløb på 3.000 kr. ved lov nr. 437 af 10. juni 1997.

Den arbejdsrelaterede 5.500 kr.-grænse forudsætter, at godet **i overvejende grad** er ydet af hensyn til arbejdet. Praksis viser en konkret vurdering:

- Et avisabonnement leveret på en minkavlers bopæl blev anset for ydet i selskabets erhvervsmæssige interesse og dermed omfattet af grænsen, jf. 17-0875214 – beskatningen blev nedsat til 0 kr.
- Tilsvarende blev avisabonnementer nedsat til 0 kr. i medfør af bagatelgrænsen i 13-0090041.
- Logobeklædning, der forblev arbejdsgiverens ejendom, blev i SKM2013.894.SR anset for i overvejende grad stillet til rådighed af hensyn til arbejdet og dermed omfattet af 5.500 kr.-grænsen.
- Arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer kunne i SKM2012.88.SR være omfattet af den arbejdsrelaterede grænse – dog ikke præmier omfattet af fri bil-beskatningen.
- Derimod faldt et kommunalt kost- og motionsprojekt uden for grænsen i 10-02653, fordi det ikke hovedsageligt var sat i værk af hensyn til de ansattes arbejde.
- Fri opladning af medarbejderes **private** elbiler på arbejdspladsen faldt i SKM2011.570.SR uden for både personaleplejefritagelsen og den arbejdsrelaterede grænse, men kunne rummes under 1.000 kr.-grænsen – en linje der blev videreført i SKM2022.432.SR.

Endelig opregner 9. pkt. de goder, der beskattes **uden hensyn** til grundbeløbene, og hvis værdi heller ikke medregnes ved beregningen af, om grænserne er overskredet: fri bil, fri sommerbolig og fri lystbåd (nr. 1), fri kost og logi værdiansat efter Skatterådets normalværdier (nr. 2), fri telefon, datakommunikation og

computer (nr. 3) samt fri helårsbolig, personalelån og tv- og radiolicens (nr. 4). Hertil kommer arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger og forsikringspræmier herfor, som efter 5. pkt. beskattes uden hensyn til 1.000 kr.-grænsen.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 3 · Personskatteloven § 20	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Hovedaktionærs beskatning af fri bil og fri avis	10.01.2019
	Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning, fri bil og løn til børn hos hovedaktionær	28.10.2015
	Landsskatteretten · Skattepligt af deltagelse i satspuljeprojekt om kost og motion for kommunalt ansatte	08.07.2011
	Skatterådet · Firmagave valgt via personlig filtrering er skattefri tingsgave	08.03.2023
	Skatterådet · Fradrag og beskatning ved gratis elbilopladning til ansatte og kunder	13.09.2022
	Skatterådet · Lønomlægning af arbejdstøj er skattefrit via bagatelgrænse	19.12.2013
	Skatterådet · Beskatning af åbent gavekort til oplevelser som julegave	22.03.2012
	Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer og bagatelgrænser	08.02.2012
	Skatterådet · Fri opladning af elbil er skattepligtigt personalegode	31.08.2011

§ 4 Rådighedsbegrebet og formodningsreglen ved fri bil

Efter § 16, stk. 4 beskattes værdien af "en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse". Det er selve **rådigheden** og ikke omfanget af den faktiske private kørsel, der udløser beskatning. Som Landsskatteretten formulerede det i 13-0090041:

> *Da klageren har adgang til at anvende bilen privat, og da han har fuld rådighed over bilen... er der ikke grundlag for at nøjes med periodisk beskatning af bilen, idet det skattepligtige beløb fastsættes uafhængigt af privatkørslens omfang.*

Den bærende bevisregel er formodningsreglen: står firmabilen parkeret ved den ansattes – og navnlig hovedaktionærens – private bopæl uden for arbejdstiden, foreligger der en formodning for, at den også er til rådighed for privat kørsel, og bevisbyrden for det modsatte påhviler den skattepligtige. Østre Landsret formulerede rammen præcist i BS-33952/2023-OLR og BS-33949/2023-OLR om en Porsche 911 Turbo til ca. 3,4 mio. kr., der var parkeret 7,5 km fra direktørens bopæl: under hensyn til interessefællesskabet samt bilens karakter og værdi påhvilede det direktøren og selskabet at sandsynliggøre, at bilen ikke var til privat rådighed. Bevisbyrden var ikke løftet:

> *Landsretten har herved navnlig lagt vægt på, at de fremlagte kørselsregnskaber har karakter af efterfølgende renskrivninger af Appellants, tidligere Sagsøger notater, og at Appellant, tidligere Sagsøger hverken har fremlagt kørebogen med hans oprindelige tidsnære notater eller den digitale kalender, som efter hans forklaring har dannet grundlag for hans tilføjelser – flere år senere – af formålene med de enkelte kørsler.*

Landsretten afviste samtidig et anbringende om **retsbeskyttet forventning** støttet på, at skattemyndighederne tidligere havde gennemgået regnskaberne for 2011-2012 uden ændringer: myndighedernes forslag til afgørelse var dateret 2. maj 2014 og kunne derfor ikke have bestemt dispositionerne for de regnskaber, sagen angik. Samme resultat nåede Landsskatteretten i 10-02314, hvor et møde med kommunens skatteforvaltning i 2001 ikke skabte en forventning om, at fremtidig dokumentation kunne undlades.

Højesteret nåede tilsvarende resultat i BS-30607/2020-HJR:

> *A har ikke med det fremlagte kørselsregnskab, der er udarbejdet efterfølgende, sandsynliggjort, at autocamperen ikke har været stillet til rådighed for hendes private benyttelse i indkomstårerne 2009, 2010 og 2011.*

Praksis tegner et konsistent billede af, hvad der **ikke** løfter bevisbyrden:

- En fraskrivelseserklæring kan ikke i sig selv tillægges bevismæssig vægt, jf. 14-3295309 og 13-0090041, hvor en erklæring der tilmed tillod feriekørsel var utilstrækkelig.
- At bilnøglerne opbevares på selskabets adresse er uden betydning, når hovedaktionæren til enhver tid kan kræve dem udleveret, jf. 14-3295309.
- Manglende kørekort og sygdom (sclerose) afskærer ikke rådigheden, jf. samme afgørelse og 19-0007690.
- Lavt kilometertal, dårlig stand eller hensigt om videresalg er ikke i sig selv nok, jf. 19-0007690 og 11-04010.
- Barselsorlov, værkstedsophold og lignende påstande uden dokumentation løfter ikke bevisbyrden, jf. 08-02988.
- En udokumenteret vagtordning ændrer ikke resultatet, jf. 13-0005182.

Omvendt viser praksis, at formodningen **kan** afkræftes. I 14-4933304 fandt Landsskatteretten, at tidsnært førte kørselsregnskaber – trods uoverensstemmelser i kilometeropgørelser, tankninger i weekender og manglende præcise kundeadresser – samlet set var tilstrækkelige, fordi de var understøttet af kalendere og sagsstyringssystemer, og fordi kørslens erhvervsmæssige formål ikke var bestridt. I den beslægtede sag 12-0189351 faldt vurderingen derimod ud til skattemyndighedernes fordel.

Et særligt spor er kørselsmønsteret efter ligningsloven § 9 B, stk. 3. I 12-0189410 blev beskatningen nedsat til 0 kr. for to af tre år, fordi klagerens kørsel til leverandører, producenter og kunder i ind- og udland gjorde det usandsynligt, at han havde kørt mellem bopæl og samme arbejdsplads i mere end 60 arbejdsdage. Reglen er dog ikke en generel fritagelse: i 16-0659838 blev henvisningen til bestemmelsen afvist som grundlag for genoptagelse, og i 16-0493831 blev både fri bil og kørselsgodtgørelse beskattet ved adressefællesskab og mangelfulde GPS-baserede kørebøger.

Endelig gælder formodningsreglen efter Landsskatterettens praksis, **uanset om hovedaktionæren er ansat i selskabet**. I 12-0197231 blev beskatningen dog ophævet efter en konkret vurdering, fordi klageren ud over sin anpartsbesiddelse ikke havde haft noget med selskabet at gøre og ikke havde haft adgang til bilen.

LOV	Ligningsloven § 9b, stk. 3 · Ligningsloven § 16, stk. 4	
PRAKSIS	**Højesteret** · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	01.06.2021
	Landsretten · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bolig og fri bil - Hovedaktionærs bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse af forbrugsudgifter	22.07.2019
	Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af private udgifter, fri bil, fri bolig og maskeret udbytte	07.02.2018
	Landsskatteretten · Beskatning af fri bil og kørselsgodtgørelse hos hovedanpartshaver grundet mangelfuld dokumentation	19.12.2017
	Landsskatteretten · Nægtelse af ordinær genoptagelse for hovedaktionær vedrørende fri bil og maskeret udlodning	24.11.2017
	Landsskatteretten · Beskatning af fri bil til hovedaktionær uden kørekort	01.12.2016
	Landsskatteretten · Hovedaktionærer undgik beskatning af fri bil trods unøjagtigheder i kørebog	12.04.2016

Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning, fri bil og løn til børn hos hovedaktionær	28.10.2015
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster beskatning af fri bil for hovedaktionærer grundet mangelfuld dokumentation	08.10.2014
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bil - Hovedanpartshaver uden ansættelse og rådighed	25.02.2014
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil for hovedaktionær: 60-dages reglen og formodningsreglen i ligningsloven § 9 B	05.12.2012
Landsskatteretten · Stadfæstelse af beskatning af fri bil for hovedaktionær	28.02.2012
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil - Hovedaktionær - Privat benyttelse	21.12.2011
Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af fri bil på grund af manglende bevis for afskåret rådighed	18.12.2009

§ 5 Egnethed til privat brug – specialindretning og afgrænsningen mellem stk. 4 og stk. 3

Før formodningsreglen overhovedet aktualiseres, skal køretøjet kvalificeres. Højesteret har i BS-30607/2020-HJR sammenfattet kriteriet:

> *Om begrebet bil i ligningslovens § 16, stk. 4, fremgår det af Højesterets dom af 30. juni 2006 (U.2006.2688H), at det afgørende for, om en bil er omfattet af bestemmelsen, er, om den er egnet til privat benyttelse.*

I den konkrete sag var autocamperen indregistreret som personbil på hvide plader, anvendelsen var i registreringsattesten angivet som beboelse, den havde otte siddepladser og var indrettet til campering, og der var ikke foretaget nogen erhvervsmæssig specialindretning. Højesteret konkluderede, at autocamperen var egnet til privat benyttelse og derfor omfattet af § 16, stk. 4 – i modsætning til byretten og Vestre Landsret, der havde henført den til markedsværdireglen i § 16, stk. 3.

Specialindretning skal have en vis vægt for at bryde egnetheden. I Sag 140/2017 om en Toyota Hilux pickup med fastmonterede reoler og skuffemøbler bag forsæderne stadfæstede Højesteret landsrettens dom:

> *Af de grunde, der er anført af landsretten, og da det er uden betydning, om der tillige måtte have været fastmonteret en mindre reol med hylder bag bilens førersæde, stadfæster Højesteret dommen.*

Hverken reolindretningen, tilsmudsningen fra grus og jord eller helbredsmæssige hensyn (diskusprolaps) ændrede, at bilen fortsat var et egnet alternativ til en privatbil – hvilket blev understreget af, at føreren under en kontrol var standset, mens han hentede sine børn, med en autostol i kabinen.

Samme linje ses i Landsskatterettens praksis. I 17-0875214 blev det gjort gældende, at en Mercedes-Benz ML 320 CDI var uegnet til privat brug på grund af kraftige lugtgener fra mink:

> *Landsskatteretten finder ikke, at bilens lugtgener er af en sådan karakter og et sådant omfang, at bilen derved ophører med at være et egnet alternativ til en privat bil.*

En Range Rover Sport Van indregistreret til blandet anvendelse blev tilsvarende anset for velegnet som alternativ til en personbil i 11-04010.

For **varebiler på gule plader** gælder de særlige undtagelser i § 16, stk. 4, 22. og 23. pkt.: reglerne finder for biler omfattet af vægtafgiftslovens § 4, stk. 1, II, A kun anvendelse, hvis der skal betales tillægsafgift for privat anvendelse, og de finder for biler indregistreret første gang senest 2. juni 1998 ikke anvendelse, hvis momsen

af anskaffelsen er fradraget, fordi bilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Landsskatteretten anvendte netop denne undtagelse i 08-01177: når der ikke betales tillægsafgift og momsen er fratrukket, er dette en tilkendegivelse af, at bilen ikke anvendes privat, som myndighederne som udgangspunkt må lægge til grund – og beskatningen blev nedsat til 0 kr. Omvendt gik det i 12-0197231, hvor bilen var indregistreret til privat og erhvervsmæssig anvendelse og der var betalt privatbenyttelsesafgift, så undtagelsen ikke fandt anvendelse.

Skatterådet har i 06-006750 trukket grænserne for specialindrettede firmabiler, som ansatte pålægges at medbringe til bopælen: kørsel til bopæl, der udelukkende skyldes manglende parkeringsforhold eller sikring mod hærværk og tyveri, udløser altid beskatning, og én enkelt overtrædelse af et aftalt privatkørselsforbud aktiverer fri bil-beskatning for hele perioden. Den særlige praksis om **firmabil med chauffør**, hvor privat kørsel beskattes efter det faktiske forbrug frem for rådigheden, blev påberåbt i 14-3295309, men Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at klageren var omfattet af den.

LOV Ligningsloven § 16, stk. 3, 4

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	01.06.2021
Højesteret · Beskatning af fri bil: Er en Toyota Hilux med reolindretning et egnet alternativ til en privatbil?	13.04.2018
Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af fri bil og fri avis	10.01.2019
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil til hovedaktionær uden kørekort	01.12.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bil - Hovedanpartshaver uden ansættelse og rådighed	25.02.2014
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil - Hovedaktionær - Privat benyttelse	21.12.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af fri bil og frit sommerhus for hovedanpartshaver	12.10.2009
Skatterådet · Fri bil beskatning ved pålagt medtagelse af firmabil til bopæl	27.02.2006

§ 6 Beskatningsgrundlaget for fri bil: satstrappen, mindstebeløbet, miljøtillægget og nyvognsprisen

Den skematiske værdi af fri bil beregnes efter § 16, stk. 4 som en procentdel af bilens værdi med tillæg af et miljøtillæg. Både procentsatserne og miljøtillægget har været under indfasning siden 1. juli 2021:

Indkomstår	Sats af værdi ≤ 300.000 kr.	Sats af værdi > 300.000 kr.	Miljøtillæg (tillæg til årlig afgift)
Før 1. juli 2021	25,0 pct.	20,0 pct.	50 pct.
1. juli–31. dec. 2021	24,5 pct.	20,5 pct.	150 pct.
2022	24,0 pct.	21,0 pct.	250 pct.
2023	23,5 pct.	21,5 pct.	350 pct.
2024	23,0 pct.	22,0 pct.	500 pct.
2025 og frem	22,5 pct. af hele værdien	–	600 pct.

Miljøtillægget udgør den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller vægtafgiftsloven med det angivne tillæg. Uanset satserne beregnes den skattepligtige værdi "dog mindst af 160.000 kr."

Omlægningens formål fremgår af de specielle bemærkninger til ændringsloven (L 129, folketingsåret 2020-21):

> *De to foreslåede ændringer indebærer en samlet justering af beskatningsgrundlaget, der i højere grad vægter bilens brændstofforbrug og i mindre grad bilens anskaffelsespris.*

Og videre om forenklingshensynet:

> *Efter indfasningsperioden medfører forslaget en forenkling i forhold til de gældende regler, idet der fra og med indkomståret 2025 foreslås at skulle anvendes én sats på 22,5 pct., hvortil kommer miljøtillægget.*

Bemærkningerne fremhæver samtidig, at miljøtillægget "giver et incitament for arbejdstageren til at vælge en brændstoføkonomisk firmabil, da tillægget er baseret på ejerafgiften eller vægtafgiften, som er differentieret efter bilens brændstofforbrug".

Bilens værdi opgøres efter to spor. For biler anskaffet af arbejdsgiveren højst 3 år efter første indregistrering anvendes den oprindelige nyvognspris i indtil 36 måneder regnet fra og med indregistreringsmåneden og herefter 75 pct. af nyvognsprisen. Sker der genberegning af bilens afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftsloven § 9 a, anvendes fra genberegningstidspunktet en beregnet nyvognspris baseret på den genberegnede afgiftspligtige værdi. For biler anskaffet mere end tre år efter første indregistrering og for tidligere hyrevogne uden berigtiget registreringsafgift anvendes arbejdsgiverens købspris inklusive eventuelle istandsættelsesudgifter. Skatterådet har taget stilling til, hvad der indgår i grundlaget: i SKM2012.38.SR skulle et leaset batteri medregnes som integreret del af elbilen, og i SKM2015.376.SR fandt Skatterådet – modsat SKAT's indstilling – at ladestanderens værdi skulle medregnes i beskatningsgrundlaget for fri bil, mens elforbruget var en sædvanlig driftsomkostning.

Med **ladestanderreglen**, der blev indsat ved samme ændringslov med virkning fra 1. juli 2021, er retstilstanden nu, at værdien af ladestander og installation af ladestander (ladestik), der stilles til privat rådighed ved den skattepligtiges bopæl sammen med privat rådighed over en elbil eller pluginhybridbil, **ikke** beskattes. Beskattes den skattepligtige dog af fri elbil eller pluginhybridbil i en sammenhængende periode kortere end 6 måneder, medregnes markedsværdien af ladestander og installation ved periodens ophør, hvis installationen overgår til privat brug. Ladestanderen er nu også udtrykkeligt nævnt i § 16 A, stk. 5 for hovedaktionærer. Hertil kommer den historiske overgangsregel om, at den årlige skattepligtige værdi af eldrevne biler, pluginhybridbiler og brændselscelledrevne biler i perioden 1. april–31. december 2020 blev nedsat med 40.000 kr.

I beregningsgrundlaget indgår også periodisering: "Er bilen kun til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed." Ved skift mellem biler beskattes efter Skatterådets praksis den dyreste bil i skiftemåneden, forudsat effektiv deponering af den anden bil, jf. SKM2012.38.SR.

Endelig er der en særregel for **dagsafgift**: benyttes en bil, der udelukkende er stillet til rådighed for erhvervsmæssig kørsel, privat, beskattes værdien efter de skematiske regler, medmindre der er betalt dagsafgift for privat benyttelse efter vægtafgiftslovens § 4 – og er dagsafgiften betalt af arbejdsgiveren, beskattes den ansatte af værdien heraf efter stk. 3.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 4	Ligningsloven § 16a, stk. 5	Registreringsafgiftsloven § 9a	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Beskatning af ladestander og el til firmabil ved fri rådighed			08.06.2015
	Skatterådet · Beskatning af fri elbil med lejet batteri og erstatningsbil			24.01.2012

§ 7 Splitleasing, egenbetaling og de tekniske vilkår for at undgå rådighedsbeskatning

Fordi rådighedsbeskatningen er så vidtgående, har praksis udviklet en snæver undtagelse: **deleleasing/splitleasing**, hvor arbejdsgiver og medarbejder indgår hver sin selvstændige leasingaftale om samme bil med et eksternt leasingselskab. Kravet er, at der er "vandtætte skotter" mellem parternes forpligtelser, så arbejdsgiveren alene betaler for den erhvervsmæssige kørsel.

Skatterådets praksis opstiller en række kumulative betingelser:

- **Proportional fordeling efter faktisk kørte kilometer.** I SKM2007.155.SR blev en model med fordeling efter *vægtede timer* underkendt, fordi arbejdsgiveren ikke udelukkende betalte udgifter knyttet til den erhvervsmæssige kørsel.
- **To selvstændige aftaler mellem uafhængige parter.** I SKM2015.763.SR blev splitleasing afvist i en personlig virksomhed under virksomhedsordningen, fordi virksomheden ikke er en selvstændig juridisk enhed og den fornødne uafhængighed derfor manglede.
- **Løbende månedlig slutafregning af samtlige ydelser.** Halvårlig og kvartalsvis regulering blev underkendt i SKM2017.729.SR, og manglende månedlig regulering af selve førstegangsydelsen blev underkendt i SKM2018.594.SR.
- **Detaljeret kørselsregnskab.**

Godkendte modeller findes i SKM2010.147.SR (sælgere og konsulenter), SKM2011.712.SR (splitleasing med en hovedaktionær) og SKM2014.166.SR, hvor en elbilmodel blev godkendt på betingelse af, at ladestationen på hjemmeadressen udelukkende blev anvendt til den leasede bil. Skatterådet har derimod afvist at besvare anmodninger, hvor ordningens faktiske omstændigheder ikke var tilstrækkeligt oplyst, jf. SKM2013.213.SR. At en deleleasingordning i praksis kan blive tilsidesat ved en efterfølgende ligning ses af 18-0006442, hvor en deleleasingordning for en Mercedes-Benz indgik i en samlet forhøjelse af en hovedanpartshavers indkomst.

Egenbetaling er det andet tekniske spor. Efter § 16, stk. 4 nedsættes den skattepligtige værdi "med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten", men ikke med beløb, der beskattes efter ligningsloven § 9 C, stk. 7. Tilsvarende nedsættelsesregler findes for sommerbolig i stk. 5, for lystbåd i stk. 6, for tjeneste- og lejebolig i stk. 7 og stk. 8 og for direktørbolig i stk. 9. Praksis er restriktiv: nedsættelse forudsætter, at den ansatte af beskattede midler betaler **arbejdsgiveren direkte** for råderetten. En betaling, der i stedet sker mellem to selskaber, eller en beregnet godtgørelse efter statens takster, er ikke egenbetaling. Hvor egenbetaling faktisk er sket, fragår den derimod uden videre – som i 11-0303571, hvor 24.000 kr. i årlig betalt husleje blev fratrukket den skematiske boligværdi.

Endelig indeholder § 16, stk. 4 den særlige undtagelse for **kundeopsøgende arbejde**: kørsel mellem hjem og virksomheden højst 1 dag om ugen eller i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder anses ikke for privat kørsel for skattepligtige, der som led i kundeopsøgende arbejde fra hjemmet i øvrigt udelukkende kører erhvervsmæssigt.

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 7 · Ligningsloven § 16, stk. 4-9

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Beskatning af maskeret udbytte, aktionærlån, fri bil og aktieoptioner for hovedanpartshaver 24.10.2022

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Værdi af fri bolig for hovedaktionær – Anvendelse af ligningslovens § 16, stk. 9	16.08.2016
Skatterådet · Fri bil beskatning ved manglende månedlig regulering af førstegangsydelse	22.11.2018
Skatterådet · Splitleasing halvårlig regulering udløser beskatning af fri bil	19.12.2017
Skatterådet · Afvisning af splitleasing i personlig VSO-virksomhed	08.12.2015
Skatterådet · Splitleasing af elbil uden beskatning af fri bil	05.03.2014
Skatterådet · Splitleasing administration afvist grundet manglende oplysninger	09.04.2013
Skatterådet · Splitleasing med hovedaktionær medfører ikke beskatning af fri bil	02.11.2011
Skatterådet · Splitleasing og skattefrihed for fri bil	24.02.2010
Skatterådet · Deleleasing af firmabil beskattet som fri bil ved vægtet tid	01.03.2007

§ 8 Fri sommerbolig og fri lystbåd – helårsformodningen for direktører og hovedaktionærer

Efter § 16, stk. 5 sættes værdien af en sommerbolig til 1/2 pct. pr. uge af ejendomsværdien for hver af ugerne 22-34 og 1/4 pct. for hver af årets øvrige uger – samlet 16,25 pct. af ejendomsværdien ved helårsrådighed. For **fri lystbåd** er satsen efter stk. 6 2 pct. pr. uge af bådens anskaffelsessum inkl. moms og levering.

Begge bestemmelser indeholder en helårsformodning: er godet som led i et ansættelsesforhold stillet til rådighed for en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, anses den pågældende at have sommerboligen henholdsvis lystbåden til rådighed **hele året**. Er godet stillet til rådighed for flere i denne personkreds, fordeles værdien ligeligt. Værdien nedsættes i forhold til antallet af dage, hvor godet stilles til rådighed for eller udlejes til andre personer, som ikke er nærtstående. Helårsformodningen finder dog ikke anvendelse, hvis godet stilles til rådighed for andre ansatte uden væsentlig indflydelse i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i ugerne 22-34. For lystbåde gælder herudover en særlig undtagelse for arbejdsgivere, hvis hovederhverv er at producere lystbåde, hvor testsejlads er et nødvendigt led i produktionen.

Det bærende princip er også her rådigheden. Landsskatteretten har gentagne gange formuleret det, senest i 14-0013197: det er rådigheden over sommerboligen, der beskattes, ikke den faktiske benyttelse. Et minimalt vand- og elforbrug dokumenterer derfor ikke, at huset ikke har kunnet anvendes, og en erklæring til Naturstyrelsen om erhvervelse med henblik på videresalg ændrer ikke resultatet. I 14-2688239 blev et sommerhus fra 1937 på en skovejendom – uden el, bad og funktionsdygtigt køkken – anset for stillet til rådighed, fordi klageren ikke tilstrækkeligt havde sandsynliggjort, at huset var ubeboeligt, og fordi det ikke var inddraget i selskabets drift.

Formodningen kan dog afkræftes. Praksis viser tre gennemgående veje:

1. **Erhvervelse i selskabets interesse som led i sædvanlig drift.** I 14-3961822 blev beskatningen nedsat til 0 kr. for tre indkomstår, fordi to sommerboliger i Skagen og Blåvand var erhvervet ved byttehandler i overensstemmelse med selskabets formål om investering og videresalg, og fordi hovedaktionæren i forvejen rådede over to private sommerhuse.
2. **Reel og eksklusiv udlejning gennem bureau.** I 10-01020 besvarede Landsskatteretten spørgsmålet bekræftende under forudsætning af reel udlejning i en 2-årig periode på markedsvilkår, at den økonomiske risiko overgik til bureauet, **og** at det udtrykkeligt fremgik af aftalen, at klageren og dennes familie helt var afskåret fra at leje og bruge boligen i perioden.
3.

Tredjemands brugsret. I 22-0064484 udelukkede farens livsvarige brugsret hovedaktionærens rådighed indtil dødsfaldet i 2018, hvorefter rådigheden overgik; forhøjelsen for 2017 bortfaldt, 2018 blev hjemvist og 2019-2020 stadfæstet. Den parallelle sag om selskabets **indberetningspligt**, 22-0064488, fik samme udfald.

Omvendt er salgsbestræbelser og manglende udlejningssucces ikke i sig selv nok. I parallelsagerne 17-0988581 og 17-0988582 blev rådighedsbeskatning fastholdt, men beskatningsgrundlaget nedsat forholdsmæssigt for de perioder, hvor faktisk udlejning kunne dokumenteres. Landsskatteretten lagde vægt på, at ejendommen var købt af hovedaktionærerne selv, at selskabets vedtægtsmæssige formål ikke var ejendomsinvestering, at ejendommen var tinglyst som fritidsbolig og lå i et sommerhusområde. Også 08-01177 bekræfter, at formodningsreglen gælder for hovedaktionærer i selskaber, der erhvervsmæssigt investerer i køb og salg af ejendomme.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 5, 6 · Ligningsloven § 16a, stk. 5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Rådighed over sommerbolig: Fars brugsret afskar hovedaktionær fra beskatning indtil dødsfald	21.06.2023
	Landsskatteretten · Rådighed over fri sommerbolig overgik til hovedaktionær efter fars død	21.06.2023
	Landsskatteretten · Beskatning af fri sommerbolig til hovedaktionær - Landsskatteretten	25.11.2019
	Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af rådighed over selskabets sommerbolig trods salgsbestræbelser	25.11.2019
	Landsskatteretten · Beskatning af fri sommerbolig for hovedaktionær - rådighedsprincippet	28.06.2018
	Landsskatteretten · Beskatning af fri sommerbolig - Rådighed - Ikke afkræftet formodning	20.04.2017
	Landsskatteretten · Landsskatteretten fritager hovedaktionær for beskatning af fri sommerbolig i selskabsejede ejendomme erhvervet til videresalg	21.09.2016
	Landsskatteretten · Fritagelse for beskatning af fri sommerbolig ved udlejning gennem bureau	03.11.2010
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af fri bil og frit sommerhus for hovedanpartshaver	12.10.2009

§ 9 Fri helårsbolig og direktørboligreglen i § 16, stk. 9

For helårsboliger opererer loven med tre regelsæt. § 16, stk. 7 angår **tjenesteboliger** med både bopæls- og fraflytningspligt: markedsværdien nedsættes med 30 pct., og værdien kan højst sættes til 15 pct. af den ansattes faste pengeløn for perioden, dog mindst beregnet af 160.000 kr. § 16, stk. 8 angår **lejeboliger** med fraflytningspligt, men uden bopælspligt, hvor nedslaget er 10 pct.

Disse lempelser gælder imidlertid ikke for direktører. Efter § 16, stk. 9, 1. pkt., omfatter stk. 7 og 8 ikke boliger stillet til rådighed som led i et ansættelsesforhold, hvis den ansatte er **direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform**. For denne personkreds sættes værdien skematisk til 5 pct. af beregningsgrundlaget, forhøjet med 5,1 promille af den del af beskatningsgrundlaget efter ejendomsskattelovens §§ 13 og 14, der ikke overstiger et grundbeløb på 9.200.000 kr. (2024-niveau), og 1,40 pct. af resten. Hertil lægges arbejdsgiverens udgifter til ejendomsskatter, og fra resultatet trækkes den ansattes betaling for råderetten. Promille- og procentsatserne blev tilpasset den nye ejendomsskattelov ved lov nr. 679 af 3. juni 2023 med virkning fra 1. januar 2024.

Beregningsgrundlaget er det største beløb af enten ejendomsværdien pr. 1. januar året før indkomståret (eller handelsværdien, hvor ingen ejendomsværdi er ansat) eller anskaffelsessummen opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer. Formålet med den skematiske

model fremgår af forarbejderne til den oprindelige nyaffattelse af stk. 9, hvor bestemmelsen indførte "et standardiseret beskatningsgrundlag for fri bolig for at undgå skatteundgåelse ved lav værdiansættelse".

Den praktisk vigtigste konsekvens er, at **markedslejen er uden betydning**, når stk. 9 finder anvendelse. Landsskatteretten afviste dette anbringende i 11-0303571 med henvisning til forarbejderne og til, at formålet er at sikre en ensartet beskatning ved at erstatte markedsværdien med en skematisk beregningsform. Samme resultat i 16-0328538 og 16-0663491, hvor selskabet tillige blev pålagt at indberette udgiften til en tyverialarm som personalegode.

Afgrænsningen af personkredsen beror på en **konkret vurdering**, hvor en formel titel ikke er afgørende. Praksis viser begge udfald:

Sag	Position	Resultat
09-01218	Nordisk salgs- og marketingdirektør på forskerordningen	**Ikke** omfattet; begrænsede ledelsesbeføjelser, almindelig villa, forskerordningen forudsætter netop manglende væsentlig indflydelse – beskatning efter stk. 3
11-0300916	Adm. direktør i dansk datterselskab af tysk koncern	Omfattet; bruttolønnen blev nedsat mod fribolig
16-0328538	Direktør uden aktiebesiddelse	Omfattet; rentefrie lån, bonusser på 1-1,25 mio. kr. og husleje ureguleret siden 1996
14-3417818	Tidligere konkursramt beboer med fuldmagt og direktørperiode	Omfattet trods bestridt ejerskab
18-0006382	Daglig leder bosat på selskabets ejendom	Omfattet; fri bolig, fri kost og personalegoder beskattet

I 11-0300916 formulerede Landsskatteretten kriteriet således:

> *Landsskatteretten finder, at klageren har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der er herved lagt vægt på, at klagerens beføjelser som administrerende direktør ifølge direktørkontrakten falder inden for rammen af, hvad der er sædvanligt. Desuden har klageren haft indflydelse på, hvorvidt fri bolig skulle indgå i hans ansættelsesforhold, og lønnen er reguleret efter den bolig, som klageren har valgt.*

Ved **blandet benyttede ejendomme** skal kun den del, der tjener til bolig for den ansatte, medregnes, hvis ejendomsværdien er fordelt efter ejendomsvurderingsloven; for andre boliger skal den del, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, ikke medregnes. Praksis stiller dog krav om dokumentation: i 19-0007690 var billeddokumentation ikke tilstrækkelig uden en vurderingsfordeling, og i 16-0663491 blev en kælder anset for til rådighed, fordi der hverken forelå en vurderingsfordeling eller BBR-registreret erhverv. En skønsmæssig arealfordeling kan dog accepteres, jf. 16-0328538 (219 m² ud af 423 m²) og 16-0490058 (50 pct. af ejendomsværdien henført til stuehuset). Selskabets afholdelse af udgifter til el, vand og varme beskattes særskilt ud over den skematiske værdi, jf. 09-02591 og 19-0007690.

Endelig finder de skematiske regler efter stk. 9, sidste pkt., ikke anvendelse, hvis en ansat direktør eller medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform ifølge anden lovgivning opfylder eller har opfyldt en bopælspligt i relation til helårsboligen og er lovgivningsmæssigt forhindret i at overtage boligen til personlig ejendom.

LOV Ligningsloven § 16, stk. 7-9 Ligningsloven § 16a, stk. 5

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig, fri kost og personalegoder – Landsskatteretten – Journalnr. 18-0006382	05.01.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fri bolig, overdragelse af aktiver og aktionærlån	05.08.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bolig og fri bil - Hovedaktionærs bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse af forbrugsudgifter	22.07.2019
Landsskatteretten · Indberetning af fri bolig og tyverialarm som personalegode – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	01.03.2018
Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig for direktør efter LL § 16, stk. 9, grundet væsentlig indflydelse på egen aflønning via uregulerede lejeforhold og favorable lån.	24.01.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Værdi af fri bolig for hovedaktionær – Anvendelse af ligningslovens § 16, stk. 9	16.08.2016
Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig - Rådighed over ejendom ejet af selskab - Væsentlig indflydelse på egen aflønning - Ligningslovens § 16, stk. 9	03.11.2015
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om direktørs væsentlige indflydelse på egen aflønningsform ved fri bolig	05.11.2012
Landsskatteretten · Beskatning af værdi af fri helårsbolig for hovedaktionær	16.09.2010
Landsskatteretten · Beskatning af fri helårsbolig - Væsentlig indflydelse på egen aflønningsform	29.04.2010

§ 10 Fri telefon, datakommunikation og arbejdscomputer efter § 16, stk. 12-14

Efter § 16, stk. 12 udgør den skattepligtige værdi af fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, stillet til rådighed for privat benyttelse et grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau), reguleret efter personskatteloven § 20. Værdien nedsættes svarende til det antal hele måneder, hvor ingen af goderne har været til rådighed. Er to samlevende ægtefæller begge omfattet, nedsættes værdien for hver med 25 pct., forudsat at den samlede værdi før reduktion udgør mindst 3.300 kr. (2010-niveau). Ægtefællerabatten blev indført ved en ændring af den daværende multimediebeskatning, fordi "multimedieskatten kan overstige den reelle værdi pr. person i en husstand". Rabatten blev anvendt i 19-0031472, hvor værdien blev nedsat fra 2.700 kr. til 2.025 kr., fordi både klageren og ægtefællen havde telefoner til rådighed.

Vigtigt er 3. pkt.: værdien af en fri **datakommunikationsforbindelse** tilsluttet arbejdstagerens computer, herunder engangsudgiften til etablering, beskattes ikke, når arbejdstageren fra sin computer har adgang til arbejdsstedets netværk. Netop denne undtagelse førte i 08-0199029 til, at en skønsmæssig forhøjelse på 5.000 kr. blev nedsat til 3.000 kr., fordi fri datakommunikation ikke skulle beskattes, når der forelå en hjemmearbejdsplads med adgang til selskabernes netværk.

§ 16, stk. 13 gør privat benyttelse af en **computer med tilbehør** stillet til rådighed til brug ved arbejdet skattefri. Skattefriheden bortfalder dog, hvis arbejdstageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få udstyret stillet til rådighed; i så fald medregnes et beløb svarende til **50 pct. af udstyrets nypris** i hvert indkomstår, hvor udstyret er til rådighed. Reglen er dermed en udtrykkelig værnsregel mod lønomlægning af it-udstyr.

Rådighedsprincippet gælder også her. I 10-01257 opstillede Landsskatteretten de fire kumulative betingelser for at afkræfte formodningen for privat rådighed over en arbejdstelefon, der tages med hjem:

- brugen af telefonen skal være nødvendig for at kunne udføre arbejdet,
- der skal være indgået en tro og love-erklæring mellem arbejdsgiver og arbejdstager om udelukkende erhvervsmæssig anvendelse,

- telefonen skal rent faktisk udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, og
- **arbejdsgiveren skal føre kontrol** med, at telefonen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt.

Da arbejdsgiveren i sagen udtrykkeligt havde afvist at påtage sig kontrolforpligtelsen, var den fjerde betingelse ikke opfyldt, og montøren skulle beskattes – uanset den afgivne erklæring. Landsskatteretten afviste samtidig at tage stilling til, om arbejdsgiveren havde *pligt* til at føre kontrol, da spørgsmålet er arbejdsretligt og uden for skattemyndighedernes kompetence, jf. skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1.

For **selvstændigt erhvervsdrivende** gælder § 16, stk. 14, hvorefter stk. 1, 1. pkt., og stk. 12 finder tilsvarende anvendelse på telefon og datakommunikation, der indgår i virksomheden og er til rådighed for privat benyttelse på bopælen, i sommerhuset el.lign. Beskatningen forudsætter dog, at virksomheden faktisk har afholdt udgiften: i 14-4300700 blev beskatningen af fri telefon nedsat fra 2.500 kr. til 0 kr., da årsopgørelsen kun viste udgifter til bredbånd, og klageren selv afholdt telefonudgifterne privat. Omvendt blev beskatning fastholdt i 24-0046766 og i 16-0853949. Endelig fastslår 19-0031472, at beskatning af fri telefon ikke i sig selv giver ret til fradrag for private telefonudgifter i virksomhedens indkomst.

En beslægtet – men selvstændig – regel er § 16, stk. 10, hvorefter værdien af helt eller delvis vederlagsfri privat benyttelse af en parkeringsplads, der af hensyn til arbejdet er stillet til rådighed af arbejdsgiveren, ikke beskattes.

LOV Ligningsloven § 16, stk. 10, 12-14 · Personskatteloven § 20 · Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om straksafskrivning af video- og lydudstyr samt beskatning af fri telefon	12.05.2025
Landsskatteretten · Skattemæssig behandling af biludgifter, kørselsgodtgørelse og telefon for kørelærer	22.04.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for aviser, telefon, arbejdsværelse og fri telefon	31.10.2019
Landsskatteretten · Fradrag for arbejdsværelse, bredbånd og EDB - Beskatning af fri telefon og datakommunikationsforbindelse - Landsskatteretten	20.03.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretskendelse om værdi af fri bil, telefon, datakommunikation og indbetalinger på privat konto	02.05.2014
Landsskatteretten · Beskatning af værdi af fri bil og mobiltelefoner i virksomhedsordning	21.12.2010
Landsskatteretten · Multimediebeskatning af arbejdsmobiltelefon - manglende kontrol fra arbejdsgiver	12.08.2010

§ 11 Lønomlægning og bruttotrækordninger – betingelser og grænser

Lønomlægning (kontantlønsnedgang, bruttotræk) er ikke reguleret i § 16, men i en fast administrativ praksis, der er samlet i Den juridiske vejledning afsnit C.A.5.1.7 om lønomlægning. Skatterådets praksis opstiller tre generelle betingelser, som går igen i afgørelserne:

1. Der skal være tale om en **reel fremadrettet** nedgang i kontantlønnen – som hovedregel aftalt for mindst 12 måneder, jf. SKM2011.8.SR, hvor en aftale indgået måned for måned blev afvist.
2. Nedgangen skal udgøre et **på forhånd fastsat beløb**, der ikke løbende reguleres efter medarbejderens faktiske forbrug eller udviklingen i arbejdsgiverens udgift, jf. SKM2006.369.SR og – som modsat eksempel – SKM2006.289.SR, hvor lønnedgangen varierede med forbruget af massage- og zoneterapibehandlinger.
3.

> **Arbejdsgiveren skal bære den økonomiske risiko** og være direkte forpligtet over for leverandøren, jf. SKM2006.369.SR og SKM2009.672.SR, hvor en læges medfinansiering af en 2-årig psykoterapiuddannelse blev godkendt.

Ordningen må endvidere ikke indebære modregning i **allerede optjent** A-indkomst. I SKM2011.204.SR blev en massageordning underkendt, fordi aftalen var indgået med tilbagevirkende kraft og lønnedgangen de facto skete ved modregning i allerede optjent løn. Kravet er forankret i kildeskatteloven § 46, stk. 3, hvorefter et allerede erhvervet krav på kontantløn ikke kan konverteres til en naturalieydelse.

Derimod stilles der **ikke** krav om, at ordningen tilbydes alle ansatte. Skatterådet fastslog i SKM2010.234.SR, at der hverken er lovhjemmel eller praksis for en sådan universel betingelse, og at udgangspunktet er aftalefrihed.

Det afgørende for **den skattemæssige effekt** er imidlertid, at lønomlægning ikke i sig selv gør noget skattefrit. Som Skatterådet udtrykte det i SKM2010.702.SR om en tandforsikring: medarbejderen beskattes både af markedsværdien af forsikringen og af den nedsatte kontantløn, hvilket samlet svarer til den oprindelige løn – der opnås altså ingen skattebesparelse. En reel besparelse forudsætter, at godet enten er skattefrit eller falder under en bagatelgrænse, som det var tilfældet med logobeklædningen i SKM2013.894.SR. Omvendt blev aviser og magasiner i SKM2010.689.SR anset for skattepligtige, fordi de ikke i overvejende grad var stillet til rådighed af hensyn til arbejdet.

Et særligt hensyn gælder goder, der er skattefri som **almindelig personalepleje**. I SKM2009.784.SR var gratis kaffe skattefri som et ubetydeligt personalegode, men netop det forhold, at en bruttolønsordning kræver individuel tilmelding, betød, at godet mistede sin karakter af almindelig personalepleje og dermed blev skattepligtigt. Tilsvarende gav SKM2010.682.SR det resultat, at en aftale om kontantlønsnedgang i sig selv kunne være gyldig, men ikke kunne fjerne skattepligten for goderne.

Endelig indeholder § 16, stk. 13 den nævnte lovbestemte værnsregel: en arbejdscomputer, der er finansieret ved lønomlægning, beskattes med 50 pct. af nyprisen årligt. Og i 22-0037326 blev skattefri befordringsgodtgørelse til en hovedanpartshaver uden lønudbetaling anset for skattepligtig, netop fordi der reelt var kompenseret ved lønomlægning, og der var et åbenbart misforhold mellem løn og godtgørelser.

LOV `Kildeskatteloven § 46, stk. 3` `Ligningsloven § 16, stk. 13`

PRAKSIS

Skatterådet · Lønomlægning af arbejdstøj er skattefrit via bagatelgrænse	19.12.2013
Skatterådet · Massageordning betalt via lønomlægning er skattepligtig A-indkomst	24.03.2011
Skatterådet · Bruttolønsordning for overnatning ved fast arbejdssted	03.01.2011
Skatterådet · Tandforsikring i bruttolønsordning som skattepligtigt personalegode	02.11.2010
Skatterådet · Skattepligt af aviser og blade via bruttolønsomlægning	26.10.2010
Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte motions- og massagemaskiner	25.10.2010
Skatterådet · Kontantlønsnedgang for goder skal ikke tilbydes alle ansatte	06.04.2010
Skatterådet · Skattefri kaffeordning og kontantlønnedgang for personalegoder	17.12.2009
Skatterådet · Godkendelse af bruttolønsordning til psykoterapiuddannelse	11.11.2009
Skatterådet · Skattefri færgeabonnement via bruttolønsordning til grænsegænger	09.06.2006
Skatterådet · Bruttolønnedgang for massage og zoneterapi medfører skattepligt	04.05.2006

§ 12 Sundhedsydelser og forsikringer – samspillet med § 16, stk. 3, 5. pkt. og ligningsloven § 30

Arbejdsgiverbetalte sundhedsydelser indtager en særstilling. Efter § 16, stk. 3, 5. pkt., beskattes værdien af arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger, **uden hensyn til** 1.000 kr.-grundbeløbet, og værdien medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbet er overskredet. Værdien indgår tilsvarende i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag, jf. arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2, nr. 8.

Skattefrihed må derfor findes andetsteds – enten i ligningsloven § 30 eller i statsskattelovens praksis om forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader. Praksis viser tre linjer:

Lægehenvisningskravet. Skattefrihed efter § 30 forudsætter som udgangspunkt en uvildig lægehenvisning. I SKM2012.22.SR om behandling for binge eating disorder opfyldte behandlingscenterets egen psykologs visitering ikke kravet, mens behandling efter henvisning fra egen læge var skattefri. Samme krav blev stillet i SKM2007.63.SR, hvor et udredningsforløb for langtidssygemeldte kunne tilbydes skattefrit, når henvisningen kom fra medarbejderens egen læge. Skatterådet fastslog samtidig, at der ikke er krav om, at arbejdsgiveren dækker hele sygdomsforløbet – skattefriheden kan bevares, selvom tilbuddet begrænses til en del af behandlingen. Tilsvarende blev en privat vagtlægeordning med efterfølgende speciallægebehandling godkendt i SKM2010.583.SR.

Kravet om generel personalepolitik. Efter § 30, stk. 3 skal ordningen som led i arbejdsgiverens generelle personalepolitik tilbydes alle virksomhedens medarbejdere. Skatterådet accepterede i SKM2006.254.SR at holde 482 udlånte tjenestemænd uden for ordningen, fordi de reelt var udskilt fra virksomheden, og i SKM2007.63.SR, at begrænsninger for deltidsansatte under 8 timer ugentligt og medarbejdere med under 9 måneders anciennitet er acceptable almene kriterier.

Grænsen mellem behandling og service. Ikke alt, der udbydes som en sundhedsordning, er omfattet. I SKM2011.73.SR var selve diagnosen hos en privat speciallæge skattefri efter § 30, mens den tilknyttede koordinatorbistand var et skattepligtigt personalegode, fordi den hverken var nødvendig for behandlingen eller havde tilstrækkelig sammenhæng med den lægefaglige ydelse.

Uden for § 30 kan skattefrihed følge af, at ordningen konkret forebygger **arbejdsrelaterede** skader. Det var tilfældet i SKM2011.132.SR, hvor en kommunal massageordning med 50/50-betaling var skattefri på grund af en konkret arbejdsmæssig begrundelse, og i SKM2012.555.SR, hvor en forsikring, der udelukkende dækkede forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader samt misbrugsbehandling, var skattefri – og hvor skattefriheden ikke blev berørt af, at arbejdsgiveren opnåede en omkostningsbegrundet rabat på ca. 20 pct. ved samtidig at tegne en skattepligtig fritidsforsikring.

Omvendt er generel livsstilsfremme skattepligtig. I 10-02653 fandt Landsskatteretten, at den enkelte persons fysiske form og valg af livsstil er et privat anliggende, at kost- og motionskurser derfor falder uden for ligningsloven § 31 om arbejdsgiverbetalt uddannelse, og at der ikke var hjemmel til at fritage deltagerne for skattepligt. Samme sondring lå bag SKM2010.682.SR, hvor privat hjemmebrug af motions- og massagemaskiner var skattepligtig, mens begrænset fælles adgang på arbejdspladsen kunne sidestilles med et skattefrit motionsrum. Endelig kan en forsikring være dækket af den arbejdsrelaterede bagatelgrænse – dog ikke, hvis præmien er omfattet af fri bil-beskatningen, jf. SKM2012.88.SR.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2 · Ligningsloven § 16, stk. 3 · Ligningsloven § 30, stk. 1, 3 · Ligningsloven § 31

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Skattepligt af deltagelse i satspuljeprojekt om kost og motion for kommunalt ansatte 08.07.2011

Skatterådet · Skattefri sundhedsforsikring rabat ved tilkøb ikke skattepligtig	09.10.2012
Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer og bagatelgrænser	08.02.2012
Skatterådet · Arbejdsgiverbetalt slankebehandling skattefrihed kræver lægehenvisning	09.01.2012
Skatterådet · Skattefrihed for massageordning ved forebyggelse af arbejdsskader	02.03.2011
Skatterådet · Skattefri diagnose og skattepligtig koordinatorbistand ved sygefravær	02.02.2011
Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte motions- og massagemaskiner	25.10.2010
Skatterådet · Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt vagtlægekoncept og speciallægebehandling	27.09.2010
Skatterådet · Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt udredning af langtidssygemeldte	24.01.2007
Skatterådet · Skattefri sundhedsforsikring for koncernmedarbejdere ved udelukkelse af udlånte tjenestemænd	18.04.2006

§ 13 AM-bidrag, indeholdelse, indberetningspligt og ligningsfrister

Beskatningen af personalegoder har en administrativ overbygning, der ofte er det egentlige stridspunkt i sagerne.

Arbejdsmarkedsbidrag. Efter arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2 indgår vederlag i form af naturalier i bidragsgrundlaget med den skattepligtige værdi. Bestemmelsen opregner udtømmende, hvad der forstås ved naturalier i denne sammenhæng: fri kost og logi, bil, fri telefon og datakommunikation (jf. ligningsloven § 16, stk. 3, nr. 3, og stk. 12), fri sommerbolig efter § 16, stk. 5, fri lystbåd efter § 16, stk. 6, fri helårsbolig efter § 16, stk. 9, aktier og købe-/tegningsretter samt arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger og præmier herfor. Efter § 2, stk. 1, nr. 2 indgår tillige den skattepligtige værdi af udbytter som nævnt i ligningsloven § 16 A, stk. 5 – altså hovedaktionærgoderne.

Indeholdelse og pålæg. Landsskatteretten stadfæstede i 12-0189351 et pålæg til et selskab om at indeholde A-skat og AM-bidrag af værdi af fri bil for to hovedaktionærer med henvisning til kildeskatteloven § 43, stk. 2 og § 46. I den beslægtede sag 14-4933304 blev et tilsvarende pålæg derimod ophævet.

Indberetningspligt. Arbejdsgiverens pligt følger af skatteindberetningsbekendtgørelsen § 9, der pålægger enhver, som i en kalendermåned har ydet skattepligtige fordele omfattet af ligningsloven § 16 uden fuldt vederlag, at indberette til indkomstregisteret. Bestemmelsen kræver **særskilt indberetning med angivelse af art** for bl.a. fri kost og logi og arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger, og den fastsætter, hvordan de skematiske goder skal indberettes:

> *Firmabil indberettes med den del af den årlige værdi, der følger af ligningslovens § 16, stk. 4, som efter en forholdsmæssig fordeling kan henføres til den periode, indberetningen vedrører.*

For helårsbolig indberettes forskelsbeløbet mellem den betalte leje og den værdi, der følger af § 16, stk. 3, jf. stk. 7-9, mens sommerbolig og lystbåd indberettes efter henholdsvis stk. 5 og stk. 6. Bekendtgørelsen gentager desuden markedsværdiprincippet og rabatreglen som indberetningsnorm. Indberetningspligten er selvstændigt prøvet i 22-0064488 (sommerbolig), 16-0663491 (fri bolig og tyverialarm) og 16-0328538 (fri bolig som B-indkomst). Manglende indberetning var også et element i Østre Landsrets Porsche-dom, BS-33952/2023-OLR og BS-33949/2023-OLR, hvor selskabet blev anset for indberetningspligtigt.

Ligningsfrister. Rådighedsstillelse af et gode over for en hovedaktionær er en **kontrolleret transaktion**, hvilket åbner den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5. Højesteret fastslog dette i 303/2013 om en eneanpartshavers rådighed over en selskabsejet Porsche. Landsskatteretten har fulgt op i bl.a. 17-0875214, 17-0988582 og 16-0493831. Hvor der tillige er handlet **groft uagtsomt**, kan ekstraordinær

genoptagelse ske efter skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 5 – det skete i 19-0007690, hvor revisoren havde gjort hovedaktionæren opmærksom på forholdet, i 13-0005182 om systematiske fradrag for private udgifter over flere år, og i 14-4333293 om ikke-selvangivne bilgevinster. Omvendt gav 16-0659838 ikke adgang til ordinær genoptagelse efter § 26, stk. 2, fordi de påberåbte forhold ikke var nye oplysninger.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, 2 · Kildeskatteloven § 43, stk. 2 · Kildeskatteloven § 46 · Ligningsloven § 16a, stk. 5 · Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 2, 5 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Eneanpartshavers beskatning af fri bil (Porsche) og anvendelse af forlænget ligningsfrist for kontrollerede transaktioner	30.06.2014
Landsretten · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
Landsskatteretten · Rådighed over fri sommerbolig overgik til hovedaktionær efter fars død	21.06.2023
Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af rådighed over selskabets sommerbolig trods salgsbestræbelser	25.11.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bolig og fri bil - Hovedaktionærs bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse af forbrugsudgifter	22.07.2019
Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af fri bil og fri avis	10.01.2019
Landsskatteretten · Indberetning af fri bolig og tyverialarm som personalegode – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	01.03.2018
Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af private udgifter, fri bil, fri bolig og maskeret udbytte	07.02.2018
Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig for direktør efter LL § 16, stk. 9, grundet væsentlig indflydelse på egen aflønning via uregulerede lejeforhold og favorable lån.	24.01.2018
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil og kørselsgodtgørelse hos hovedanpartshaver grundet mangelfuld dokumentation	19.12.2017
Landsskatteretten · Nægtelse af ordinær genoptagelse for hovedaktionær vedrørende fri bil og maskeret udlodning	24.11.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af personalegode ved køb og salg af biler	27.09.2017
Landsskatteretten · Hovedaktionærer undgik beskatning af fri bil trods unøjagtigheder i kørebog	12.04.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster beskatning af fri bil for hovedaktionærer grundet mangelfuld dokumentation	08.10.2014

§ 14 Afgrænsning til maskeret udlodning og andre regelsæt

Personalegodebeskatning efter § 16 forudsætter et ansættelsesforhold eller en aftale om personligt arbejde. Hvor selskabets midler eller aktiver i stedet tilflyder hovedaktionæren **uden for** et sådant forhold, hører beskatningen under ligningsloven § 16 A om maskeret udlodning. I praksis optræder de to spor ofte i samme sag, og domstolene og Landsskatteretten holder dem adskilt.

Et klart eksempel er 16-0490058, hvor fri bolig blev beskattet efter § 16, stk. 9, jf. § 16 A, stk. 5, mens en udokumenteret godskrivning af 222.600 kr. på mellemregningskontoen blev anset for maskeret udlodning efter § 16 A, stk. 1, og en debitorsaldo blev beskattet som aktionærlån efter § 16 E. Tilsvarende opdeling ses i 13-0005182, hvor fri bil, fri bolig og fri telefon blev beskattet efter § 16, mens kontante indsætninger og afdrag på et privat bådlån blev beskattet som maskeret udbytte, og i 13-0090041, hvor selskabets betaling af kunst, blomster og forbrugsudgifter på bopælen blev henført til maskeret udlodning, mens fri bil og avisabonnementer blev bedømt efter § 16.

En tredje afgrænsningsflade er **fikseret vederlag** for privat brug af selskabets aktiver uden for de skematiske regler. Østre Landsret tog i BS-47784/2022-OLR stilling til, om det udgør ulovlig dobbeltbeskatning, når skattemyndighederne beskatter et selskab både af driftsunderskud fra en stutteridrift og af en fikseret lejeindtægt for hovedaktionærens private brug af selskabets heste. Sådanne rene udlodningssager falder uden for denne oversigt og behandles under maskeret udlodning.

Andre nabospor er:

- **Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse** efter ligningsloven § 9 B og § 9 A, der behandles under rejsefradrag. Grænsefladen er praktisk vigtig, fordi fri bil og kørselsgodtgørelse ofte prøves i samme sag, jf. 16-0493831.
- **Befordringsfradrag** og samspillet med fri bil, der behandles under befordringsfradrag – bemærk at egenbetaling efter § 16, stk. 4 ikke omfatter beløb, der beskattes efter ligningsloven § 9 C, stk. 7.
- **Medarbejderaktier, købe- og tegningsretter** efter ligningsloven § 7 P og § 28, der behandles under aktieoptioner-bonus.
- **Værdiansættelse mellem interesseforbundne parter** efter de almindelige værdiansættelsesprincipper, der behandles under skatteret-vaerdiansaettelse.
- **Bindende svar fra Skatterådet** om konkrete goder, der samles under bindende-svar-skatteraadet.

Endelig gælder for **selvstændigt erhvervsdrivende**, at aktiver, der benyttes både erhvervsmæssigt og privat, ikke fuldt ud kan indgå i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskatteloven § 1, stk. 3 – et forhold, der blev afgørende for beskatningen af både bil og mobiltelefoner i 10-01738, og for opgørelsen af privat kørsel i en skolevogn i 16-0853949.

LOV `Ligningsloven § 9c, stk. 7` `Ligningsloven § 16a, stk. 1, 5` `Ligningsloven § 16e` `Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 3`

PRAKSIS	**Landsretten** · Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje	14.11.2025
	Landsskatteretten · Skattemæssig behandling af biludgifter, kørselsgodtgørelse og telefon for kørelærer	22.04.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fri bolig, overdragelse af aktiver og aktionærlån	05.08.2020
	Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af private udgifter, fri bil, fri bolig og maskeret udbytte	07.02.2018
	Landsskatteretten · Beskatning af fri bil og kørselsgodtgørelse hos hovedanpartshaver grundet mangelfuld dokumentation	19.12.2017
	Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning, fri bil og løn til børn hos hovedaktionær	28.10.2015
	Landsskatteretten · Beskatning af værdi af fri bil og mobiltelefoner i virksomhedsordning	21.12.2010

§ 15 Sammenfatning: rådighed, dokumentation og de skematiske værdiers ubøjelighed

Praksis om ligningsloven § 16 kan sammenfattes i fire linjer.

For det første er rådigheden det retsstiftende faktum. For fri bil, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri helårsbolig til direktører og fri telefon udløses beskatningen af muligheden for privat brug, ikke af den faktiske brug.

Højesteret bekræftede dette for autocampere i BS-30607/2020-HJR, og Landsskatteretten har gentaget det for sommerboliger i bl.a. 14-0013197 og for arbejdstelefoner i 10-01257. Konsekvensen er, at lave forbrugstal, sygdom, manglende kørekort eller aktive salgsbestræbelser sjældent er nok.

For det andet er dokumentationens kvalitet og tidsnærhed afgørende. Skillelinjen mellem 14-4933304, hvor bevisbyrden blev løftet trods unøjagtigheder, og 11770 og BS-30607/2020-HJR, hvor den ikke blev, går ikke på antallet af fejl, men på om regnskabet er ført **løbende og tidsnært** og understøttes af uafhængige registreringer. Et efterfølgende rekonstrueret regnskab – uanset hvor detaljeret – har som udgangspunkt ringe bevisværdi, og de oprindelige notater skal kunne fremlægges.

For det tredje er de skematiske værdier ubøjelige. Når først en bil, en sommerbolig eller en direktørbolig er henført til stk. 4, 5 eller 9, kan den skattepligtige ikke argumentere sig til en lavere værdi ved at påvise, at markedsværdien eller markedslejen er lavere. Landsskatteretten afviste dette udtrykkeligt for direktørboliger i 11-0303571 og 16-0328538. De eneste anerkendte reduktionsmekanismer er lovens egne: periodisering efter hele måneder, forholdsmæssig fordeling ved udlejning til tredjemand, arealmæssig udskillelse af den erhvervsmæssige del og egenbetaling af beskattede midler direkte til arbejdsgiveren.

For det fjerde er beløbsgrænserne en fælde snarere end en ventil. Alt-eller-intet-virkningen i § 16, stk. 3, 8. pkt., betyder, at en overskridelse af 1.000 kr.- eller 5.500 kr.-grænsen med få kroner udløser beskatning af **hele** den samlede værdi. Kombineret med, at de skematiske goder hverken tælles med eller er omfattet, og at kontanter og frit konvertible gavekort falder helt uden for, jf. SKM2012.193.SR modsat SKM2023.117.SR, kræver ordningerne præcis administration.

Endelig er området i løbende bevægelse. Fri bil-beskatningen er først fuldt indfaset fra og med indkomståret 2025 med én sats på 22,5 pct. og et miljøtillæg på 600 pct. af den årlige afgift, og skattefriheden for arbejdsgiverbetalte ladestandere ved bopælen er en forholdsvis ny regel, der bør sammenholdes med den 6-måneders-regel, der udløser beskatning ved kortvarige forløb. Den administrative praksis følges løbende i Den juridiske vejledning afsnit C.A.5.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 3-5, 9, 12	
PRAKSIS	**Højesteret** · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	01.06.2021
	Landsretten · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
	Landsskatteretten · Beskatning af fri sommerbolig for hovedaktionær - rådighedsprincippet	28.06.2018
	Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig for direktør efter LL § 16, stk. 9, grundet væsentlig indflydelse på egen aflønning via uregulerede lejeforhold og favorable lån.	24.01.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Værdi af fri bolig for hovedaktionær – Anvendelse af ligningslovens § 16, stk. 9	16.08.2016
	Landsskatteretten · Hovedaktionærer undgik beskatning af fri bil trods unøjagtigheder i kørebog	12.04.2016
	Landsskatteretten · Multimediebeskatning af arbejdsmobiltelefon - manglende kontrol fra arbejdsgiver	12.08.2010
	Skatterådet · Firmagave valgt via personlig filtrering er skattefri tingsgave	08.03.2023
	Skatterådet · Beskatning af åbent gavekort til oplevelser som julegave	22.03.2012

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2	stk. 2

Ligningsloven § 16 stk. 1, 3, 4, 5, 6, 9, 12, 13	Ligningsloven § 16a stk. 5
Personskatteloven § 20	Statsskatteloven § 4

MATERIALE Citerede afgørelser

86 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

01.06.2021	Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	bs-30607-2020-hjr
13.04.2018	Beskatning af fri bil: Er en Toyota Hilux med reolindretning et egnet alternativ til en privatbil?	140-2017
30.06.2014	Eneanpartshavers beskatning af fri bil (Porsche) og anvendelse af forlænget ligningsfrist for kontrollerede transaktioner	303-2013

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

14.11.2025	Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje	10408-12248
06.05.2025	Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	10050-11770

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 44

12.05.2025	Landsskatterettens afgørelse om straksafskrivning af video- og lydudstyr samt beskatning af fri telefon	24-0046766
05.01.2024	Beskatning af fri bolig, fri kost og personalegoder – Landsskatteretten – Journalnr. 18-0006382	18-0006382
21.06.2023	Rådighed over sommerbolig: Fars brugsret afskar hovedaktionær fra beskatning indtil dødsfald	22-0064484
21.06.2023	Rådighed over fri sommerbolig overgik til hovedaktionær efter fars død	22-0064488
24.10.2022	Beskatning af maskeret udbytte, aktionærlån, fri bil og aktieoptioner for hovedanpartshaver	18-0006442
22.04.2021	Skattemæssig behandling af biludgifter, kørselsgodtgørelse og telefon for kørelærer	16-0853949
05.08.2020	Landsskatteretten: Fri bolig, overdragelse af aktiver og aktionærlån	16-0490058
25.11.2019	Beskatning af fri sommerbolig til hovedaktionær - Landsskatteretten	17-0988581
25.11.2019	Hovedaktionær beskattet af rådighed over selskabets sommerbolig trods salgsbestræbelser	17-0988582
31.10.2019	Landsskatteretten: Fradrag for aviser, telefon, arbejdsværelse og fri telefon	19-0031472
22.07.2019	Landsskatteretten: Beskatning af fri bolig og fri bil - Hovedaktionærs bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse af forbrugsudgifter	19-0007690
10.01.2019	Hovedaktionærs beskatning af fri bil og fri avis	17-0875214

28.06.2018	Beskatning af fri sommerbolig for hovedaktionær - rådighedsprincippet	14-0013197
20.03.2018	Fradrag for arbejdsværelse, bredbånd og EDB - Beskatning af fri telefon og datakommunikationsforbindelse - Landsskatteretten	14-4300700
01.03.2018	Indberetning af fri bolig og tyverialarm som personalegode – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	16-0663491
07.02.2018	Hovedaktionærs beskatning af private udgifter, fri bil, fri bolig og maskeret udbytte	13-0005182
24.01.2018	Beskatning af fri bolig for direktør efter LL § 16, stk. 9, grundet væsentlig indflydelse på egen aflønning via uregulerede lejeforhold og favorable lån.	16-0328538
19.12.2017	Beskatning af fri bil og kørselsgodtgørelse hos hovedanpartshaver grundet mangelfuld dokumentation	16-0493831
24.11.2017	Nægtelse af ordinær genoptagelse for hovedaktionær vedrørende fri bil og maskeret udlodning	16-0659838
27.09.2017	Landsskatteretten: Beskatning af personalegode ved køb og salg af biler	14-4333293
20.04.2017	Beskatning af fri sommerbolig - Rådighed - Ikke afkræftet formodning	14-2688239
05.04.2017	Beskatning af personalegode ved køb af bil til underpris	14-4092624
01.12.2016	Beskatning af fri bil til hovedaktionær uden kørekort	14-3295309
21.09.2016	Landsskatteretten fritager hovedaktionær for beskatning af fri sommerbolig i selskabsejede ejendomme erhvervet til videresalg	14-3961822
16.08.2016	Landsskatteretten: Værdi af fri bolig for hovedaktionær – Anvendelse af ligningslovens § 16, stk. 9	11-0303571
12.04.2016	Hovedaktionærer undgik beskatning af fri bil trods unøjagtigheder i kørebog	14-4933304
03.11.2015	Beskatning af fri bolig - Rådighed over ejendom ejet af selskab - Væsentlig indflydelse på egen aflønning - Ligningslovens § 16, stk. 9	14-3417818
28.10.2015	Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning, fri bil og løn til børn hos hovedaktionær	13-0090041
08.10.2014	Landsskatteretten stadfæster beskatning af fri bil for hovedaktionærer grundet mangelfuld dokumentation	12-0189351
02.05.2014	Landsskatteretskendelse om værdi af fri bil, telefon, datakommunikation og indbetalinger på privat konto	08-0199029
25.02.2014	Landsskatteretten: Beskatning af fri bil - Hovedanpartshaver uden ansættelse og rådighed	12-0197231
05.12.2012	Beskatning af fri bil for hovedaktionær: 60-dages reglen og formodningsreglen i ligningsloven § 9 B	12-0189410
05.11.2012	Landsskatterettens afgørelse om direktørs væsentlige indflydelse på egen aflønningsform ved fri bolig	11-0300916
28.02.2012	Stadfæstelse af beskatning af fri bil for hovedaktionær	10-02314

21.12.2011	Beskatning af fri bil - Hovedaktionær - Privat benyttelse	11-04010
08.07.2011	Skattepligt af deltagelse i satspuljeprojekt om kost og motion for kommunalt ansatte	10-02653
03.02.2011	Salg af 2. sorteringsvarer til ansatte under kostpris var et skattepligtigt personalegode	10-01970
21.12.2010	Beskatning af værdi af fri bil og mobiltelefoner i virksomhedsordning	10-01738
03.11.2010	Fritagelse for beskatning af fri sommerbolig ved udlejning gennem bureau	10-01020
16.09.2010	Beskatning af værdi af fri helårsbolig for hovedaktionær	09-02591
12.08.2010	Multimediebeskatning af arbejdsmobiltelefon - manglende kontrol fra arbejdsgiver	10-01257
29.04.2010	Beskatning af fri helårsbolig - Væsentlig indflydelse på egen aflønningsform	09-01218
18.12.2009	Hovedaktionær beskattet af fri bil på grund af manglende bevis for afskåret rådighed	08-02988
12.10.2009	Landsskatteretten om beskatning af fri bil og frit sommerhus for hovedanpartshaver	08-01177

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 37

09.10.2024	Beskatning af personalebilletter og medrejsende familiemedlemmer på færgeruter	24-0682931
08.03.2023	Firmagave valgt via personlig filtrering er skattefri tingsgave	22-0844525
13.09.2022	Fradrag og beskatning ved gratis elbilopladning til ansatte og kunder	22-0300835
30.08.2021	Beskatning af hovedaktionærs forbrug af vareprøver og præmieudlodning	21-0308622
22.11.2018	Fri bil beskatning ved manglende månedlig regulering af førstegangsydelse	18-0808721
19.12.2017	Splitleasing halvårlig regulering udløser beskatning af fri bil	17-1275154
08.12.2015	Afvisning af splitleasing i personlig VSO-virksomhed	15-0077474
08.06.2015	Beskatning af ladestander og el til firmabil ved fri rådighed	14-1024518
05.03.2014	Splitleasing af elbil uden beskatning af fri bil	13-5463858
19.12.2013	Lønomlægning af arbejdstøj er skattefrit via bagatelgrænse	13-0202599
09.04.2013	Splitleasing administration afvist grundet manglende oplysninger	12-102971
09.10.2012	Skattefri sundhedsforsikring rabat ved tilkøb ikke skattepligtig	12-094113
22.03.2012	Beskatning af åbent gavekort til oplevelser som julegave	11-272954
08.02.2012	Beskatning af arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer og bagatelgrænser	11-226372
24.01.2012	Beskatning af fri elbil med lejet batteri og erstatningsbil	11-123362
09.01.2012	Arbejdsgiverbetalt slankebehandling skattefrihed kræver lægehenvisning	11-186764
02.11.2011	Splitleasing med hovedaktionær medfører ikke beskatning af fri bil	11-107647
31.08.2011	Fri opladning af elbil er skattepligtigt personalegode	11-087032
24.03.2011	Massageordning betalt via lønomlægning er skattepligtig A-indkomst	10-149498

02.03.2011	Skattefrihed for massageordning ved forebyggelse af arbejdsskader	10-198910
02.02.2011	Skattefri diagnose og skattepligtig koordinatorbistand ved sygefravær	10-181064
03.01.2011	Bruttolønsordning for overnatning ved fast arbejdssted	10-164526
02.11.2010	Tandforsikring i bruttolønsordning som skattepligtigt personalegode	10-138658
26.10.2010	Skattepligt af aviser og blade via bruttolønsomlægning	10-108622
25.10.2010	Beskatning af arbejdsgiverbetalte motions- og massagemaskiner	10-087428
27.09.2010	Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt vagtlægekoncept og speciallægebehandling	09-207802 og 09-101682
06.04.2010	Kontantlønsnedgang for goder skal ikke tilbydes alle ansatte	09-163786
24.02.2010	Splitleasing og skattefrihed for fri bil	09-157538
17.12.2009	Skattefri kaffeordning og kontantlønnedgang for personalegoder	09-038058
11.11.2009	Godkendelse af bruttolønsordning til psykoterapiuddannelse	09-147562
26.06.2009	Beskatning af arbejdsgiverbetalt prisforskel på grøn strøm til medarbejdere	09-075320
01.03.2007	Deleleasing af firmabil beskattet som fri bil ved vægtet tid	07-040581
24.01.2007	Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt udredning af langtidssygemeldte	07-007807
09.06.2006	Skattefri færgeabonnement via bruttolønsordning til grænsegænger	06-055671
04.05.2006	Bruttolønnedgang for massage og zoneterapi medfører skattepligt	06-036204
18.04.2006	Skattefri sundhedsforsikring for koncernmedarbejdere ved udelukkelse af udlånte tjenestemænd	06-021966
27.02.2006	Fri bil beskatning ved pålagt medtagelse af firmabil til bopæl	06-006750

32 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over platformsindkomst (OnlyFans, Twitch, Vinted, eBay)

Beskatning og indberetning af indkomst fra OnlyFans, Twitch, YouTube, Vinted, eBay m.fl.

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 12 afgørelser · 2008–2025 Læs online

INTRODUKTION

Indkomst fra digitale platforme som OnlyFans, Twitch, YouTube, TikTok, Vinted, DBA, eBay og Etsy er skattepligtig efter statsskattelovens § 4, uanset om aktiviteten kvalificeres som hobbyvirksomhed eller selvstændig erhvervsvirksomhed. EU's DAC7-direktiv (2021/514), implementeret i dansk ret ved bekendtgørelse om platformoperatørers indberetningspligt, har siden 2023 sikret automatisk udveksling af indkomstoplysninger mellem platforme og skattemyndigheder, hvilket markant har øget Skattestyrelsens kontrolmuligheder. Praksis viser en ekstremt høj fejlrate – Skattestyrelsen fandt i 2024-2025 fejl i over 90 % af kontrollerede sager om platformsindkomst – og manglende selvangivelse kan medføre både skønsmæssig forhøjelse, momskrav og strafansvar efter skattekontrolloven § 82.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Al indkomst fra digitale platforme – penge, produkter, gavekort og sponsorater – er skattepligtig efter statsskattelovens § 4, uanset om der er tale om hobbyvirksomhed eller selvstændig erhvervsvirksomhed.

02 Sondringen mellem hobbyvirksomhed og erhvervsmæssig virksomhed beror på en samlet vurdering af rentabilitet, intensitet, faglig kompetence og udsigt til overskud inden for rimelig tid.

03 Overstiger den årlige omsætning fra platformsaktiviteter 50.000 kr., skal der ske momsregistrering efter momsloven § 48, stk. 1, og CVR-registrering.

04 DAC7-direktivet (EU 2021/514), gennemført i dansk ret ved bekendtgørelse nr. 1253 af 8. september 2022, pålægger digitale platforme at indberette sælgeres indkomst til skattemyndighederne, som udveksler data på tværs af EU-lande.

05 Manglende selvangivelse af platformsindkomst kan straffes med bøde efter skattekontrolloven § 82, stk. 3 (grov uagtsomhed) eller fængsel op til 1 år og 6 måneder ved forsæt, jf. § 82, stk. 1.

06 Ved grov skatteunddragelse over 500.000 kr. finder straffelovens § 289 anvendelse med en strafferamme på op til 8 års fængsel.

07 Skattestyrelsen kan foretage skønsmæssig forhøjelse af indkomsten, når bankkontoindsætninger eller privatforbrugsopgørelser viser udeholdt omsætning.

08 Fortjeneste ved salg af kryptovaluta erhvervet i spekulationsøjemed eller som led i virksomhed beskattes som personlig indkomst efter statsskattelovens § 4, jf. Højesterets domme af 30. marts 2023.

09 Indkomst fra content creation (billeder, videoer, chats) på platforme som OnlyFans er skattepligtig, selv når betalingen består af produkter, rabatter eller gavekort.

10 Salg af brugte private ejendele er som udgangspunkt skattefrit, men systematisk salg med fortjeneste kan kvalificeres som næringsvirksomhed og udløse skattepligt.

§ 1 Retsgrundlaget for beskatning af platformsindkomst

Grundreglen for beskatning af indkomst fra digitale platforme følger af statsskattelovens § 4, der fastslår, at "den skattepligtiges samlede Aarsindtægter" er skattepligtige, "hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi". Bestemmelsen opregner i litra a) indkomst fra "hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art".

Højesteret har i en 7-dommerdom af 30. marts 2023 (BS-32180/2021-HJR) præciseret rækkevidden:

> *Efter statsskattelovens § 4, litra a, betragtes den skattepligtiges samlede årsindtægter bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi som skattepligtig indkomst. Bestemmelsen omfatter indkomst fra en hvilken som helst næring eller virksomhed, og der sondres således ikke mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed.*

Indkomst kvalificeres som personlig indkomst efter personskattelovens § 3, stk. 1, medmindre den henføres til kapitalindkomst. Det indebærer, at:

- **Content creation** (OnlyFans, Twitch, YouTube, TikTok) – betaling for billeder, videoer, chats, abonnementer og donationer er skattepligtig personlig indkomst.
- **Salg af varer** (Vinted, eBay, DBA, Etsy) – systematisk salg med fortjeneste beskattes som personlig indkomst. Enkeltstående salg af private ejendele er som udgangspunkt skattefrit efter statsskattelovens § 5, litra a, medmindre salget er foretaget i spekulationsøjemed.
- **Sponsorater og produkter** – tilsendte produkter, gavekort og rabatter har pengeværdi og skal medregnes som skattepligtig indkomst.

Momsregistreringspligten følger af momsloven § 48, stk. 1, der undtager afgiftspligtige personer med samlede afgiftspligtige leverancer under 50.000 kr. årligt. Overstiger omsætningen denne grænse, skal der ske registrering og opkrævning af moms. Det bemærkes, at § 48 fra 1. januar 2025 videreføres i en ny § 71 e som led i en lovændring.

LOV Momsloven § 48, stk. 1 Personskatteloven § 3, stk. 1 Statsskatteloven § 4 Statsskatteloven § 5

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer 30.03.2023

§ 2 Hobbyvirksomhed eller selvstændig erhvervsvirksomhed – sondringens betydning

Sondringen mellem hobbyvirksomhed og selvstændig erhvervsvirksomhed har afgørende betydning for fradragsretten: ved erhvervsmæssig virksomhed kan underskud fradrages i anden indkomst, mens hobbyvirksomhed kun tillader fradrag i hobbyindtægten (nettoindkomstprincippet). Selve *skattepligten* af indkomsten gælder derimod uanset kvalifikationen – al platformsindkomst er skattepligtig efter statsskattelovens § 4.

Landsskatteretten anvender en fast samlet vurdering med følgende momenter:

- **Rentabilitet og overskudsudsigt** – virksomheden skal på sigt kunne give et rimeligt overskud efter driftsomkostninger.
- **Intensitet og omfang** – herunder tidsforbrug, antal transaktioner og omsætningens størrelse.
- **Faglig kompetence** – om indehaveren har relevant erfaring eller uddannelse.
- **Driftsform** – om der er udarbejdet budgetter, business plan, og om aktiviteten drives professionelt med adskilt økonomi.
- **Personlig interesse** – hvis aktiviteten primært er båret af en hobby (musik, kunst, dyreopdræt), peger det mod hobbyvirksomhed.

I 10-01932 godkendte Landsskatteretten fradrag for underskud i en hi-fi produktionsvirksomhed, fordi ejerne havde dokumenteret en professionel tilgang med deltagelse i internationale messer, positiv presseomtale i fagblade, og en realistisk forventning om overskud trods den midlertidige påvirkning fra finanskrisen.

Modsat fandt Landsskatteretten i 09-01722, at en IT-programmørs virksomhed med udvikling af grafiske programmer var hobbyvirksomhed, idet den havde givet underskud siden opstart i 2004, havde minimal omsætning (kun én faktura på 12.000 kr. i 5 år), og klageren havde fuldtidsstudie og lønnet arbejde ved siden af.

I 12-0190597 blev salg af Aloe Vera-produkter via eget firma anset for hobbyvirksomhed, da aktiviteten havde givet underskud i fem sammenhængende år og manglede den fornødne intensitet og rentabilitet.

Vejledning om selvstændig virksomhed i dagpengesystemet anfører specifikt om platformsaktiviteter:

> *Nogle aktiviteter, f.eks. bloggere og youtubere, kan opfylde flere af definitionerne, afhængigt af, hvordan medlemmet har tilrettelagt aktiviteten. [...] Overstiger aktivitetens omsætning 50.000 kr., vil aktiviteten dog skulle registreres i CVR, og dermed vil aktiviteten anses for at være selvstændig virksomhed.*

Denne 50.000 kr.-grænse afspejler momsregistreringsgrænsen i momsloven § 48 og fungerer i praksis som et objektivt kriterium for, hvornår en platformsaktivitet overgår fra fritidsbeskæftigelse til erhvervsmæssig virksomhed.

LOV Momsloven § 48, stk. 1 Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Vurdering af selvstændig virksomhed vs. lønmodtager og hobbyvirksomhed ved rengøring og produktsalg	02.10.2013
Landsskatteretten · Fradrag for underskud godkendt: Landsskatteretten anser hi-fi virksomhed for erhvervsmæssig	20.12.2010
Landsskatteretten · Manglende fradrag for underskud: Hobbyvirksomhed vs. Erhvervsmæssig virksomhed	27.04.2010

§ 3 DAC7 – indberetningspligt for digitale platforme

Med Rådets direktiv (EU) 2021/514 af 22. marts 2021 (kaldet **DAC7**) indførtes en pligt for digitale platformsoperatører til automatisk at indberette oplysninger om sælgere og deres indtægter til skattemyndighederne. Direktivet ændrede det eksisterende DAC-rammeværk (direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet) ved at tilføje en ny artikel 8ac med tilhørende bilag V om procedurer for passende omhu og indberetningskrav.

DAC7 dækker fire kategorier af "relevante aktiviteter":

- Salg af varer
- Personlige tjenester (tids- eller opgavebaseret arbejde)
- Udlejning af fast ejendom
- Udlejning af transportmidler

I dansk ret er DAC7 implementeret ved bekendtgørelse nr. 1253 af 8. september 2022 om platformoperatørers indberetningspligt vedrørende sælgere og udlejere. Bekendtgørelsen definerer en "platform" som enhver form for software – herunder websteder og mobilapplikationer – der gør det muligt for sælgere at blive sat i forbindelse med andre brugere med henblik på at udføre relevante aktiviteter.

Indberettende platformsoperatører skal:

- Indsamle identifikationsoplysninger (navn, adresse, TIN/CPR) på alle aktive sælgere
- Årligt indberette sælgernes samlede vederlag og antal transaktioner til Skatteforvaltningen senest den 31. januar
- Anmelde sig til Skatteforvaltningen senest 8 dage efter indtræden i status som indberettende platformsoperatør

Konsekvensen af DAC7 er, at platforme som OnlyFans, Vinted, eBay, Etsy, Airbnb, GoMore m.fl. nu automatisk rapporterer danske brugeres indtægter til Skattestyrelsen. Skatteminister Ane Halsboe-Jørgensen udtalte i oktober 2025:

> *Vi har indgået internationale aftaler, som giver os indsigt direkte fra udenlandske platforme. Derfor skal man ikke tro, at man kan holde sine indtægter skjult for Skattestyrelsen.*

§ 4 Skattestyrelsens kontrolresultater – fejlrater over 90 %

Skattestyrelsens målrettede kontroller af platformsindkomst har afsløret en ekstraordinært høj fejlrate:

Kontrolområde	År	Fejlrate	Opkrævninger
Kapitalplatforme (udlejning af bil, båd, bolig)	2024	93 %	Ca. 21 mio. kr.
Content creators (OnlyFans m.fl.)	2025 (1. halvår)	94 %	Ca. 13 mio. kr.

I april 2025 oplyste Skattestyrelsen, at den siden 2020 har gennemført mere end 5.000 kontroller af indtægter fra kapitalplatforme, og alene i 2024 gennemførte den over 1.200 kontroller.

I oktober 2025 oplyste Skattestyrelsen, at den i årets første halvår havde udsendt opkrævninger for knap 13 millioner kroner til over 600 personer, der ikke havde indberettet indtægter fra bl.a. OnlyFans. Fejlene var markante: Hele 94 procent af de kontrollerede i den målrettede kontrol havde ikke indberettet deres indtægter korrekt. Det gælder både betalinger for billeder, videoer og chats, men også sponsorater, gaver og produkter.

Flere af de største regninger var på mellem 500.000 og 1 mio. kr., og de pågældende content creators risikerer derudover bøder på op til det dobbelte af det unddragne beløb. Skattestyrelsen vil videresende sagerne til relevante myndigheder i tilfælde, hvor der er udbetalt sociale ydelser i den kontrollerede periode.

Som led i vejledningsindsatsen har Skattestyrelsen oprettet skat.dk/contentcreator med specifik vejledning til content creators.

§ 5 Skønsmæssig forhøjelse og udeholdt omsætning

Når en skatteyder ikke har selvangivet platformsindkomst, kan Skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten. Hjemlen hertil findes i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, der giver adgang til ekstraordinær genoptagelse, når den skattepligtige forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket en for lav skatteansættelse.

Skatterådet har i SKM2025.505.SR fastslået reglerne om bevisbyrdefordeling ved udeholdt omsætning. Sagen vedrørte en hovedanpartshaver, hvis selskabers bankkontoudtog viste differencer mellem faktiske indbetalinger og selvangivet omsætning. Skatterådet fandt Skatteankenævnets modsatte afgørelse "åbenbart ulovlig" og fastslog med henvisning til Højesterets praksis (SKM2008.85.HR):

> *Når et selskab har udeholdt indtægter, og hovedanpartshaveren har adgang til at råde over selskabets midler, påhviler det skatteyderen at godtgøre, at de forsvundne indtægter ikke er tilgået ham.*

I SKM2008.711.SR tiltrådte Skatterådet en skønsmæssig forhøjelse på 700.000 kr. baseret på et negativt privatforbrug. Skatteyderen blev stoppet i Københavns Lufthavn med kontanter svarende til 572.299 kr. uden tilstrækkelig dokumentation for midlernes oprindelse.

For platformsindkomst er det i praksis typisk bankkontoindsætninger fra platformene (eller overførsler via PayPal, Stripe m.v.), der afslører den udeholdte omsætning, når Skattestyrelsen modtager DAC7-indberetninger fra platformsoperatørerne.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1`

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Beskatning af udeholdt selskabsomsætning som maskeret udbytte — 09.09.2025
- **Skatterådet** · Skønsmæssig forhøjelse grundet udokumenterede lån og negativt privatforbrug — 03.09.2008

§ 6 Kryptovaluta og digitale aktiver – Højesterets praksis

Indkomst fra kryptovaluta og digitale aktiver er tæt beslægtet med platformsindkomst, da mange content creators og online-sælgere modtager betaling i kryptovaluta eller selv handler med digitale aktiver.

Højesteret har i to principielle domme af 30. marts 2023 fastlagt rammerne:

I BS-17439/2022-HJR fastslog Højesteret, at fortjeneste ved salg af 171,68 bitcoins erhvervet ved mining-aktivitet var skattepligtig som virksomhedsindkomst. Bitcoinsene var "integreret i B's mining-virksomhed og fungerede som et direkte vederlag for den leverede ydelse" og kunne ikke anses for at være overgået til private formuegenstande.

I BS-32180/2021-HJR fandt Højesteret med syv dommere, at køb af 359,18 bitcoins i 2011-2012 var foretaget i spekulationsøjemed, fordi "muligheden for at opnå fortjeneste ved et senere salg af bitcoins har spillet en sådan rolle ved As seks køb". Donerede bitcoins modtaget i forbindelse med softwareudvikling var ligeledes skattepligtige som virksomhedsaktiver.

I BS-58276/2024-HJR af 4. juni 2025 præciserede Højesteret, at tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed alene kan fradrages som ligningsmæssigt fradrag i den skattepligtige indkomst – ikke i den personlige indkomst. Tab er ikke en "indkomst" i personskattelovens forstand, og det er ikke nævnt i den udtømmende liste af fradrag i personskattelovens § 3, stk. 2.

Skatterådet har i SKM2021.291.SR vurderet, at en IT-programmørs daytrading med kryptovaluta med en handelsvolumen på over 160 mio. kr. og 5.168 transaktioner i 2017 opfyldte kriterierne for næringsvirksomhed.

LOV	Personskatteloven § 3, stk. 1, 2 · Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5	
PRAKSIS	**Højesteret** · Skattemæssig behandling af tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed	04.06.2025
	Højesteret · Beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved mining-aktivitet	30.03.2023
	Højesteret · Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer	30.03.2023
	Skatterådet · Næringsvurdering af personlig handel med kryptovaluta	31.05.2021

§ 7 Strafansvar for manglende selvangivelse af platformsindkomst

Manglende selvangivelse af platformsindkomst kan udløse strafansvar efter skattekontrollovens § 82:

- **Stk. 1 (forsæt):** Den, som med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder.
- **Stk. 3 (grov uagtsomhed):** Begås handlingen groft uagtsomt, straffes med bøde.

Normalstraffen for skattesvig begået med forsæt er en bøde svarende til det unddragne beløb (1:1-forholdet). Ved gentagne forhold eller særlig grovhed kan bøden sættes til det dobbelte af det unddragne beløb.

Ved skatteunddragelse over 500.000 kr. overgår forholdet til straffelovens § 289, der har en strafferamme på op til 8 års fængsel. Disse sager behandles af anklagemyndigheden, ikke Skatteforvaltningen.

Stk. 2 begrænser ansvaret til de oplysninger, som den skattepligtige selv skal afgive, kan korrigere eller har haft indflydelse på ved indberetningen. I praksis er dette centralt for platformsindkomst: Så længe platformen endnu ikke har indberettet (typisk før DAC7-implementeringen), påhvilede hele selvangivelsespligten den skattepligtige. Med DAC7-indberetning vil Skatteforvaltningen fremover have adgang til at præudfylde oplysningsskemaet – men indtil dette sker, har den skattepligtige stadig pligt til selv at oplyse indkomsten.

Skattestyrelsen har oplyst, at den i den kommende tid vil videresende sager om manglende selvangivelse af OnlyFans-indkomst til relevante myndigheder, herunder med henblik på bødeudmåling og eventuel inddragelse af sociale ydelser.

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3

§ 8 Momsregistrering ved platformsaktiviteter over 50.000 kr.

Momsloven § 48, stk. 1 fritager afgiftspligtige personer fra registrerings- og afgiftspligt, når de samlede afgiftspligtige leverancer ikke overstiger 50.000 kr. årligt. Overskrides grænsen, indtræder pligten til at:

- Registrere sig for moms hos Skatteforvaltningen
- Opkræve 25 % moms af afgiftspligtige leverancer
- Angive og afregne moms periodisk

For platformsaktiviteter er det vigtigt at sondre mellem momspligtige og momsfritagne ydelser:

- **Salg af varer** (Vinted, eBay, DBA, Etsy) – momspligtigt ved leverancer over 50.000 kr. årligt
- **Content creation** (OnlyFans, Twitch, YouTube) – ydelser leveret til platforme etableret uden for EU kan potentielt være momsfritagne efter reglerne om leveringssted (leveringssted uden for EU). Den konkrete vurdering afhænger af, om content creatoren anses som leverandør af en ydelse til platformen eller til de enkelte forbrugere.
- **Kunstneres førstegangssalg** – § 48, stk. 2, nr. 2, tillader en højere grænse på 300.000 kr. for kunstneres førstegangssalg af egne kunstgenstande.

I 11-04292 tog Landsskatteretten stilling til momsgrænsen for salg af fast ejendom, hvor klageren gjorde gældende, at salg af udstykkede grunde var forvaltning af privat formue. Retten lagde vægt på EU-Domstolens praksis om, hvornår aktiviteter udgør "selvstændig økonomisk virksomhed".

Det bemærkes, at § 48 fra 1. januar 2025 videreføres i en ny § 71 e, jf. **lov nr. 332 af 9. april 2024**, men registreringsgrænsen på 50.000 kr. fastholdes.

LOV Momsloven § 3, stk. 1 Momsloven § 48, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Salg af byggegrunde udstykket fra privat bolig – Momspligt 03.07.2012

§ 9 Sammenfatning og praktiske konsekvenser

Praksis på platformsindkomstområdet tegner et klart billede:

- **Al platformsindkomst er skattepligtig.** Grundreglen i statsskattelovens § 4 er altomdækkende og skelner ikke mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Det gælder uanset, om betalingen sker i penge, kryptovaluta, produkter eller gavekort.
- **DAC7 har fundamentalt ændret kontrolbilledet.** Siden 2023 modtager Skattestyrelsen automatisk indberetninger fra platformsoperatører i hele EU, og fejlraterne i kontrollerne (over 90 %) viser, at mange platformsbrugere enten ikke kendte eller ignorerede deres selvangivelsespligt.
- **Sondringen hobbyvirksomhed/erhvervsvirksomhed** er primært relevant for fradragsretten. Content creators og online-sælgere bør dokumentere deres aktivitets erhvervsmæssige karakter (budgettering, professionel tilgang, realistisk overskudsudsigt) for at opnå fradrag for driftsudgifter.
- **Momsregistrering** er obligatorisk ved omsætning over 50.000 kr. årligt, og CVR-registrering følger med.
- **Strafansvaret** er reelt: Forsætlig skatteunddragelse straffes med bøde svarende til det unddragne beløb (og evt. fængsel), mens grov uagtsomhed medfører bødestraf. Ved beløb over 500.000 kr. kan straffelovens § 289 finde anvendelse.
- **Selvberigtigelse** (at indberette selv, før Skattestyrelsen kontakter den pågældende) kan have en formildende virkning på bødeudmålingen, jf. de generelle principper om tilståelsesrabat og selvanmeldelse, som Højesteret har præciseret i U.2025.3022H.

Platformsøkonomien er i hastig udvikling, og Skattestyrelsen har tilkendegivet, at kontrol af platformsindkomst fortsat vil have "stærkt fokus" i de kommende år.

LOV Momsloven § 48, stk. 1 | Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3 | Statsskatteloven § 4

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Momsloven § 48	stk. 1	Personskatteloven § 3	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1	Skattekontrolloven § 82	stk. 1, 3
Statsskatteloven § 4			

MATERIALE Citerede afgørelser

12 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

04.06.2025	Skattemæssig behandling af tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed	58276-2024
30.03.2023	Beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved mining-aktivitet	bs-17439-2022-hjr
30.03.2023	Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer	bs-32180-2021-hjr

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 4

02.10.2013	Vurdering af selvstændig virksomhed vs. lønmodtager og hobbyvirksomhed ved rengøring og produktsalg	12-0190597

03.07.2012	Salg af byggegrunde udstykket fra privat bolig – Momspligt	11-04292
20.12.2010	Fradrag for underskud godkendt: Landsskatteretten anser hi-fi virksomhed for erhvervsmæssig	10-01932
27.04.2010	Manglende fradrag for underskud: Hobbyvirksomhed vs. Erhvervsmæssig virksomhed	09-01722

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 5

09.09.2025	Beskatning af udeholdt selskabsomsætning som maskeret udbytte	24-1038058
08.06.2022	Kreditorforsikring skattefri for kunde men skattepligtig for bank	22-0169578
31.05.2021	Næringsvurdering af personlig handel med kryptovaluta	18-0002843
09.10.2020	Momsfritagelse for adgang til provisionsfrie investeringsfonde via handelsplatform	20-0765037
03.09.2008	Skønsmæssig forhøjelse grundet udokumenterede lån og negativt privatforbrug	08-125881

33 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over rejsefradrag og dobbelt husførelse

Fradrag for kost, logi og dobbelt husførelse ved midlertidigt arbejdssted

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 21 afgørelser · 2009–2022 Læs online

INTRODUKTION

Rejsefradrag og fradrag for dobbelt husførelse efter ligningslovens § 9 A er blandt de hyppigst tvistede skattefradrag for lønmodtagere. Bestemmelsen giver ret til skattefri godtgørelse eller fradrag for kost og logi, når lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke kan overnatte hjemme. Praksis fra Landsskatteretten og Skatterådet viser, at den afgørende sondring er, om arbejdsstedet reelt er midlertidigt – en vurdering der beror på arbejdets karakter og ikke blot kontraktens formelle tidsbegrænsning. Bygge- og anlægsarbejdssteder anses altid for midlertidige, mens gentagne tidsbegrænsede kontrakter på et permanent arbejdssted ikke skaber midlertidighed.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Rejsefradrag efter ligningslovens § 9 A forudsætter et midlertidigt arbejdssted, en rejse på mindst 24 timer og en sædvanlig bopæl, der ikke kan nås til overnatning.

02 Et arbejdssted, hvor arbejdet normalt kan udføres det samme sted år efter år, kan ikke gøres midlertidigt blot ved gentagne tidsbegrænsede kontrakter.

03 Bygge- og anlægsarbejdssteder anses altid for midlertidige, uanset projektets varighed og uanset om medarbejderen er fast eller midlertidigt ansat.

04 Standardsatsen for kost (2026: ca. 592 kr./døgn) er underlagt 12-månedersreglen i § 9 A, stk. 5, mens standardsatsen for logi (ca. 254 kr./døgn) ikke er det.

05 En ny 12-måneders periode for kost kræver enten skifte til nyt arbejdssted mindst 8 km væk eller 40 sammenhængende arbejdsdage på et andet arbejdssted.

06 Sæsonansatte med reelt separate ansættelseskontrakter og mere end 40 (tidligere 20) arbejdsdage uden ansættelse kan opfylde midlertidighedskravet.

07 Fradrag for dobbelt husførelse efter statsskatteloven § 6, litra a, forudsætter ligeledes midlertidighed og erhvervsmæssig begrundelse – midlertidighedsbegrebet fortolkes ens med rejsereglerne.

08 En fastansættelse uden tidsbegrænsning udelukker som udgangspunkt fradrag; prøvetiden på typisk 3 måneder kan dog udgøre en midlertidig periode.

09 Den sædvanlige bopæl afgøres af, hvor centrum for livsinteresser er – bolig, familie, sociale og økonomiske tilknytning bedømmes konkret.

10 Det samlede fradrag for rejseudgifter og dobbelt husførelse er begrænset til et årligt loft (2026: ca. 32.500 kr.).

11 Kontorlejemål, der udelukkende betjener et tidsafgrænset byggeprojekt, anses også for midlertidige arbejdssteder.

12 Ved tidsbegrænset ansættelse på 24 måneder, som ikke har baggrund i selve arbejdets karakter (fx et projekt), anses arbejdsstedet ikke for midlertidigt.

§ 1 Retsgrundlaget for rejsefradrag og dobbelt husførelse

Rejsefradrag er reguleret i ligningslovens § 9 A. Bestemmelsens centrale vilkår fremgår af stk. 1: godtgørelser til dækning af rejseudgifter medregnes ikke ved indkomstopgørelsen, når lønmodtageren *på grund af afstanden* mellem bopæl og et *midlertidigt* arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, og godtgørelsen ikke overstiger de fastsatte satser.

Rejsefradragets to hovedkomponenter er:

- **Kost og småfornødenheder** efter § 9 A, stk. 2, nr. 1: Et grundbeløb på 455 kr. (2010-niveau, reguleret årligt) pr. døgn.
- **Logi** efter § 9 A, stk. 2, nr. 4: Et grundbeløb på 195 kr. (2010-niveau) pr. døgn.

Kostfradraget er underlagt en objektiv **12-månedersregel**, jf. § 9 A, stk. 5: det enkelte arbejdssted kan ved anvendelse af standardsatserne for kost *højst* anses for midlertidigt i de første 12 måneder. Logisatsen er derimod *ikke* omfattet af denne begrænsning – men det kræves fortsat, at arbejdsstedet er midlertidigt.

En ny 12-måneders periode for kost påbegyndes efter § 9 A, stk. 6, når lønmodtageren skifter til et nyt arbejdssted mindst 8 km fra det tidligere, eller har arbejdet i en sammenhængende periode på mindst 40 arbejdsdage på et andet arbejdssted.

Fradrag for **dobbelt husførelse** hviler på statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a som driftsomkostning og er underlagt begrænsningen i ligningslovens § 9, stk. 1. Praksis kræver, at den dobbelte husførelse er erhvervsmæssigt begrundet og midlertidig, og at lønmodtageren er gift, samlevende (mindst 1 år) eller enlig forsørger. Det samlede fradrag for rejseudgifter og dobbelt husførelse er begrænset til et årligt loft, jf. § 9 A, stk. 7, 4. og 5. pkt..

LOV `Ligningsloven § 9a, stk. 1, 2, 5, 6, 7` `Ligningsloven § 9, stk. 1` `Statsskatteloven § 6, stk. 1`

§ 2 Midlertidigt arbejdssted – den afgørende sondring

Det centrale spørgsmål i langt de fleste rejsefradragssager er, om arbejdsstedet kan anses for *midlertidigt* i skattemæssig forstand. Praksis har udviklet en klar sondring: det er arbejdets karakter – ikke kontraktens formelle tidsbegrænsning – der er afgørende.

SKATs meddelelse **SKM2008.853.SKAT** fastlagde det princip, der siden er fulgt konsekvent:

> *Et arbejdssted, hvor arbejdet normalt kan udføres det samme sted år efter år, kan ikke gøres til et midlertidigt arbejdssted blot ved at ansætte en medarbejder på tidsbegrænsede kontrakter.*

Dette princip er bekræftet i en lang række afgørelser:

- I SKM2011.752.SR afviste Skatterådet fradrag for udenlandske arbejdstagere med 24-måneders kontrakter i en produktionsvirksomhed, fordi tidsbegrænsningen ikke var begrundet i arbejdets karakter, men i "overskuelighed" for parterne.
- I 11-0301837 stadfæstede Landsskatteretten Skatterådets afslag: ufaglært træindustriarbejde var ikke midlertidigt, blot fordi kontrakten var tidsbegrænset.
- I 11-0300317 blev en polsk køkkenhjælps rejsefradrag nægtet, da hun reelt arbejdede for samme arbejdsgiver år efter år, uanset korte kontrakter.
- I 11-01509 blev en polsk landbrugsmedarbejders fradrag for 157.000 kr. nægtet: arbejdet i et begrænset geografisk område hos samme arbejdsgiver var ikke midlertidigt.
- I 12-0190346 blev en buschaufførs gentagne kontrakter hos samme virksomhed ikke anset for midlertidige, og et mellemliggende kortvarigt arbejde i Tyskland ændrede ikke vurderingen.

Modsat anses **bygge- og anlægsarbejdssteder altid for midlertidige**, uanset projektets varighed og medarbejderens ansættelsesform. I SKM2021.359.SR bekræftede Skatterådet, at et flerårigt byggeprojekt var midlertidigt, fordi det har et "indbygget ophør". I SKM2021.565.SR blev endda et kontorlejemål, der udelukkende betjente det pågældende byggeprojekt, anset som midlertidigt.

LOV	Ligningsloven § 9a, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Nægtet rejsefradrag for buschauffør med tidsbegrænsede ansættelser	10.10.2013
	Landsskatteretten · Ingen fradrag for logi eller dobbelt husførelse ved 24 måneders rutinepræget ansættelse	20.12.2012
	Landsskatteretten · Nægtet rejsefradrag for køkkenhjælp ved tidsbegrænsede ansættelser – spørgsmål om reel midlertidighed	05.10.2012
	Landsskatteretten · Nægtet fradrag for rejseudgifter for landbrugsmedarbejder - fast arbejdssted vs. midlertidigt arbejdssted og skiftende arbejdssteder	13.07.2012
	Skatterådet · Kontor på byggeprojekt anset midlertidigt arbejdssted i hele perioden	01.11.2021
	Skatterådet · Byggeprojekt over flere år anses for midlertidigt arbejdssted	07.07.2021
	Skatterådet · Fradrag for logi og dobbelt husførelse ved 24 måneders tidsbegrænset ansættelse	14.11.2011

§ 3 Sæsonarbejde og reelt midlertidige ansættelser

Reelt sæsonbetonet arbejde kan opfylde midlertidighedskravet, men praksis stiller krav om faktisk adskillelse mellem ansættelsesperioderne.

I 09-03151 fik en sæsonansat tjener i en forlystelsespark medhold i fradragsret. Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at:

- Der blev lavet særskilt ansættelseskontrakt for hver sæson
- Genansættelse ikke var påregnelig
- Der forløb mere end 20 arbejdsdage (nu 40) mellem ansættelsesperioderne

I 14-0212909 fik en inspektør i en forlystelsespark godkendt fradrag for logi – men *ikke* for kost. Landsskatteretten sondrede her skarpt: 12-månedersreglen for kost var udløbet (og 40-dagesreglen ikke opfyldt), men da logifradraget ikke er omfattet af 12-månedersreglen, og arbejdsstedet efter en konkret vurdering fortsat var midlertidigt, blev logifradraget godkendt.

I 10-01402 fik en skibstekniker under uddannelse godkendt rejsefradrag for sine studietidsfrie perioder, da ansættelserne reelt var tidsbegrænsede feriejob.

Derimod blev fradrag nægtet i 11-0300317, hvor en polsk køkkenhjælp arbejdede ca. 10 måneder om året for den samme virksomhed. De korte kontrakter skjulte en reelt permanent tilknytning, og Landsskatteretten fandt med henvisning til **SKM2008.853.SKAT**, at arbejdsstedet ikke var midlertidigt.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 5, 6

PRAKSIS

Landsskatteretten · Sæsonarbejde anset som midlertidigt arbejdssted med ret til fradrag for logi	16.06.2015
Landsskatteretten · Nægtet rejsefradrag for køkkenhjælp ved tidsbegrænsede ansættelser – spørgsmål om reel midlertidighed	05.10.2012
Landsskatteretten · Fradrag for rejseudgifter - midlertidig ansættelse - ligningslovens § 9 A	21.12.2010
Landsskatteretten · Fradrag for kost og logi – midlertidig ansættelse ved sæsonarbejde	16.12.2010

§ 4 Sædvanlig bopæl og centrum for livsinteresser

En yderligere grundbetingelse for rejsefradrag er, at lønmodtageren har en *sædvanlig bopæl*, som vedkommende ikke kan nå til overnatning. Bopælen afgøres af, hvor centrum for livsinteresserne er – en konkret helhedsvurdering af bolig, familie, sociale og økonomiske tilknytning.

Problemstillingen er særlig aktuel for udenlandske arbejdstagere i Danmark. I 10-02795 fik en polsk arbejder godkendt rejsefradrag på 39.888 kr. Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at han og ægtefællen opretholdt bolig i Polen, deres datter boede der, boligen ikke var fremlejet, og de udrejste igen til Polen i 2009.

Modsat kan bopælen reelt flytte med hele familien. I 06-04401 fik en turnuslæge medhold i rejsefradrag, selvom hele familien boede i turnusby. Retten lagde vægt på, at familien bevarede den oprindelige bolig og hyppigt opholdt sig der i weekender og ferier.

For piloter med udenlandsk base gælder særlige regler. I 18-0006798 fastslog Landsskatteretten, at en pilots *faste* mødested (Malpensa lufthavn) var det faste arbejdssted. Rejser fra bopælen til basen var ikke rejser i § 9 A's forstand – kun når piloten forlod basen og var væk i mindst 24 timer, opstod et midlertidigt arbejdssted. Pilotens rejsefradrag blev nedsat fra 25.500 kr. til 5.877 kr.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 1

PRAKSIS

	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skattepligt af diæter, rejsefradrag og underskudsfremførsel for pilot	05.05.2022
	Landsskatteretten · Godkendelse af fradrag for rejseudgifter: Sædvanlig bopæl og livsinteresser ved midlertidigt arbejde i Danmark	17.08.2011
	Landsskatteretten · Fradrag for kost og logi samt befordringsgodtgørelse for turnuslæge	17.12.2009

§ 5 Fast stilling og dobbelt husførelse – nægtet fradrag

Fradrag for dobbelt husførelse kræver – ligesom rejsefradrag – at arbejdsstedet er midlertidigt. Faste stillinger udelukker som udgangspunkt fradrag, da den dobbelte husførelse i den situation skyldes private valg, ikke erhvervet.

I 09-03256 blev en sygeplejerske nægtet fradrag for dobbelt husførelse. Hendes stilling blev kun anset for midlertidig i den 3-måneders prøvetid; herefter var den fast, og fradrag blev nægtet med henvisning til **SKM2003.587.HR**.

I 14-0001392 var en ingeniør fastansat siden 1998, da han i 2007 flyttede til Jylland. Han lejede et sommerhus nær arbejdsstedet og selvangav over 80.000 kr. i rejsefradrag om året. Landsskatteretten afviste fradrag:

> *Allerede fordi klagerens arbejdssted ikke kan anses som midlertidigt, kan der ikke godkendes fradrag for hverken dobbelt husførelse, jf. ligningslovens § 9, eller fradrag for rejseudgifter, jf. ligningslovens § 9 A.*

I 13-5735160 blev en cateringschef med bopæl på én ø og fast arbejde på en anden nægtet fradrag. Retten lagde vægt på, at ansættelseskontrakten ikke indeholdt prøvetid eller tidsbegrænsning, og at opsigelsesvarsel ikke sidestilles med midlertidighed.

I SKM2019.79.SR afviste Skatterådet fradrag for en kvindes Moskva-lejlighed. Flytningen til Danmark skete af private årsager (samlever), ansættelsen i Moskva var fast, og parret havde ikke boet sammen i 1 år.

Der gælder en **undtagelse for prøvetiden**. I 21-0116650 godkendte Landsskatteretten rejsefradrag i de 3-måneders prøveperioder for to ansættelser (6.850 kr. og 7.000 kr.), men nægtede fradrag for den øvrige ansættelsesperiode. Prøvetiden blev med henvisning til **SKM2003.453.LSR** anset som en midlertidig periode.

LOV	Ligningsloven § 9a, stk. 1 · Ligningsloven § 9, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Delvis godkendelse af rejsefradrag i prøveperioder og afslag på fremførsel af aktietab fra forældede år	12.09.2022
	Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for dobbelt husførelse og rejseudgifter grundet fast arbejdssted	18.12.2015
	Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om fradrag for dobbelt husførelse og befordring	01.06.2015
	Landsskatteretten · Fradrag for merudgifter til dobbelt husførelse - Sygeplejerske i fast stilling	22.01.2010
	Skatterådet · Fuldt skattepligtig fra tilflytning og fradrag for flyrejser til Moskva	13.02.2019

§ 6 Midlertidighedsbegrebet ved dobbelt husførelse svarer til rejsereglerne

Praksis har fastslået, at midlertidighedsbegrebet fortolkes ens, uanset om fradraget søges efter rejsereglerne i ligningslovens § 9 A eller efter reglerne om dobbelt husførelse i statsskattelovens § 6, litra a, jf. ligningslovens § 9.

I SKM2010.183.SR fastslog Skatterådet eksplicit dette princip. Sagen omhandlede en studiekoordinator, hvis ægtefælle var flyttet til Sønderjylland. Med en 2-årig kontrakt *uden* mulighed for forlængelse var der konkret erhvervsmæssig begrundelse for den dobbelte husførelse, og Skatterådet godkendte fradrag med faktiske udgifter til kost og logi for de 2 år. Sagen adskiller sig fra de øvrige 24-måneders-sager derved, at tidsbegrænsningen netop var begrundet i arbejdsgiverens konkrete ønske – ikke i blot overskuelighed.

I SKM2011.752.SR afvistes begge fradragsformer samlet:

Spørgsmål	Emne	Afgørelse
1	Fradrag for logi (standardsatser) i 24 måneder	Nej
2	Fradrag for dobbelt husførelse i 24 måneder	Nej
3	Fradrag for samlevende/enlige forsørgere	Bortfalder

Den afgørende forskel var, at 24-måneders-kontrakten ikke var begrundet i arbejdets karakter (fx et projekt), men i, at det var en "overskuelig periode". Danske medarbejdere hos samme virksomhed var fastansat.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 7 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Fradrag for logi og dobbelt husførelse ved 24 måneders tidsbegrænset ansættelse 14.11.2011

Skatterådet · Befordringsfradrag ved bruttolønsordning og fradrag for kost og logi 04.03.2010

§ 7 12-månedersreglen og logifradrag efter dens udløb

En hyppig tvisttype opstår, når 12-måneders perioden for kost-standardsatsen er udløbet, men lønmodtageren fortsat ønsker logifradrag. Praksis anerkender, at logisatsen ikke er omfattet af 12-månedersreglen, men at det stadig kræves, at arbejdsstedet er midlertidigt.

I 14-0212909 fandt Landsskatteretten, at en sæsonansat inspektør i en forlystelsespark ikke opfyldte 40-dagesreglen og derfor mistede fradrag for kost, men fortsat var berettiget til fradrag for logi. Retten lagde vægt på, at:

- Arbejdsgiveren kun havde åbent i tre afgrænsede sæsoner
- Klageren var ansat på tidsbegrænsede kontrakter uden garanti for genansættelse
- I 2011 var klageren kun ansat i to ud af tre sæsoner

Resultatet blev godkendelse af 37.830 kr. i logifradrag, men 0 kr. for kost.

Dette viser den praktiske betydning af sondringen: selv efter 12 måneder kan lønmodtageren fortsætte med at fradrage logisatsen, *hvis* arbejdsstedet fortsat reelt er midlertidigt. Omvendt hjælper undtagelsen ikke, når arbejdsstedet i realiteten er permanent – her bortfalder også logifradraget efter en samlet vurdering.

For **mobile arbejdssteder** og arbejdssteder, der flytter sig over mindst 8 km, gælder 12-månedersreglen slet ikke, jf. § 9 A, stk. 5, 3. pkt.. Tilsvarende gælder for enkeltstående kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige

arbejdssted, jf. § 9 A, stk. 5, 4. pkt., som blev indsat i 2011 netop for at give mulighed for skattefri godtgørelse ud over 12-måneders perioden ved sporadiske rejser.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 5, 6

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Sæsonarbejde anset som midlertidigt arbejdssted med ret til fradrag for logi 16.06.2015

§ 8 Særligt om bygge- og anlægsarbejdssteder

Bygge- og anlægsarbejdssteder indtager en særstilling i rejsefradragsretten: de anses altid for midlertidige, uanset projektets varighed og uanset om medarbejderen er fast eller midlertidigt ansat. Princippet hviler på, at arbejdet ophører, når byggeriet/anlægsarbejdet er færdigt – det har et "indbygget ophør".

I SKM2021.359.SR bekræftede Skatterådet dette for et flerårigt byggeri. Der var etableret midlertidige kontorbygninger (skurvogne/containere) på byggepladsen, og medarbejderne varetog udelukkende opgaver knyttet til projektet. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og henviste til Den juridiske vejledning, afsnit C.A.7.1.4, og **SKM2008.853.SKAT**.

I SKM2021.565.SR udvidedes princippet til et kontorlejemål i en anden by (Y2), som konsortiet havde lejet til ledelse, økonomi og design. Da kontoret *udelukkende* blev anvendt til opgaver knyttet til byggeriet, og der ikke var planer om tilstedeværelse efter byggeriets afslutning, ansås det også for midlertidigt.

Princippet har rod i Højesterets dom i **TfS 1996.653 H**, som allerede i 1996 fastslog, at rejsereglerne finder anvendelse for byggeprojekter.

Bygge- og anlægsprincippet gælder kun, når medarbejderen *udelukkende* udfører opgaver knyttet til projektet. Hvis en medarbejder samtidig varetager faste driftsopgaver for virksomheden, kan vurderingen falde anderledes ud.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 1 Ligningsloven § 16, stk. 11

PRAKSIS **Skatterådet** · Kontor på byggeprojekt anset midlertidigt arbejdssted i hele perioden 01.11.2021

Skatterådet · Byggeprojekt over flere år anses for midlertidigt arbejdssted 07.07.2021

§ 9 Fradragsloft, satser og beregning

Rejsefradraget er underlagt et samlet årligt loft, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 7, 4. og 5. pkt.. Loftet er et grundbeløb på 25.000 kr. (2010-niveau), som reguleres årligt. I 2026 udgør loftet ca. 32.500 kr.

Loftet omfatter:

- Fradrag for kost og logi med standardsatser
- Fradrag for faktiske rejseudgifter
- Fradrag for dobbelt husførelse efter statsskattelovens § 6, litra a

Satserne for 2026 (reguleret efter personskattelovens § 20):

Type	Sats pr. døgn (ca.)

Kost og småfornødenheder	592 kr.
Logi	254 kr.
Småfornødenheder alene (25 % af kostsatsen)	148 kr.

Rejsen skal vare mindst 24 timer, jf. § 9 A, stk. 5, 1. pkt.. Satsen udbetales pr. døgn; herefter 1/24 pr. påbegyndt time.

Ved fri kost fra arbejdsgiveren reduceres kostsatsen: 15 % for morgenmad, 30 % for frokost og 30 % for aftensmad. Uanset reduktionen kan arbejdsgiveren altid udbetale småfornødenheder (25 % af kostsatsen), jf. § 9 A, stk. 3.

For **selvstændigt erhvervsdrivende** gælder samme regler med samme loft, jf. § 9 A, stk. 8. Det såkaldte **ø-fradrag** i § 9 A, stk. 12 giver pendlere på ikke-brofaste øer i yderkommuner mulighed for logifradrag selv ved *fast* arbejdssted – en undtagelse fra den generelle midlertidighedsbetingelse.

Der er ingen vedtagne-men-ikke-konsoliderede ændringer til ligningslovens § 9 A pr. juni 2026.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 3, 7, 8, 12

§ 10 Sammenfatning af praksis og retningslinjer

Praksis om rejsefradrag og dobbelt husførelse kan sammenfattes i følgende retningslinjer:

Midlertidighed afgøres af arbejdets karakter:

- Bygge- og anlægsarbejdssteder er *altid* midlertidige – uanset varighed
- Sæsonarbejde med reelt separate kontrakter og tilstrækkelig pause kan opfylde kravet
- Gentagne tidsbegrænsede kontrakter på et permanent arbejdssted skaber *ikke* midlertidighed
- Prøvetiden (typisk 3 måneder) i en fast stilling kan udgøre en midlertidig periode

Sædvanlig bopæl bedømmes konkret:

- Bolig, familie, sociale og økonomiske tilknytning er alle relevante momenter
- Opretholdelse af bolig i hjemlandet, hvor ægtefælle/børn bor, taler stærkt for sædvanlig bopæl
- At hele familien flytter til arbejdsstedet taler imod fortsat sædvanlig bopæl andetsteds

Kost vs. logi har forskellige tidsmæssige grænser:

- Kostfradrag er begrænset til 12 måneder, med mulighed for nulstilling ved arbejdsstedsskifte
- Logifradrag følger ikke 12-månedersreglen, men kræver fortsat midlertidigt arbejdssted

Dobbelt husførelse følger samme regler:

- Midlertidighedsbegrebet er identisk med rejsereglerne
- Krav om erhvervsmæssig begrundelse – flytning af private årsager udelukker fradrag
- Praksis accepterer normalt fradrag i op til 2 år, men kun ved reelt midlertidigt arbejdssted
- Krav om samliv (gift, samlevende mindst 1 år, enlig forsørger)

Dokumentation:

- Ved standardsatser kræves ikke dokumentation for faktiske udgifter, men det skal sandsynliggøres, at betingelserne for at være "på rejse" er opfyldt
- Ved ekstraordinært lange afstande stilles skærpede krav til dokumentation for den faktiske befordring

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 1, 5 | Statsskatteloven § 6, stk. 1

REFERENCE Lovgrundlag

3 paragraffer

Ligningsloven § 9a	stk. 1, 5, 6, 7	Ligningsloven § 9	stk. 1
Statsskatteloven § 6	stk. 1		

MATERIALE Citerede afgørelser

21 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 16

12.09.2022	Delvis godkendelse af rejsefradrag i prøveperioder og afslag på fremførsel af aktietab fra forældede år	21-0116650
05.05.2022	Landsskatteretten: Skattepligt af diæter, rejsefradrag og underskudsfremførsel for pilot	18-0006798
18.12.2015	Nægtelse af fradrag for dobbelt husførelse og rejseudgifter grundet fast arbejdssted	14-0001392
16.06.2015	Sæsonarbejde anset som midlertidigt arbejdssted med ret til fradrag for logi	14-0212909
01.06.2015	Landsskatterettens afgørelse om fradrag for dobbelt husførelse og befordring	13-5735160
10.10.2013	Nægtet rejsefradrag for buschauffør med tidsbegrænsede ansættelser	12-0190346
20.12.2012	Ingen fradrag for logi eller dobbelt husførelse ved 24 måneders rutinepræget ansættelse	11-0301837
05.10.2012	Nægtet rejsefradrag for køkkenhjælp ved tidsbegrænsede ansættelser – spørgsmål om reel midlertidighed	11-0300317
13.07.2012	Nægtet fradrag for rejseudgifter for landbrugsmedarbejder - fast arbejdssted vs. midlertidigt arbejdssted og skiftende arbejdssteder	11-01509
16.11.2011	Nægtet rejsefradrag efter Ligningslovens § 9 A - Midlertidig ansættelse	11-03028
17.08.2011	Godkendelse af fradrag for rejseudgifter: Sædvanlig bopæl og livsinteresser ved midlertidigt arbejde i Danmark	10-02795
21.12.2010	Fradrag for rejseudgifter - midlertidig ansættelse - ligningslovens § 9 A	10-01402
16.12.2010	Fradrag for kost og logi – midlertidig ansættelse ved sæsonarbejde	09-03151
22.01.2010	Fradrag for merudgifter til dobbelt husførelse - Sygeplejerske i fast stilling	09-03256

17.12.2009	Fradrag for kost og logi samt befordringsgodtgørelse for turnuslæge	06-04401
30.04.2009	Landsskatteretten om rejse- og befordringsfradrag ved midlertidig ansættelse	08-02251

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 5

01.11.2021	Kontor på byggeprojekt anset midlertidigt arbejdssted i hele perioden	21-0691772
07.07.2021	Byggeprojekt over flere år anses for midlertidigt arbejdssted	21-0390907
13.02.2019	Fuldt skattepligtig fra tilflytning og fradrag for flyrejser til Moskva	18-1398343
14.11.2011	Fradrag for logi og dobbelt husførelse ved 24 måneders tidsbegrænset ansættelse	10-169583
04.03.2010	Befordringsfradrag ved bruttolønsordning og fradrag for kost og logi	09-173104

34 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over retmæssig ejer (beneficial owner)

Gennemstrømningsselskaber, EU-retligt misbrugsforbud og dansk kildeskat

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 10 afgørelser · 2012–2025 Læs online

INTRODUKTION

Begrebet "retmæssig ejer" (beneficial owner) er den centrale spærre mod, at udenlandske kapitalfonde og koncerner kan trække udbytte og renter skattefrit ud af Danmark via tomme holdingselskaber i lavskattelande. Begrebet stammer fra OECD's modeloverenskomst og er implementeret i selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra c og d, kildeskatteloven §§ 65, 65 D og 69 samt – efter 2015 – i ligningslovens § 3 (den generelle omgåelsesklausul/GAAR). EU-Domstolens principielle domme af 26. februar 2019 i de "danske sager" (C-115/16 og C-116/16) og Højesterets efterfølgende domme i NetApp/TDC-sagerne (2023), Takeda/NTC-sagerne (2023), Heavy Transport-sagen (2023) og Cook Denmark-sagen (2024) har cementeret, at både EU-rettens generelle misbrugsforbud og dansk ret tillader skattemyndighederne at nægte direktivfordele og overenskomstfordele, når modtagerselskabet blot er et gennemstrømningsselskab uden reel rådighed over de modtagne beløb.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Et selskab er kun retmæssig ejer, hvis det økonomisk set reelt modtager beløbene og frit kan fastlægge anvendelsen heraf – ikke hvis det er retligt eller faktisk forpligtet til at videreformidle dem til bagvedliggende ejere.

02 Gennemstrømningsselskaber kan ikke anses for retmæssig ejer hverken efter EU-direktiverne eller dobbeltbeskatningsoverenskomsterne – uanset om selskabet formelt er civilretlig ejer.

03 Holdepunkter for gennemstrømning: ingen eller få ansatte, ingen egne lokaler, ingen selvstændig drift, hurtig videreformidling af beløbene, og en koncernstruktur uden anden forretningsmæssig begrundelse end skattefordelen.

04 EU-rettens generelle misbrugsforbud har direkte virkning og forpligter medlemsstaterne til at nægte direktivfordele, selv uden specifikke nationale værnsregler.

05 Hverken Højesteret eller EU-Domstolen kræver, at den ultimative retmæssige ejer identificeres – det er tilstrækkeligt at godtgøre, at det modtagende selskab er et conduit.

06 Bevisbyrden for, at modtagerselskabet er retmæssig ejer – og at strukturen ikke udgør misbrug – påhviler skatteyderen.

07 Det er uden betydning for skattepligten, om renter er effektivt betalt eller blot tilskrevet gældens hovedstol – skattemæssige virkninger indtræder ved formueoverførslen.

08 Hæftelse for kildeskat efter kildeskatteloven § 69, stk. 1, kræver kendskab til de faktiske omstændigheder, der konstituerer retsmisbrug – professionel rådgivning om skattefrihed fritager ikke for hæftelse.

09 Ligningslovens § 3 (GAAR) kodificerer fra 2015 en generel omgåelsesklausul, der både dækker EU-direktivernes skattefordele og dobbeltbeskatningsoverenskomsternes fordele, med Skatterådet som obligatorisk 1. instans.

10 Alternativt mulige skattefrie dispositioner (fx likvidation i stedet for udbytteudlodning) kan ikke fritage den faktisk valgte transaktion fra misbrugsbedømmelsen.

§ 1 Retsgrundlag og begrebets oprindelse i OECD's modeloverenskomst

Begrebet "retmæssig ejer" (beneficial owner) blev introduceret i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst- og formueskat i 1977 som betingelse for, at en modtager af udbytte, renter eller royalties kan opnå skattelempelse i kildestaten. Begrebets formål er at forhindre, at kildestatens ret til beskatning omgås ved, at betalinger ledes gennem mellemled – såkaldte gennemstrømningsselskaber – i stater, der har en gunstig dobbeltbeskatningsoverenskomst med kildestaten.

I dansk ret er begrebet implementeret i følgende bestemmelser:

- Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c om begrænset skattepligt af **udbytte**: Udenlandske selskabers skattepligt af udbytte fra danske datterselskaber bortfalder, når beskatningen skal frafaldes eller nedsættes efter moder-/datterselskabsdirektivet (2011/96/EU) eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d om begrænset skattepligt af **renter** af kontrolleret gæld: Skattepligten bortfalder tilsvarende, når beskatningen skal frafaldes efter rente-/royaltydirektivet (2003/49/EF) eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- Kildeskattelovens § 65, stk. 1 og § 65 D, stk. 1 pålægger det danske selskab at indeholde henholdsvis udbytteskat og renteskat.
- Kildeskattelovens § 69, stk. 1 fastlægger, at den indeholdelsespligtige hæfter for den manglende skat, medmindre vedkommende godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed.

I selskabsskattelovens § 2, stk. 8 anvendes begrebet "retmæssig ejer" direkte i lovteksten til at fastsætte kildeskatten differentieret – 44 pct. af udbytte til ejere i lavskattejurisdiktioner anført i ligningslovens § 5 H, stk. 2 og 15 pct. til ejere i stater med udveksling af oplysninger.

LOV Kildeskatteloven § 65, stk. 1 Kildeskatteloven § 65d, stk. 1 Kildeskatteloven § 69, stk. 1 Selskabsskatteloven § 2, stk. 1, 8

§ 2 EU-retlige rammer: moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet og misbrugsforbud

To EU-direktiver udgør det EU-retlige fundament for skattefritagelsen – og for dens begrænsning ved misbrug:

Moder-/datterselskabsdirektivet (Rådets direktiv 2011/96/EU, der omarbejder det tidligere direktiv 90/435/EØF) fritager i artikel 5 udbyttebetalinger fra et datterselskab til et moderselskab i en anden medlemsstat for kildeskat. Med ændringsdirektiv 2015/121 indsatte Rådet en generalklausul i direktivets artikel 1, stk. 2-4, der forpligter medlemsstaterne til at nægte skattefritagelse ved arrangementer, der har skatteundgåelse som hovedformål og ikke er reelle.

Rente-/royaltydirektivet (Rådets direktiv 2003/49/EF) fritager i artikel 1, stk. 1, rentebetalinger mellem associerede selskaber for kildeskat, når den retmæssige ejer er et selskab i en anden medlemsstat. Artikel 1, stk. 4, definerer retmæssig ejer:

> *Et selskab i en medlemsstat anses kun for at være den retmæssige ejer af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person.*

Derudover har EU-Domstolen i de "danske sager" fastslået, at der eksisterer et **generelt EU-retligt misbrugsforbud**, der har direkte virkning uafhængigt af, om en medlemsstat har vedtaget specifikke nationale værnsregler. Princippet forpligter medlemsstaterne til at nægte direktivfordele, når arrangementer er kunstige og har til hovedformål at opnå en skattefordel, der virker mod direktivets formål.

I 2024 vedtog Rådet desuden FASTER-direktivet (2025/50), der fra 2030 indfører fælles EU-procedurer for hurtigere kildeskattelempelse. Direktivet giver kildemedlemsstaterne mulighed for at kræve en erklæring om retmæssigt ejerskab som betingelse for lempelse.

§ 3 EU-Domstolens domme af 26. februar 2019 – de "danske sager"

EU-Domstolens domme af 26. februar 2019 i de forenede sager C-115/16 (N Luxembourg 1 m.fl., rentesagerne) og C-116/16 (T Danmark og Y Denmark, udbyttesagerne) er det EU-retlige ankerpunkt for hele retmæssig-ejer-doktrinen.

Om **begrebet retmæssig ejer** udtalte Domstolen i rentesagerne (præmis 122):

> *Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, sammenholdt med dette direktivs artikel 1, stk. 4, skal fortolkes således, at den fritagelse for enhver form for skat af rentebetalinger, der er fastsat heri, alene er forbeholdt sådanne renters retmæssige ejere, dvs. de enheder, som økonomisk set reelt modtager disse renter, og som derfor råder over beføjelsen til frit at fastlægge anvendelsen heraf.*

Om **gennemstrømningsselskaber** fastslog Domstolen (præmis 92 og 131):

> *Begrebet »retmæssig ejer« hverken omfatter gennemstrømningsselskaber eller er anvendt i en snæver teknisk forstand, men er anvendt med henblik på at undgå dobbeltbeskatning og forhindre skatteundgåelse og skatteunddragelse.*

> *Den omstændighed, at et selskab opererer som gennemstrømningsselskab, kan godtgøres, såfremt selskabets eneste aktivitet er at modtage renterne og videreoverføre dem til den retmæssige ejer eller til øvrige gennemstrømningsselskaber.*

I **udbyttesagerne** (C-116/16) slog Domstolen fast, at det generelle EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug har direkte virkning og finder anvendelse selv uden nationale implementeringsregler – og at medlemsstaterne er forpligtede til at nægte skattefrihed efter moder-/datterselskabsdirektivet, når arrangementet er kunstigt.

Dommene afklarer desuden, at den nationale domstol skal foretage en **helhedsvurdering af samtlige relevante omstændigheder** – herunder selskabets drift, regnskab, omkostningsstruktur, personale, lokaler og udstyr – for at afgøre, om et mellemholdingselskab er reelt eller blot et gennemstrømningsselskab.

PRAKSIS **EU-Domstolen** · Skattefritagelse for renter: Begrebet 'retmæssig ejer' og bekæmpelse af retsmisbrug i EU-retten 26.02.2019

EU-Domstolen · Skattefritagelse for udbytte og bekæmpelse af retsmisbrug i koncernstrukturer med gennemstrømningsselskaber (T Danmark og Y Denmark) 26.02.2019

§ 4 Højesterets praksis: udbyttesager (NetApp/TDC og Heavy Transport)

Højesterets dom af 9. januar 2023 i de forenede sager 69/2021, 79/2021 og 70/2021 (NetApp/TDC) er den første højesteretsdom, der anvender EU-Domstolens principper fra 2019 på udbyttebeskatning.

NetApp-sagen angik to udbytteudlodninger fra NetApp Denmark ApS til NetApp Holdings Ltd. på Cypern:

Udlodning	Beløb	Udfald
2005-udlodningen	565.896.000 kr.	Skattepligtig – Cypern-selskabet var gennemstrømningsselskab
2006-udlodningen	92.012.000 kr.	Skattefri – del af samlet hjemtagning til USA under American Jobs Creation Act

Højesteret fastslog det principielle:

> *Det må på den baggrund have formodningen klart imod sig, at der ved lovændringen skulle være forudsat en anden forståelse af udtrykket "retmæssig ejer" i de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster end den, der fremgår af OECD's modeloverenskomst med kommentarer.*

TDC-sagen angik et bindende svar om en påtænkt udlodning til NTC Holding G.P. & Cie S.C.A. i Luxembourg. Højesteret fastholdt, at TDC ikke havde løftet bevisbyrden for, at de ultimative ejere var skattefritagne.

Heavy Transport-sagen (sag 34/2022, 30. juni 2023) angik et udbytte på 1,8 mia. kr. udloddet til Heavy Transport Finance (Luxembourg) SA, der var oprettet alene som videreformidlende kanal til koncernens ultimative aktionærer i Panama. Højesteret fandt:

> *Herefter finder Højesteret, at der ved udbytteudlodningen forelå retsmisbrug efter EU-retten af de fordele, som moder-/datterselskabsdirektivet giver, og at Heavy Transport Finance (Luxembourg) ikke var udbyttets "retmæssige ejer" efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten.*

Højesteret afviste udtrykkeligt, at den omstændighed, at koncernen alternativt kunne have likvideret selskabet skattefrit, fritog den faktiske udbytteudlodning fra misbrugsbedømmelsen. Den skattemæssige bedømmelse skal baseres på den **faktisk foretagne** disposition.

LOV Kildeskatteloven § 65, stk. 1 Selskabsskatteloven § 2, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om skattepligt ved udbytteudlodning til gennemstrømningsselskab, retsmisbrug og forrentning af skattekrav 30.06.2023

Højesteret · Skattepligt af udbytteudlodninger til udenlandske moderselskaber: "Retmæssig ejer" og retsmisbrug i lyset af EU-ret og dobbeltbeskatningsoverenskomster 09.01.2023

§ 5 Højesterets praksis: rentesager (Takeda/NTC og Cook Denmark)

Tre højesteretsdomme har fastlagt de centrale principper for retmæssig ejer ved rentebetalinger.

Takeda/NTC-sagerne (sag 116/2021 og 117/2021, 4. maj 2023) angik to komplekse koncernstrukturer:

Sag	Selskab	Kildeskattekrav	Mellemled
Takeda	Takeda A/S (tidl. Nycomed)	369 mio. kr.	Svenske holdingselskaber → Luxembourg SICAR
NTC/TDC	NTC Parent S.à.r.l.	817 mio. kr.	Luxembourgske Angel Lux-selskaber → kapitalfonde

Højesteret fastslog to vigtige principper:

1. **Effektiv betaling er irrelevant**: Det er uden betydning, om renter er effektivt betalt eller blot tilskrevet gældens hovedstol. Skattemæssige virkninger indtræder ved formueoverførslen.

> *Højesteret finder, at det ved vurderingen af, om et selskab skal anses for renternes retmæssige ejer eller skal anses som en gennemstrømningsenhed, er uden betydning, om der er sket effektiv betaling af renterne, eller om renterne er tilskrevet lånets hovedstol.*

2. **Bevisbyrden påhviler skatteyderen**: Selskaberne havde ikke leveret de nødvendige oplysninger om de endelige kapitalstrukturer. Takeda fremlagde ikke aktionæraftalerne for SICAR-selskabet.

Cook Denmark-sagen (sag BS-63473/2023-HJR, 16. september 2024) drejede sig om renter på gældsbreve på 900 mio. EUR udstedt til det svenske Cook Sweden Finance AB. De svenske selskaber havde ingen ansatte, ingen omsætning og ingen aktiviteter ud over lånedispositioner. Højesteret fandt:

> *Cook Sweden Finance og Cook Sweden Holdings eneste aktivitet var at modtage rentebetalingerne og videreoverføre dem til Cook International Finance Limited (Cayman Islands) som led i en samlet og på forhånd fastlagt plan.*

Cook Denmark gjorde subsidiært gældende, at det ultimative moderselskab Cook Group Inc. (USA) måtte anses for retmæssig ejer, men Højesteret afviste dette: betalingen til USA var udbytte – ikke renter – og faldt derfor uden for renteartikel 11 i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Sagen bekræfter, at den **retlige kvalifikation** af betalingen afgøres på hvert led i koncernkæden.

LOV Kildeskatteloven § 65d, stk. 1 Kildeskatteloven § 69, stk. 1 Selskabsskatteloven § 2, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster skattepligt af renter: Svenske selskaber ansat som gennemstrømningsenheder uden retmæssigt ejerskab 16.09.2024

Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne 04.05.2023

Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på renter: Misbrug af EU-retlige fordele og kravet om retmæssig ejer i Takeda- og NTC-sagerne 04.05.2023

§ 6 Substanstest – indikatorer for gennemstrømning

Såvel EU-Domstolen som Højesteret opererer med en samlet helhedsvurdering af alle relevante omstændigheder. På tværs af sagerne fremtræder følgende indikatorer for, at et mellemholdingselskab er et gennemstrømningsselskab:

- **Ingen eller meget få ansatte**: I Cook Denmark-sagen havde de svenske selskaber ingen ansatte. I NTC-sagen havde de luxembourgske Angel Lux-selskaber ingen ansatte. I Heavy Transport-sagen var Luxembourg-selskabet oprettet med det eksplicitte formål at modtage og videreformidle udbyttet.
- **Ingen egne lokaler eller udstyr**: De svenske selskaber i Cook-sagen delte kontorlokaler med et andet koncernselskab uden separat indretning, lejekontrakt eller telefonnummer.
- **Ingen selvstændig omsætning eller drift**: Mellemselskabernes eneste aktivitet var at modtage og videreoverføre beløbene.
- **Hurtig videreformidling**: I Heavy Transport-sagen blev udbyttet omgående viderebetalt til Panama. I Cook-sagen skete viderebetalingen inden for dage.
- **Koncernstruktur tilrettelagt primært for at opnå skattefordel**: Højesteret lagde i alle sager vægt på, at indskydelsen af mellemholdingselskaber skete som led i en samlet og på forhånd fastlagt plan med det primære formål at undgå dansk kildeskat.
- **Skattepligtig nettoindkomst nul eller tæt på nul**: I Cook-sagen var de svenske selskabers nettoindkomst i Sverige nul.

Mod dette taler følgende **reelle substansindikatorer**, der kan tale for retmæssigt ejerskab:

- Selskabet har egne ansatte med beslutningskompetence
- Selskabet driver selvstændig forretningsmæssig virksomhed
- Selskabet anvender midlerne til egne kommercielle formål
- Beløbene forbliver i selskabet i en længere periode
- Omstruktureringen har en forretningsmæssig begrundelse ud over skattebesparelsen

I NetApp-sagen illustrerede 2006-udlodningen, at der **kan** være tale om retmæssigt ejerskab, selv om midlerne passerer et mellemholdingselskab. 2006-udlodningen var en integreret del af en samlet hjemtagning til USA under American Jobs Creation Act 2004, og det amerikanske selskab blev anset for retmæssig ejer, fordi udbyttet blev beskattet i USA.

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster skattepligt af renter: Svenske selskaber ansat som gennemstrømningsenheder uden retmæssigt ejerskab 16.09.2024

Højesteret · Højesterets dom om skattepligt ved udbytteudlodning til gennemstrømningsselskab, retsmisbrug og forrentning af skattekrav 30.06.2023

Højesteret · Skattepligt af udbytteudlodninger til udenlandske moderselskaber: "Retmæssig ejer" og retsmisbrug i lyset af EU-ret og dobbeltbeskatningsoverenskomster 09.01.2023

§ 7 Hæftelse for ikke-indeholdt kildeskat efter kildeskattelovens § 69

Et centralt praktisk spørgsmål i beneficial owner-sagerne er, om det danske udbetalende selskab hæfter for den kildeskat, det har undladt at indeholde.

Efter kildeskattelovens § 69, stk. 1 er den indeholdelsespligtige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, **medmindre** vedkommende godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed. Denne omvendte bevisbyrde gør det vanskeligt for det danske selskab at undgå hæftelse.

Højesteret har i alle fire sagskomplekser fastslået hæftelse:

- I Heavy Transport-sagen påberåbte selskabet sig omfattende rådgivning fra KPMG og Kromann Reumert, der uden forbehold havde bekræftet skattefrihed. Højesteret afviste dette:

> *Det kan ikke føre til en anden vurdering, at koncernen indhentede rådgivning fra KPMG om arrangementet, der som ovenfor anført indebar retsmisbrug.*

Afgørende er, om selskabet var **bekendt med de faktiske omstændigheder**, der konstituerer retsmisbrug – ikke om det var bekendt med den retlige kvalifikation. Når selskabet vidste, at Luxembourg-selskabet alene var oprettet som videreformidlende kanal, er forsømmelighedskravet opfyldt.

- I Takeda/NTC-sagerne fastslog Højesteret tilsvarende, at selskaberne var ansvarlige efter KSL § 69, stk. 1, da de var bekendt med arrangementernes karakter.

Forrentning af skattekravet er en væsentlig konsekvens. Renterne løber fra 14 dage efter påkrav, og med virkning fra 1. august 2013 indgår kravet på skattekontoen med daglig forrentning og månedlig tilskrivning af rentes rente. Højesteret har afvist, at denne renteordning krænker EMRK artikel 6 eller EU-Chartrets artikel 47, men har bemærket, at der er anledning for lovgivningsmagten til at tage stilling til, om konsekvenserne er ønskelige.

LOV `Kildeskatteloven § 69, stk. 1`

PRAKSIS
Højesteret · Højesterets dom om skattepligt ved udbytteudlodning til gennemstrømningsselskab, retsmisbrug og forrentning af skattekrav 30.06.2023
Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne 04.05.2023
Højesteret · Skattepligt af udbytteudlodninger til udenlandske moderselskaber: "Retmæssig ejer" og retsmisbrug i lyset af EU-ret og dobbeltbeskatningsoverenskomster 09.01.2023

§ 8 Ligningslovens § 3 – den generelle omgåelsesklausul (GAAR)

Den nationale kodificering af misbrugsforbuddet skete i to trin:

2015-lovændringen (i kraft 1. maj 2015) indsatte ligningslovens § 3 som en international omgåelsesklausul, der implementerede generalklausulen i moder-/datterselskabsdirektivet (ændringsdirektiv 2015/121/EU-

). Bestemmelsen afskærer skattefordele fra EU-direktiverne og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, når arrangementer har skatteundgåelse som hovedformål og ikke er reelle. Forarbejderne bemærker:

> *Der er grundlæggende tale om et klassisk gennemstrømningseksempel, som allerede er dækket af reglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, da datterselskabet i land B ikke kan anses for at være den retmæssige ejer af udbyttet.*

2018-lovændringen (i kraft 1. januar 2019) nyaffattede § 3 som en **generel omgåelsesklausul** (GAAR) i overensstemmelse med ATAD (direktiv 2016/1164/EU). Den nye stk. 1 udvider anvendelsesområdet til hele skatteretten:

> *Skattepligtige selskaber og foreninger m.v. skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.*

Bestemmelsens stk. 5 dækker dobbeltbeskatningsoverenskomster, og stk. 6 giver EU-direktivklausulen forrang ved overlap. Stk. 7 gør det obligatorisk for Skatteforvaltningen at forelægge sager om § 3 for Skatterådet til afgørelse.

Det er vigtigt at bemærke, at EU-Domstolens og Højesterets praksis om det EU-retlige misbrugsforbud finder anvendelse **uafhængigt** af § 3 – misbrugsforbuddet har direkte virkning og gælder også for indkomstår forud for § 3's ikrafttræden, som det fremgår af alle de verserende beneficial owner-sager, der angik dispositioner fra 2005-2009.

LOV Ligningsloven § 3

§ 9 Landsskatterettens praksis

Landsskatteretten har i flere sager taget stilling til spørgsmålet om retmæssig ejer, ofte med et resultat, der senere er blevet omgjort af domstolene.

I Landsskatterettens kendelse af 29. november 2012 (10-0218301) fandt Landsskatteretten, at et luxembourgsk moderselskab (LMR) ikke var den reelle modtager af et udbytte på ca. 63 mio. kr. fra et dansk selskab. SKAT havde gjort gældende, at LMR var et gennemstrømningsselskab uden substans – selskabet havde ingen ansatte eller egne lokaler, og udlodningen bestod af fordringer (promissory notes) mod det ultimative moderselskab på Cayman Islands. Landsskatteretten nåede det resultat, at LMR ikke kunne anses som rette indkomstmodtager.

Karakteristisk for beneficial owner-sagerne er, at Landsskatteretten i nogle af de tidligste sager – herunder NetApp-sagen – oprindeligt frifandt selskaberne, inden Skatteministeriet indbragte sagerne for domstolene. EU-Domstolens domme af 26. februar 2019 ændrede grundlæggende retsstillingen og ledte til, at domstolene i alle tilfælde stadfæstede Skatteministeriets afgørelser.

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Luxembourgsk moderselskab anset for ikke at være rette indkomstmodtager af udbytte 29.11.2012

§ 10 Sammenfatning og nyere udvikling

Retsstillingen om retmæssig ejer er efter 2019-2024 klart fastlagt gennem et samspil mellem EU-Domstolens præjudicielle fortolkning og Højesterets konsistente anvendelse heraf. De centrale principper kan opsummeres således:

- **Retmæssig ejer** er den enhed, der økonomisk set reelt modtager beløbet og frit kan disponere over det – ikke et mellemholdingselskab, der blot videresender som led i en planlagt koncernstruktur.
- **EU-rettens generelle misbrugsforbud** har direkte virkning og gælder selv uden nationale værnsregler. Fra 2015/2019 kodificerer ligningslovens § 3 misbrugsforbuddet nationalt.
- **Bevisbyrden** for, at modtagerselskabet er retmæssig ejer, påhviler skatteyderen.
- **Hæftelse** for manglende indeholdelse efter KSL § 69 indtræder, når selskabet kendte de faktiske omstændigheder – professionel rådgivning fritager ikke.

Praksis videreføres i de seneste år. Cook Denmark-sagen fra september 2024 bekræftede Højesterets linje med afvisning af, at det ultimative moderselskab i USA kunne anses for retmæssig ejer af renter, der retligt måtte kvalificeres som udbytte.

På EU-plan er der fortsat dynamik. EU-Domstolens dom af 3. april 2025 i sag C-228/24 (Nordcurrent) tog stilling til rækkevidden af generalklausulen i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 1, stk. 2, og bekræftede, at nationale misbrugsregler skal fortolkes i overensstemmelse med direktivets formål.

Samlet set markerer praksisudviklingen en klar tendens: skattemyndighedernes adgang til at tilsidesætte formelle koncernstrukturer og nægte skattefordele ved gennemstrømningsarrangementer er bredt anerkendt, og skatteyderens mulighed for at undgå kildeskat ved indskydelse af mellemholdingselskaber uden reel substans er i praksis elimineret.

LOV	Kildeskatteloven § 69, stk. 1 · Ligningsloven § 3	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesteret stadfæster skattepligt af renter: Svenske selskaber ansat som gennemstrømningsenheder uden retmæssigt ejerskab	16.09.2024

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Kildeskatteloven § 65	stk. 1	Kildeskatteloven § 65d	stk. 1
Kildeskatteloven § 69	stk. 1	Ligningsloven § 3	
Selskabsskatteloven § 2	stk. 1		

MATERIALE Citerede afgørelser

9 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 5

16.09.2024	Højesteret stadfæster skattepligt af renter: Svenske selskaber ansat som gennemstrømningsenheder uden retmæssigt ejerskab	6171-7398

30.06.2023	Højesterets dom om skattepligt ved udbytteudlodning til gennemstrømningsselskab, retsmisbrug og forrentning af skattekrav	34-2022
04.05.2023	Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne	116-2021--og-117-2021
04.05.2023	Højesterets dom om kildeskat på renter: Misbrug af EU-retlige fordele og kravet om retmæssig ejer i Takeda- og NTC-sagerne	3166-3761
09.01.2023	Skattepligt af udbytteudlodninger til udenlandske moderselskaber: "Retmæssig ejer" og retsmisbrug i lyset af EU-ret og dobbeltbeskatningsoverenskomster	69-2021-79-2021--og-70-2021

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 2

26.02.2019	Skattefritagelse for renter: Begrebet 'retmæssig ejer' og bekæmpelse af retsmisbrug i EU-retten	C-115/16
26.02.2019	Skattefritagelse for udbytte og bekæmpelse af retsmisbrug i koncernstrukturer med gennemstrømningsselskaber (T Danmark og Y Denmark)	C-116/16

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 1

29.11.2012	Luxembourgsk moderselskab anset for ikke at være rette indkomstmodtager af udbytte	10-0218301

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

31.03.2025	Annullering af kontrolafgift grundet uklar båsmarkering med pæle	park-7398

35 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over skattefri omstrukturering (fusionsskatteloven)

Successionsregimet ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og aktieombytning – med og uden tilladelse

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 72 afgørelser · 2007–2026 Læs online

INTRODUKTION

Fusionsskatteloven og aktieavancebeskatningslovens § 36 udgør tilsammen det danske successionsregime for selskabsomstruktureringer: fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og aktieombytning kan gennemføres uden øjeblikkelig avancebeskatning, mod at det modtagende selskab og aktionærerne indtræder i de hidtidige anskaffelsessummer og tidspunkter. Siden 2007 har regimet to sideordnede spor – omstrukturering MED tilladelse fra Skatteforvaltningen, hvor det afgørende er, om skatteunddragelse eller skatteundgåelse er hovedformålet eller et af hovedformålene, og omstrukturering UDEN tilladelse efter objektiverede værnsregler, hvoraf det 3årige holdingkrav er det centrale. Praksis viser en klar arbejdsdeling: i tilladelsessporet bærer skattemyndighederne bevisbyrden for misbrug, men efterfølgende dispositioner indgår i den samlede vurdering, mens det objektive spor håndhæves strengt efter ordlyden – dog med adgang til at tilsidesætte samlede aftalekomplekser efter substans over form og ligningslovens § 3.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Successionsprincippet er kontinuitetsprincippet: det modtagende selskab indtræder i det indskydende selskabs anskaffelsessummer, anskaffelsestidspunkter og foretagne af- og nedskrivninger, jf. fusionsskatteloven § 8, stk. 1, og aktionærerne succederer på vederlagsaktierne efter § 11.

02 Selskaberne har et retskrav på at anvende fusionsskattelovens regler, når betingelserne er opfyldt; skattemyndighederne kan kun undtagelsesvis nægte eller inddrage adgangen med hjemmel i fusionsskattedirektivets misbrugsklausul.

03 I tilladelsessporet påhviler bevisbyrden for, at skatteundgåelse er hovedformålet eller et af hovedformålene, skattemyndighederne – en generel salgshensigt i en ejeraftale er ikke tilstrækkelig.

04 En transaktion med flere formål, hvori skattemæssige betragtninger indgår, kan være forretningsmæssigt begrundet, hvis de skattemæssige betragtninger ikke er fremherskende.

05 Efterfølgende dispositioner i og mellem de involverede selskaber skal indgå i den samlede vurdering af, om hovedformålet med omstruktureringen var skatteundgåelse – Højesteret 2026.

06 Aktieombytning og ophørsspaltning er kontrollerede transaktioner, så den forlængede 6-årige ansættelsesfrist i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5, finder anvendelse ved tilbagekaldelse af en tilladelse.

07 En forkert lovhenvisning i skattemyndighedernes begrundelse medfører ikke ugyldighed, når der reelt var hjemmel til genoptagelsen.

08 Ved omstrukturering uden tilladelse skal værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en kontant udligningssum svare til handelsværdien – kravet er en ufravigelig værnsregel, der også gælder for eneejere.

09 Ved spaltning uden tilladelse skal forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det modtagende selskab svare til forholdet i det indskydende selskab; forudgående balancetilpasning ved lånoptagelse er tilladt, når gældsforpligtelsen har realitet.

10 Holdingkravet på 3 år gælder for selskabsdeltagere med mindst 10 pct. ejerandel eller skattefri porteføljeaktier og forhindrer, at et driftsselskab sælges skattefrit umiddelbart efter en omstrukturering.

11 Holdingkravet brydes ikke ved efterfølgende skattefri omstrukturering med ren aktievederlæggelse – men kravet videreføres i sin restløbetid på de deltagende selskaber.

12 En isoleret kapitalforhøjelse fra tredjemand er ikke afståelse og bryder ikke holdingkravet; men et samlet aftalekompleks, hvor modydelsen kanaliseres gennem selskabets egne midler, er en reel afståelse.

13 Selv når de objektive betingelser formelt er opfyldt, kan en samlet transaktionsrække, der reelt udgør et skattefrit exit for en aktionær, tilsidesættes efter princippet om substans over form.

14 Ligningslovens § 3 forudsætter, at den primære skattefordel opnås af et selskab – er fordelen en personaktionærs udskydelse af beskatning, finder generalklausulen ikke anvendelse.

15 Den skattemæssige spaltnings-/fusionsdato er åbningsstatusdatoen, medmindre koncernforbindelsen ophører eller etableres, i hvilket tilfælde vedtagelsesdatoen anvendes for det selskab, der skifter koncernforbindelse.

16 Indsendelse af oplysninger senest 1 måned efter vedtagelsen er efter fusionsskatteloven § 6, stk. 3, en materiel betingelse for lovens anvendelse – men Skatteforvaltningen kan se bort fra fristoverskridelsen efter § 6, stk. 5.

17 Kontante udligningssummer omkvalificeres til udbytte efter fusionsskatteloven § 9, når aktionæren eller en forbunden part efter omstruktureringen ejer aktier i et af de deltagende eller koncernforbundne selskaber.

18 EU-Domstolen har underkendt nationale ordninger, der opstiller en generel formodning om misbrug ved grænseoverskridende omstrukturering og kræver forudgående godkendelse alene her.

§ 1 Successionsprincippet og fusionsskattelovens fire transaktionstyper

Fusionsskatteloven hviler på et **kontinuitetsprincip**. Efter fusionsskatteloven § 8, stk. 1 behandles aktiver og passiver, der er i behold hos det indskydende selskab, ved opgørelsen af det modtagende selskabs skattepligtige indkomst,

> *som om de var anskaffet af dette på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af det indskydende selskab, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af dette selskab*

Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger anses for foretaget af det modtagende selskab. På aktionærsiden gælder en parallel succession efter fusionsskatteloven § 11, stk. 1, hvorefter vederlagsaktierne anses for erhvervet på samme tidspunkt og for samme anskaffelsessum som de ombyttede aktier.

Regimet dækker fire transaktionstyper:

Transaktion	Hjemmel	Successionsvirkning
Fusion	FUL § 1 og § 8	Fuld succession i selskabets aktiver/passiver
Spaltning (ophørs- og grenspaltning)	FUL § 15 a og § 15 b	§ 8 finder tilsvarende anvendelse
Tilførsel af aktiver	FUL § 15 c og § 15 d	Succession i grenens aktiver mod vederlag i aktier
Aktieombytning	ABL § 36	Aktionærsuccession, jf. FUL §§ 9 og 11

Successionen er fuldstændig og omfatter også historiske afskrivningssaldi. I **SKM2007.140.SR** bekræftede Skatterådet, at det modtagende selskab ved en skattefri tilførsel af hele virksomheden succederer i det indskydende selskabs **samlede** driftsmiddelsaldo – også for så vidt saldoen indeholdt restværdier for allerede afhændede driftsmidler – jf. FUL § 8, stk. 1 og § 15 d, stk. 2; se SKM2007.140.SR.

Kontinuiteten er dog ikke ubetinget. Successionen gælder ikke fremførte underskud: efter FUL § 8, stk. 6 kan underskud fra tidligere år ikke bringes til fradrag i det modtagende selskab, medmindre underskuddet er opstået, mens selskaberne var sambeskattede. Landsskatteretten anvendte reglen strengt i 09-00729, hvor et underskud fortabtes, fordi den eksisterende sambeskatning ophørte og en ny blev etableret ved ophørsspaltningen – det var dermed ikke en spaltning *inden for* en bestående sambeskatning. Tilsvarende i 16-0693075 og 16-1187372, hvor særunderskud opstået før sambeskatningens indtræden fortabtes ved fusionen. Ved grenspaltning kan fremførte underskud derimod ikke *fordeles* mellem det indskydende og det modtagende selskab – der er ingen hjemmel hertil i § 8, stk. 6, jf. SKM2016.413.SR. Nyere praksis om samspillet mellem FUL § 8, stk. 6 og selskabsskattelovens underskudsbegrænsningsregler findes i SKM2026.117.SR.

At valget af skattefri behandling er bindende, illustreres af Højesterets dom i BS-2383/2020-HJR: et selskab, der havde gennemført en fusion skattefrit og efterfølgende mistede fradragsret for et kildeartsbegrænset aktietab efter FUL § 8, stk. 8, kunne ikke omgøre valget efter skatteforvaltningsloven § 30 – konsekvensen var en iboende følge af valget, ikke af myndighedernes efterfølgende ansættelse.

LOV Fusionsskatteloven § 8, stk. 1, 6 · Fusionsskatteloven § 11, stk. 1 · Fusionsskatteloven § 15d, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 30

PRAKSIS
Højesteret · Afslag på selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 ved skattefri fusion 14.12.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Underskudsbegrænsning ved fusion - Tidspunkt for sambeskatnings indtræden 08.09.2020

Landsskatteretten · Underskudsbegrænsning ved fusion - Særunderskud og frist for omlægning af indkomstår	17.12.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Underskudsfremførsel ved skattefri ophørsspaltning - Journalnr. 09-00729	18.05.2010
Skatterådet · Underskudsfremførsel ved fusion efter afbrudt sambeskatning	04.03.2026
Skatterådet · Fremførsel af underskud ved skattefri grenspaltning uden fordeling	19.09.2016
Skatterådet · Skattefri aktivtilførsel succession i afskrivningsgrundlag og group contributions	26.02.2007

§ 2 De to sideordnede spor – objektiveringen ved lov nr. 343 af 18. april 2007

Frem til 2007 var skattefri spaltning, tilførsel af aktiver og aktieombytning **altid** betinget af en tilladelse fra skattemyndighederne. Ved lov nr. 343 af 18. april 2007 (L 110) blev der indført et sideordnet, objektiveret spor, hvor de samme transaktioner kan gennemføres uden tilladelse, hvis en række lovfæstede værnsregler overholdes.

Lovgivers begrundelse fremgår klart af de almindelige bemærkninger til lovforslaget:

> *Fusionsskattedirektivet er indarbejdet i dansk ret således, at et selskab skal have en tilladelse fra SKAT, hvis selskabet vil omstrukturere skattefrit. Tilladelse til skattefri omstrukturering gives i visse situationer med forskellige vilkår, som har til formål at forhindre, at selskaberne benytter en skattefri omstrukturering til at udhule avancebeskatningen ved reelt at afstå aktier eller aktiver skattefrit.*

Og om værnsreglernes funktion i det nye system:

> *Værnsreglerne er udformet, så de kan varetage de samme hensyn, som i dag påses i tilladelsessystemet, og som ligger bag de vilkår, der stilles i tilladelsespraksis. Værnsreglerne er derfor udformet, så det ikke vil være interessant at anvende adgangen til skattefri omstrukturering uden tilladelse, hvis hovedformålet med en omstrukturering er skatteundgåelse eller skatteunddragelse.*

De to spor er **valgfrie alternativer**, ikke et hierarki. Forarbejderne understreger, at

> *For de selskaber og selskabsdeltagere, som ikke på forhånd kan forudse, om de vil kunne beholde vederlagsaktierne i tre år, bevares de gældende regler og tilladelsessystemet i sin nuværende form.*

Sporvalget er indbygget i selve lovteksten. Fusionsskatteloven § 15 a, stk. 1 opdeler bestemmelsen således: 2. pkt. fastsætter tilladelseskravet, 3. pkt. hjemler vilkår og dokumentationskrav, og 4. pkt. åbner adgangen til spaltning "uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen, jf. dog 5.-11. pkt.". Samme opbygning findes i § 15 c, stk. 1 for tilførsel af aktiver og i ABL § 36, stk. 1 og 6 for aktieombytning.

Skattefri **fusion** står uden for denne dualitet: for fusion stilles der efter loven i dag i intet tilfælde krav om tilladelse. Det betyder ikke, at fusioner er uden misbrugskontrol – de rammes i stedet af generalklausulen i ligningsloven § 3, som gennemgås nedenfor.

Det er endelig værd at bemærke, at der ikke er identitet mellem det selskabsretlige og det skatteretlige spaltningsbegreb. I 09-02817 stadfæstede Landsskatteretten et afslag på skattefri grenspaltning, fordi vederlæggelseskravet i FUL § 15 a, stk. 2 ikke var opfyldt, når en del af aktionærerne alene modtog "vederlag" i form af en værdiforøgelse af de aktier, de allerede ejede. At transaktionen var godkendt selskabsretligt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen var uden betydning.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 1, 6 | Fusionsskatteloven § 15a, stk. 1, 2 | Fusionsskatteloven § 15c, stk. 1 | Ligningsloven § 3

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afslag på skattefri grenspaltning - manglende vederlæggelse af alle aktionærer 20.01.2010

§ 3 Tilladelsessporet: kravet om, at skatteundgåelse ikke må være hovedformålet

Tilladelseskravet i fusionsskatteloven § 15 a, stk. 1, 2. pkt., § 15 c, stk. 1, 2. pkt. og ABL § 36, stk. 1 gennemfører fusionsskattedirektivets misbrugsklausul. Efter artikel 15, stk. 1, litra a, i direktiv 2009/133/EF kan en medlemsstat afslå eller inddrage adgangen til direktivets fordele, hvis transaktionens **hovedformål eller et af hovedformålene er skatteunddragelse eller skatteundgåelse**.

Højesteret sammenfattede i BS-48218/2025-HJR de bærende principper fra EU-Domstolens praksis:

- Der skal foretages en **samlet vurdering af den konkrete transaktion** (Leur-Bloem, C-28/95, præmis 41).
- Medlemsstaterne kan kun **undtagelsesvis** inddrage adgangen til direktivets fordele.
- En transaktion med **flere formål**, hvori skattemæssige betragtninger indgår, kan udgøre en forsvarlig økonomisk betragtning, hvis de skattemæssige betragtninger **ikke er fremherskende** (Modehuis, C-352/08, præmis 45; Foggia, præmis 35).
- Reglerne skal udformes under hensyn til **proportionalitetsprincippet**.

Højesteret citerede tillige lovforarbejderne til L 110, hvorefter Skatteforvaltningen påser, at omstruktureringen "er båret af forsvarlige forretningsmæssige begrundelser og ikke reelt benyttes til at afstå aktiver skattefrit og derved omgå avancebeskatningen".

Afslagspraksis. Landsskatteretten stadfæstede i 08-02653 et afslag på skattefri grenspaltning, hvor et selskab ville udspalte sin forretningsejendom for derefter at sælge butiksaktiviteten. Retten fandt, at spaltningen medførte en likviditetsbesparelse ved udskydelse af beskatningen af en avance på ca. 12 mio. kr., og at klagerens planer for anvendelsen af salgsprovenuet ikke var tilstrækkeligt konkrete til at afkræfte, at et af hovedformålene var at undgå umiddelbar beskatning.

Tilsvarende i 09-01977, hvor en aktieombytning blev nægtet. Begrundelsen – at samle aktiviteterne under ét holdingselskab for at styrke kapitalberedskabet i et nødlidende byggeselskab – tog efter rettens opfattelse ikke udgangspunkt i det *erhvervede* selskabs forhold, men i hovedaktionærens og hans øvrige selskabers forhold. Hensynet til at opnå underskudsoverførsel via sambeskatning var den væsentligste årsag. Retten tilføjede et vigtigt forbehold:

> *Landsskatteretten bemærkede endvidere, at den omstændighed, at det ikke var hensigten, at det erhvervende selskab afstod anparterne i det erhvervede selskab inden for de første 3 år efter ombytningen, ikke kunne begrunde, at hovedformålet eller et af hovedformålene med omstruktureringen ikke var skatteunddragelse eller skatteundgåelse.*

En erklæret hensigt om at overholde et ejertidskrav er altså ikke i sig selv en forretningsmæssig begrundelse.

Bevisbyrden ligger hos myndighederne. I 19-0015814 underkendte Landsskatteretten en tilbagekaldelse af en tilladelse til grenspaltning, hvor aktierne i det indskydende selskab var solgt godt to år efter spaltningen. Retten lagde vægt på, at spaltningen var velbegrundet i ønsket om at adskille koncernens forretningsområder ("life science" og foderstof), at salget skete på baggrund af en uopfordret henvendelse, og at en generel salgshensigt i en ejeraftale ikke er tilstrækkeligt bevis for en konkret omgåelseshensigt. Forhøjelsen på 32.036.200 kr. blev nedsat til 0 kr.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 1 · Fusionsskatteloven § 15a, stk. 1 · Fusionsskatteloven § 15c, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret: Tilbagekaldelse af skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – skatteundgåelse som hovedformål og den 6-årige genoptagelsesfrist	16.06.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten underkender tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri grenspaltning	04.12.2020
Landsskatteretten · Afslag på skattefri aktieombytning - manglende forretningsmæssig begrundelse	06.01.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om afslag på skattefri grenspaltning grundet manglende forretningsmæssig begrundelse	15.05.2009

§ 4 Vilkår, anmeldelsesvilkår og tilbagekaldelse – efterfølgende dispositioner tæller med

Skatteforvaltningen kan efter fusionsskatteloven § 15 a, stk. 1, 3. pkt., § 15 c, stk. 1, 3. pkt. og ABL § 36, stk. 1, 4. pkt. fastsætte **særlige vilkår** for en tilladelse. Det klassiske vilkår er anmeldelsesvilkåret, der forpligter parterne til at underrette forvaltningen om væsentlige ændringer i koncernstruktur og ejerforhold i en periode efter omstruktureringen. Forarbejderne til aktieavancebeskatningsloven beskriver adgangen således:

> *Hvis det skønnes, at der ikke er grundlag for at give tilladelse uden særlige vilkår, kan der bl.a. stilles et vilkår, der betinger tilladelsens opretholdelse af, at væsentlige ændringer i de forhold, der ligger til grund for tilladelsen, anmeldes til told- og skatteforvaltningen forud for ændringernes gennemførelse.*

Højesterets dom af 16. juni 2026 i de tre sammenlagte sager BS-48218/2025-HJR er nu den ledende afgørelse om tilbagekaldelse. En familieejet bilhandelsvirksomhed fik i juli 2011 tilladelse til skattefri aktieombytning og ophørsspaltning med anmeldelsesvilkår gældende i 3 år. I april 2012 – kort efter omstruktureringen – blev der besluttet en ekstraordinær udlodning på **63.953.000 kr.** til de to holdingselskaber, og sønnens holdingselskab købte umiddelbart herefter yderligere 23 pct. af aktiekapitalen for ca. 10,87 mio. kr. Hverken udlodningen eller aktieoverdragelsen blev anmeldt.

Højesteret fastslog som **et centralt princip**, at efterfølgende dispositioner i og mellem de involverede selskaber må indgå i den samlede vurdering af, om hovedformålet var skatteundgåelse. I den konkrete vurdering indgik:

Omstændighed	Betydning

Udlodningen på ca. 64 mio. kr. var drøftet allerede under ansøgningen	Taler for, at udlodningen var planlagt fra begyndelsen
Udlodningen var ikke begrundet i konkrete ejendomsinvesteringer i 2012	Anfægter det erklærede forretningsmæssige formål
Ejendomsinvesteringer blev først foretaget efter tilbagekaldelsen i 2016	Omstruktureringen muliggjorde ingen forretningsmæssige dispositioner
Udlodningen muliggjorde aktieoverdragelse til markant lavere pris	Købet blev reelt finansieret skattefrit

Højesteret tiltrådte, at hovedformålet var skatteundgåelse, og at tilbagekaldelsen ikke var uproportional – herunder fordi appellanterne i tvivlstilfælde burde have spurgt myndighederne i overensstemmelse med anmeldelsesvilkårene. Samme sagskompleks er registreret under 48218/2025, 48242/2024 og 48245/2025.

Sporskifte. Bryder en skatteyder et objektivt holdingkrav, kan der efterfølgende søges om tilladelse efter tilladelsessporet – et såkaldt sporskifte. 21-0097130 er et instruktivt eksempel. En frisørindehaver havde i december 2017 gennemført anpartsombytning og ophørsspaltning efter ABL § 36, stk. 6, men solgte virksomheden i september 2020 – tre måneder før holdingkravets udløb – efter at hendes 2-årige søn 14 dage forinden var blevet diagnosticeret med en hjernetumor. Landsskatteretten gav tilladelse og foretog en **todelt** vurdering: både omstruktureringens oprindelige formål (forskellig udbyttepolitik og konkrete udvidelsesplaner) og det efterfølgende salg var forretningsmæssigt begrundet. Retten lagde vægt på, at salget skete to år og ni måneder efter omstruktureringen, at den udløsende faktor var en pludselig og uforudset privat hændelse, og at løbende driftsinvesteringer helt frem til salget talte imod et forud planlagt skattemotiveret salg.

> *Da såvel ombytningen som det efterfølgende frasalg anses forretningsmæssigt begrundet, finder Landsskatteretten ikke, at de efterfølgende forhold og klagerens salg inden udløbet af holdingkravet medfører, at de skattemæssige betragtninger har været fremherskende i forbindelse med den pågældende transaktion.*

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 1, 6 · Fusionsskatteloven § 15a, stk. 1 · Fusionsskatteloven § 15c, stk. 1

PRAKSIS
- **Højesteret** · Højesteret: Tilbagekaldelse af skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – skatteundgåelse som hovedformål og den 6-årige genoptagelsesfrist — 16.06.2026
- **Højesteret** · Tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri aktieombytning og ophørsspaltning: Skatteundgåelse som hovedformål og den 6-årige genoptagelsesfrist ved kontrollerede transaktioner — 16.06.2026
- **Landsskatteretten** · Tilladelse til skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – Sporskifte godkendt — 24.03.2025
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten underkender tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri grenspaltning — 04.12.2020

§ 5 Ansættelsesfristen: omstruktureringer er kontrollerede transaktioner

Når en tilladelse tilbagekaldes eller en omstrukturering omkvalificeres til skattepligtig, opstår spørgsmålet om, hvorvidt skattemyndighederne har overholdt ansættelsesfristerne. Den ordinære frist i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1 er tre år; for skattepligtige omfattet af skattekontrolloven § 3 B gælder en forlænget seksårig frist for **kontrollerede transaktioner**, jf. § 26, stk. 5.

Højesteret fastslog i BS-48218/2025-HJR, at begrebet kontrollerede transaktioner

> *omfatter den situation, at en aktionær overdrager aktier i et eksisterende selskab til et nystiftet selskab mod anparter heri*

når den pågældende opnår bestemmende indflydelse over det nye selskab. Aktieombytning og ophørsspaltning er dermed kontrollerede transaktioner. Højesteret fandt endvidere, at § 26, stk. 8 ikke begrænser anvendelsesområdet for stk. 5 ved aktieombytning og ophørsspaltning, og at en **forkert lovhenvisning** i SKATs begrundelse ikke medførte ugyldighed:

> *Den omstændighed, at SKAT oprindeligt har fundet hjemlen til genoptagelse i en forkert bestemmelse, kan ikke føre til, at afgørelserne skal tilsidesættes.*

Afgørelsen ligger i forlængelse af Højesterets dom i BS-23001/2025-HJR, hvor overdragelse af aktiver og passiver mellem interesseforbundne parter ved en virksomhedsomdannelse ligeledes blev anset for en kontrolleret transaktion. Sagskomplekset om tilbagekaldte tilladelser til skattefrie omstruktureringer forud for generationsskifte, hvor Østre Landsret frifandt Skatteministeriet (SKM2025.289.ØLR), fik meddelt 3.-instansbevilling ved 25/13423.

Praktisk konsekvens: en omstrukturering, der er gennemført i indkomstår N, kan som udgangspunkt omkvalificeres helt frem til 1. maj i det sjette år efter indkomstårets udløb – en betydeligt længere eksponering, end den ordinære frist antyder. Det gælder også i det objektive spor, hvor der ikke foreligger nogen tilladelse at tilbagekalde.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, 5, 8 · Skattekontrolloven § 3b	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesteret: Tilbagekaldelse af skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – skatteundgåelse som hovedformål og den 6-årige genoptagelsesfrist	16.06.2026
	Højesteret · Højesterets dom om anvendelse af den 6-årige ligningsfrist ved ændring af skattefri virksomhedsomdannelse til skattepligtig	16.12.2025
	Procesbevillingsnævnet · Procesbevillingsnævnet: 3.-instansbevilling om tilbagekaldte tilladelser til skattefrie virksomhedsomdannelser og fristen for kontrollerede transaktioner (SKM2025.289.ØLR)	28.08.2025

§ 6 Handelsværdikravet ved omstrukturering uden tilladelse

Den første objektive betingelse i det tilladelsesfrie spor er, at der ikke må ske formueforskydning. Efter fusionsskatteloven § 15 a, stk. 2, 2. pkt. skal værdien af de tildelte aktier med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svare til **handelsværdien** af de overførte aktiver og passiver. Parallelt kræver ABL § 36, stk. 6, 2. pkt., at vederlagsaktiernes værdi svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier.

Forarbejderne til L 110 forklarer formålet:

> *De foreslåede regler om ombytningsforhold til handelsværdi og fordeling af aktiver og gæld skal forhindre, at en skattefri omstrukturering uden tilladelse bliver benyttet til at foretage skævdeling af værdier mellem aktionærerne.*

Regnskabsmæssige værdier kan anvendes ved ligelig fordeling. I SKM2007.699.SR bekræftede Skatterådet, at en ophørsspaltning til fire nystiftede selskaber kunne gennemføres på grundlag af bogførte værdier, selv om et skovbrug bogført til 8,8 mio. kr. havde en estimeret handelsværdi på 21,9 mio. kr. Afgørende var, at hver anpartshaver modtog en ideel andel på ¼ af samtlige aktiver og gældsforpligtelser:

> *I disse situationer sker der ikke formueforrykkelser mellem aktionærer eller flyttes værdier fra yngre til ældre aktier. Princippet om, at vederlaget skal svare til handelsværdien af de overførte aktiver og passiver, anses derfor for opfyldt, når der er tale om en ligelig fordeling.*

Modstående interesser tillægges vægt. Hvor aktionærerne er ikke-interesseforbundne eller har konkret modstående økonomiske interesser, accepteres den aftalte værdiansættelse normalt. Se SKM2008.291.SR (ikke-interesseforbundne parter), SKM2008.175.SR (søskende anses som udgangspunkt for parter med modstridende interesser), SKM2008.692.SR (søskende og fætre/kusiner) og SKM2008.858.SR, hvor en fordeling på 30/35/35 pct. mellem far og to børn blev accepteret, fordi A-aktiernes særlige stemme- og udbytterettigheder retfærdiggjorde afvigelsen fra de nominelle ejerandele. Tilsvarende SKM2007.577.SR og SKM2021.288.SR, hvor handelsværdibetingelsen var opfyldt ved spaltning til bogførte værdier, fordi der ikke skete formueforrykkelse mellem anpartshaverne.

Kravet er ufravigeligt – også for eneejere. SKM2008.281.SR er den principielle afgørelse. En eneanpartshaver ville ombytte anparter med en handelsværdi på ca. 1,37 mio. kr. mod nominelt blot 5.000 kr. nye anparter i et **eksisterende** holdingselskab. Skatterådet svarede nej: når der ombyttes til et allerede eksisterende selskab, er det en betingelse for succession, at der foretages en kapitaludvidelse, som svarer til værdien af de indskudte aktier – det er ikke tilstrækkeligt, at aktionærens eksisterende aktier stiger i værdi. Eneejerskabet kunne ikke begrunde en lempeligere fortolkning, fordi bestemmelsen efter ordlyd og formål er en ufravigelig værnsregel. Kravet er senest håndhævet i SKM2024.505.SR, hvor en direkte aktieombytning til et holdingselskab med negativ egenkapital blev afvist, fordi handelsværdikravet ikke var opfyldt.

Dokumentationskravet er reelt: i SKM2008.860.SR blev en fordeling på 32,48 pct. accepteret på grundlag af en uafhængig ejendomsmæglervurdering og en DCF-værdiansættelse fra en corporate finance-rådgiver.

LOV	Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 6 · Fusionsskatteloven § 15a, stk. 2	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Afvisning af alternativ aktieombytning og fusion grundet rådgivning	09.10.2024
	Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning nægtes tilbagevirkende kraft	27.05.2021
	Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning med forskellig skattemæssig spaltningsdato	29.10.2008
	Skatterådet · Skattefri aktieombytning uden tilladelse ved etablering af fælles koncernstruktur	29.10.2008
	Skatterådet · Skattefri spaltning uden tilladelse og udbyttebegrænsning	26.08.2008
	Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning af fire selskaber uden tilladelse	31.03.2008
	Skatterådet · Aktieombytning uden handelsværdi godkendes ikke ved eneejerforhold	28.03.2008
	Skatterådet · Skattefri spaltning og forholdsmæssig fordeling af aktiver	21.02.2008
	Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning med bogførte værdier ved ligelig fordeling	05.10.2007
	Skatterådet · Skattefri spaltning af selskab værdiansættelse og fordeling af aktiver	28.08.2007

§ 7 Balancetilpasningskravet ved spaltning uden tilladelse

Den anden objektive betingelse er balancekravet i fusionsskatteloven § 15 a, stk. 2, 3. pkt.:

> *Det er endvidere en betingelse for anvendelsen af stk. 1, 4. pkt., at forholdet mellem aktiver og forpligtelser, der overføres til det modtagende selskab, svarer til forholdet mellem aktiver og forpligtelser i det indskydende selskab.*

Ordet "gæld" blev i 2009 ændret til "forpligtelser" for at præcisere, at bestemmelsen omfatter både gældsforpligtelser og hensatte forpligtelser. Formålet er at undgå, at man udspalter aktiver med en uforholdsmæssig stor gæld og derved reelt realiserer en skattefri avance.

Forudgående balancetilpasning er tilladt. SKM2008.172.SR er den centrale afgørelse. To brødre ville ophørsspalte et ejendomsselskab, så den ene fik ejendommen og den anden likvider. For at overholde balancekravet optog selskabet **forud** for spaltningen et banklån på 11 mio. kr. Skatterådet bekræftede, at loven ikke forbyder forudgående lånoptagelse, og henviste til, at Skatteministeriet under lovbehandlingen havde bekræftet over for Advokatrådet, at

> *...det er korrekt, at det er muligt at dele et selskab mellem flere aktionærer, og at der er muligt forudgående at foretage balancetilpasninger i det indskydende selskab.*

Forudsætningen er, at der er **realitet** bag dispositionen – en reel gældsforpligtelse med forretningsmæssig realitet forud for spaltningsdatoen. Skatterådet accepterede tillige, at de modtagende selskaber indfriede lånet umiddelbart efter spaltningen, fordi selskabsdeltagerne var fysiske personer, der ikke kunne modtage skattefrit udbytte og var skattepligtige af avance ved afståelse.

Samme resultat i SKM2014.157.SR, hvor gældsandelen i hvert af tre modtagende selskaber svarede til det indskydende selskabs 23 pct.

Kontantvederlag behandles som gæld i balancen. Ydes der en kontant udligningssum ved spaltningen, opføres denne regnskabsmæssigt som en gældspost i spaltningsbalancen og fordeles forholdsmæssigt sammen med den øvrige gæld, jf. SKM2008.291.SR.

Selskaber uden gæld opfylder kravet automatisk. I SKM2009.21.SR bestod det indskydende holdingselskab udelukkende af kapitalandele uden gæld – forholdet mellem aktiver og gæld var derfor pr. definition identisk i det indskydende og de modtagende selskaber.

Bemærk, at balancekravet efter sin ordlyd kun gælder det **tilladelsesfrie** spor ("for anvendelsen af stk. 1, 4. pkt."). Ved spaltning med tilladelse er der ingen tilsvarende objektiv balancebetingelse – dér er det den samlede misbrugsvurdering, der er styrende.

LOV	Fusionsskatteloven § 15a, stk. 2	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Balancetilpasning ved skattefri ophørsspaltning uden tilladelse	28.02.2014
	Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning uden tilladelse efter fusionsskatteloven	08.01.2009
	Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning af fire selskaber uden tilladelse	31.03.2008
	Skatterådet · Balancetilpasning med nyt lån før skattefri ophørsspaltning	20.02.2008

§ 8 Holdingkravet på 3 år – indhold, videreførelse og brud

Holdingkravet er det objektive spors bærende værnsregel. Efter fusionsskatteloven § 15 a, stk. 1, 5. pkt. er adgangen til spaltning uden tilladelse betinget af, at

> *selskaber, der efter spaltningen ejer mindst 10 pct. af kapitalen eller aktier, der er omfattet af definitionen af skattefri porteføljeaktier i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i et af de deltagende selskaber, ikke afstår aktier i det eller de pågældende selskaber i en periode på 3 år efter vedtagelsen af spaltningen.*

De tilsvarende regler findes i § 15 c, stk. 1, 5. pkt. (det indskydende selskab må ikke afstå aktier i det modtagende selskab) og i ABL § 36, stk. 6, 3. pkt. (det erhvervende selskab må ikke afstå aktier i det erhvervede selskab).

Formålet er beskrevet i forarbejderne, som Skatterådet har citeret i SKM2023.246.SR:

> *For at forhindre at adgangen til skattefri aktieombytning uden tilladelse anvendes til at omgå avancebeskatningen – for eksempel hvor en personaktionær, der ønsker at sælge sit driftsselskab, først foretager en skattefri aktieombytning uden tilladelse og derefter lader holdingselskabet sælge driftsselskabet skattefrit – er det som udgangspunkt en betingelse for skattefriheden, at det erhvervende selskab ikke afstår aktierne i det erhvervede selskab i en periode på 3 år efter ombytningstidspunktet.*

Undtagelsen: efterfølgende skattefri omstrukturering. Efter § 15 a, stk. 1, 6. og 7. pkt. kan aktierne alligevel afstås inden for perioden "i forbindelse med en skattefri omstrukturering af den nævnte selskabsdeltager eller det pågældende deltagende selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier". I så fald finder holdingkravet **i sin restløbetid** anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis de deltagende selskaber i den efterfølgende omstrukturering. Identiske undtagelser findes i § 15 c, stk. 1, 6.-7. pkt. og ABL § 36, stk. 6, 4.-5. pkt.. Denne mekanik anvendes i praksis som en trappe: aktieombytning efterfulgt af ophørsspaltning, hvor holdingkravet blot ruller videre – se SKM2021.198.SR, SKM2021.199.SR, SKM2025.445.SR og SKM2025.480.SR.

Hvad er ikke afståelse? En isoleret kapitalforhøjelse, hvor tredjemand indskyder ny kapital, indebærer ikke afståelse af aktier. I SKM2009.646.SR mistede holdingselskabet stemmemajoriteten i driftsselskabet ved en kapitalforhøjelse til en nøglemedarbejder – det stred ikke mod holdingkravet. Tilsvarende accepterede SKM2009.736.SR efterfølgende investorindtræden ved nytegning, så længe de oprindelige aktionærer bevarede stemmeflertallet.

Hvad er afståelse? Grænsen trækkes ved det samlede aftalekompleks. I SKM2023.246.SR skulle en nøglemedarbejder opnå 50 pct. af driftsselskabet uden at tilføre ekstern kapital: holdingselskabet solgte sit tilgodehavende til et NewCo mod et gældsbrev, der alene skulle indfries med NewCo's andel af *fremtidige udlodninger* fra driftsselskabet, og overkursen ved gældskonverteringen indgik i netop den udlodning. Skatterådet fandt, at

> *De beskrevne dispositioner indgås i umiddelbar forlængelse af hinanden og som led i et samlet aftalekompleks.*

Der forelå dermed en reel afståelse omfattet af den brede definition i ABL § 30, stk. 1 ("salg, bytte, bortfald og andre former for afhændelse"), og aktieombytningen blev skattepligtig.

Overgangsreglerne. Holdingkravet i sin nuværende form afløste den tidligere udbyttebegrænsning ved harmoniseringen af udbytte- og avancebeskatningen i 2009. Omstruktureringer gennemført inden 22. april 2009 er ikke omfattet af holdingkravet, og den hidtidige udbyttebegrænsning blev samtidig ophævet, jf. SKM2010.223.SR og SKM2011.88.SR. Om det gamle udbyttebegrænsningsregime, se SKM2009.551.SR og SKM2008.692.SR, hvor Skatterådet fastslog, at udbyttebegrænsningen alene angik selskabsdeltagere, der kunne modtage skattefrit udbytte, men at et brud gjorde **hele** omstruktureringen skattepligtig.

Endelig er holdingkravet ikke til hinder for efterfølgende lodrette fusioner. I SKM2008.707.SR fastslog Skatterådet, at der ikke findes et generelt forbud mod efterfølgende omstruktureringer, forudsat at betingelserne for hver enkelt transaktion er opfyldt.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 30, stk. 1` `Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 6`

Fusionsskatteloven § 15a, stk. 1 | Fusionsskatteloven § 15c, stk. 1

PRAKSIS

Skatterådet · Skattefri omstrukturering og generationsskifte af landbrugsvirksomhed	03.09.2025
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning vedrørende generationsskifte	19.08.2025
Skatterådet · Aktieombytning mister skattefrihed grundet afståelse ved kapitalforhøjelse	31.05.2023
Skatterådet · Skattefri aktieombytning og ophørsspaltning i generationsskifte	13.04.2021
Skatterådet · Skattefri aktieombytning og efterfølgende ophørsspaltninger uden tilladelse	13.04.2021
Skatterådet · Skattefri slankning og salg efter omstrukturering før 2009	08.02.2011
Skatterådet · Skattefri omstruktureringer og salg af datterselskabsanparter	26.03.2010
Skatterådet · Skattefri aktieombytning uden tilladelse ved indtræden af investorer	01.12.2009
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning bevares ved efterfølgende kapitalforhøjelse	28.10.2009
Skatterådet · Udbyttebegrænsning efter skattefri aktieombytning	14.09.2009
Skatterådet · Skattefri spaltning efterfulgt af lodrette fusioner	03.09.2008
Skatterådet · Skattefri spaltning uden tilladelse og udbyttebegrænsning	26.08.2008

§ 9 De fire undtagelser, der lukker det objektive spor

Ud over holdingkravet indeholder fusionsskatteloven § 15 a, stk. 1 fire situationer, hvor adgangen til spaltning uden tilladelse **helt** er afskåret. Reglerne står i 8.-11. pkt.:

1. **Mindretalsdeltager, der bliver flertalsdeltager** (8. pkt.): Har det indskydende selskab mere end én selskabsdeltager, og har en eller flere af disse været selskabsdeltagere i mindre end 3 år uden at have rådet over flertallet af stemmerne, og bliver de ved spaltningen selskabsdeltagere i et modtagende selskab, hvor de tilsammen råder over flertallet af stemmerne, kan spaltningen ikke ske uden tilladelse. Reglen skal forhindre maskeret salg til tredjemand.
2. **ABL § 17-aktionær med kontantvederlag ved grenspaltning** (9. pkt.).
3. **Bestemmende indflydelse uden for EU/EØS og DBO-lande** (10. pkt.): Har en person eller et selskab med bestemmende indflydelse i det indskydende selskab, jf. ligningsloven § 2, hjemsted hverken i EU/EØS eller i en stat med dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, er sporet lukket.
4. **Forudgående koncerninterne aktieoverdragelser** (11. pkt.): Er der i en periode på 3 år forud for vedtagelsen overdraget aktier i det indskydende selskab uden skattemæssig succession til koncernforbundne selskaber, og er aktierne omfattet af ABL §§ 4 A, 4 B eller 4 C, afskæres adgangen. Denne værnsregel blev indsat ved en ændringslov af december 2016 for at modvirke utilsigtet omgåelse.

Praksis om 3-årsreglen. Ejertidskravet i 8. pkt. angår selskabsdeltagelse, ikke de enkelte aktier. I SKM2008.188.SR fastslog Skatterådet, at der hverken i ordlyden eller i forarbejderne er hjemmel til at indfortolke et krav om, at aktionæren skal have ejet *samtlige* sine aktier i mindst 3 år – det afgørende er, at aktionæren har været **selskabsdeltager** i mindst 3 år. Samme princip i SKM2012.685.SR, hvor Skatterådet tillod en ophørsspaltning til fire personlige holdingselskaber som led i et generationsskifte: ejertid optjent ved skattemæssig succession kan medregnes, og det er tilstrækkeligt, at en del af anparterne har været ejet i perioden.

I SKM2009.21.SR blev reglen anvendt på to deltagere: den ene succederede i anskaffelsestidspunktet via en forudgående aktieombytning og opfyldte dermed 3-årskravet; den anden havde kun været deltager i ca. 15 måneder, men havde hele tiden rådet over 70,37 pct. af stemmerne – undtagelsen rammer kun deltagere, der **ikke** har rådet over flertallet.

Majoritetskravet ved aktieombytning kan ikke omgås. Efter ABL § 36, stk. 2 skal det erhvervende selskab opnå flertallet af stemmerne. I SKM2007.922.SR afviste Skatterådet en kædetransaktion, hvor en aktionær købte yderligere 5 pct. for at opnå majoritet, ombyttede, fusionerede og derefter – ifølge en hensigtserklæring – skulle sælge de 5 pct. tilbage for at genoprette 50/50-ejerskabet. Rådet anså det samlede forløb for en omgåelse af det objektive majoritetskrav og bemærkede, at de forretningsmæssige formål (synergi og styrket markedsposition) kunne være opnået alene ved fusionen.

Bemærk dog, at ABL § 36, stk. 2, 2. pkt. udtrykkeligt anser majoritetskravet for opfyldt, selv om det erhvervende selskab umiddelbart efter ombytningen spaltes efter FUL § 15 a – og at der efter SKM2008.860.SR ikke gælder noget ejertidskrav for to på hinanden følgende aktieombytninger i det objektive spor. Endelig skal ombytningen efter ABL § 36, stk. 4 gennemføres inden for **6 måneder** fra den første ombytningsdag, og den kan ikke ske med tilbagevirkende kraft; fristen kan forlænges af Skatteforvaltningen.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 2, 4 · Fusionsskatteloven § 15a, stk. 1 · Ligningsloven § 2

PRAKSIS

Skatterådet · Skattefri spaltning uden tilladelse ejertidskrav ved generationsskifte	29.11.2012
Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning uden tilladelse efter fusionsskatteloven	08.01.2009
Skatterådet · Skattefri aktieombytning uden tilladelse ved etablering af fælles koncernstruktur	29.10.2008
Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning uden tilladelse og 3-årsreglen	22.02.2008
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning efterfulgt af fusion og majoritetskrav	19.12.2007

§ 10 Kontantvederlag, pro rata-kravet og omkvalifikation til udbytte

Efter fusionsskatteloven § 2, stk. 1 er det en betingelse for beskatning efter loven, at selskabsdeltagerne i det indskydende selskab alene vederlægges med aktier eller anparter i det modtagende selskab **og eventuelt en kontant udligningssum**.

Denne fleksible affattelse er resultatet af en bevidst liberalisering. Frem til 2002 var kontantvederlaget maksimeret til 10 pct. af værdipapirernes værdi, og der gjaldt et strengt pro rata-krav. Af forarbejderne til nyaffattelsen fremgår:

> *Som ved aktieombytning og fusion er der ikke nogen reel begrundelse for at opretholde maksimalgrænsen for kontantvederlæggelse. Det foreslås derfor at ophæve den maksimale grænse på 10 pct. for kontantvederlæggelse... Sammensætningen af vederlaget for en skattefri spaltning kan herved frit vælges, dog således at der skal ske vederlæggelse af mindst én aktionær med én aktie i det modtagende selskab.*

Og om pro rata-kravet:

> *Det foreslås derfor at ophæve pro rata-kravet, således at der er mulighed for, at to eller flere aktionærer ved en skattefri spaltning kan opdele et eksisterende selskab mellem sig... Det er efter forslaget en betingelse, at vederlæggelsen af aktionærerne sker i samme forhold som hidtil. To aktionærer, der ejer henholdsvis 40 og 60 pct. af et selskab, skal således vederlægges i forholdet 40:100 og 60:100, men vælger selv, om de begge ønsker at være aktionærer i det eller de modtagende selskab(er).*

Denne formulering er videreført i den gældende § 15 a, stk. 2, 1. pkt.: spaltning sker "ved i samme forhold som hidtil at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter og eventuelt en kontant udligningssum". **Værdimæssig** pro rata gælder altså fortsat; det er alene kravet om deltagelse i alle modtagende selskaber, der er ophævet.

Forbud mod kontantvederlag til selskabsaktionærer i det objektive spor. § 15 a, stk. 2, 4. pkt. fastsætter, at der ved spaltning uden tilladelse ikke må tildeles kontantvederlag til selskaber, der ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det indskydende selskab, eller hvis aktier er koncernselskabsaktier (ABL § 4 B) eller skattefri porteføljeaktier (ABL § 4 C). Reglen forhindrer, at et selskab kan konvertere en ellers skattepligtig avance til en skattefri udbetaling.

Omkvalifikation efter § 9. Efter fusionsskatteloven § 9 anses udligningssummer omfattet af § 2, stk. 1, som **udbytte**, hvis aktionæren – eller en person eller et selskab, som aktionæren har en forbindelse med som omhandlet i ligningsloven § 2 – efter omstruktureringen ejer aktier i et af de indskydende eller modtagende selskaber eller i koncernforbundne selskaber. Bestemmelsen erstattede fra 2013/2014 den tidligere afståelsesbeskatning af kontantvederlaget.

Afgrænsningen over for almindeligt udbytte. En udbytteudlodning forud for en spaltning omkvalificeres ikke automatisk til kontantvederlag. I SKM2008.188.SR fandt Skatterådet, at en udlodning på 31.280.000 kr. lå i tråd med selskabets historiske og ensartede udbyttepolitik (20 mio. kr. i 2004/2005 og 28 mio. kr. i 2005/2006), og at der ikke var "tilstrækkeligt sikre indikationer" til at tilsidesætte den civilretlige kvalifikation.

Samspillet med selskabsskatteloven § 2 D. Værnsreglen i selskabsskatteloven § 2 D omkvalificerer kontantvederlag ved koncerninterne aktieoverdragelser til tomme selskaber til udbytte. Anvendelsen er **objektiv**: i SKM2025.89.SR fastslog Skatterådet, at der hverken efter ordlyd eller forarbejder er hjemmel til at dispensere alene under henvisning til et manglende omgåelsesformål. Omvendt fandt reglen ikke anvendelse i SKM2021.313.SR, SKM2022.225.SR og SKM2020.521.SR, hvor sælger hypotetisk kunne have modtaget skattefrit udbytte.

Endelig kan en efterfølgende kontant regulering mellem to modtagende selskaber være skattefri, når den er en integreret del af spaltningen og alene tilsigter at bringe vederlæggelsen i overensstemmelse med værdierne på den skattemæssige spaltningsdato, jf. SKM2008.689.SR.

LOV Fusionsskatteloven § 2, stk. 1 · Fusionsskatteloven § 9 · Fusionsskatteloven § 15a, stk. 2 · Ligningsloven § 2 · Selskabsskatteloven § 2d

PRAKSIS

Skatterådet · Udbyttebeskatning af kontant vederlag ved salg til tomt selskab	24.02.2025
Skatterådet · Ingen udbyttebeskatning ved salg af aktier til tomt datterselskab	03.05.2022
Skatterådet · Koncerninternt aktiesalg omkvalificeres ikke til udbytte	14.06.2021
Skatterådet · Omstrukturering og gældsflytning uden omgåelse eller begrænset skattepligt	14.12.2020
Skatterådet · Spaltningsdato ved koncernophør og kontant regulering	22.08.2008
Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning uden tilladelse og 3-årsreglen	22.02.2008

§ 11 Fusions- og spaltningsdatoen efter § 5 og oplysningsfristen i § 6

Hovedreglen. Efter fusionsskatteloven § 5, stk. 1 anses datoen for den udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab i skattemæssig henseende for fusionsdato, og det er en betingelse, at denne dato er **sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår**.

Undtagelsen ved koncernskifte. Skal indkomsten i et deltagende selskab opgøres efter selskabsskatteloven § 31, stk. 5, fordi koncernforbindelsen er ophørt eller etableret inden eller i forbindelse med omstruktureringen, anvendes efter § 5, stk. 3 tidspunktet for ophøret henholdsvis etableringen som skattemæssig fusionsdato. Det kræves ikke, at de deltagende selskaber har samme skattemæssige dato.

Praksis om denne sondring er omfattende:

Afgørelse	Problemstilling	Resultat
SKM2008.227.SR	Holdingselskab med to leasede biler	Ikke passiv kapitalanbringelse – spaltningsdato = vedtagelsesdatoen
SKM2008.689.SR	Andele i partrederi og K/S	Erhvervsmæssig aktivitet – spaltningsdato = vedtagelsesdatoen
SKM2008.858.SR	Ultimativt moderselskab ophørsspaltes	Forskellige datoer: indskydende = vedtagelse, modtagende = åbningsstatus
SKM2021.288.SR	To direkte datterselskaber i indkomståret	Tilbagevirkende kraft nægtet
SKM2026.137.SR	Søsterfusion efter koncernskifte	§ 5, stk. 3, gælder kun det selskab, der skifter koncernforbindelse

SKM2026.137.SR er den seneste principielle afgørelse: Skatterådet afviste at bekræfte, at en fusion kunne opretholdes som skattefri, fordi undtagelsen i § 5, stk. 3, alene gælder det **indskydende** selskab, der ændrede koncernforbindelse, mens det modtagende selskab fortsat skulle overholde hovedreglen i stk. 1 om sammenfald med regnskabsårets skæringsdato.

Skatterådet korrigerede i SKM2010.625.SR sin egen praksis, så indkomst optjent under koncernforbindelsen ikke kan føres ud af koncernen med tilbagevirkende kraft. Ved grænseoverskridende omstrukturering er billedet nuanceret: forbliver aktiverne knyttet til et fast driftssted under dansk sambeskatning, kan hovedreglen anvendes, jf. SKM2017.347.SR; se også SKM2025.528.SR om fastsættelsen af ombytningsforholdet ved en mellemliggende aktieombytning.

Oplysningsfristen som gyldighedsbetingelse. Fusionsskatteloven § 6, stk. 3 er kort og kategorisk:

> *Oplysninger som nævnt i stk. 1 og 2 indsendes til told- og skatteforvaltningen senest 1 måned efter den dag, hvor fusionen er vedtaget i alle de fusionerende selskaber. Indsendelsen af de nævnte oplysninger er en betingelse for, at lovens regler kan finde anvendelse.*

Fristen er dermed en **materiel gyldighedsbetingelse**, ikke blot en ordensforskrift. Efter § 6, stk. 5 kan Skatteforvaltningen dog se bort fra overskridelse af månedsfristen – en dispensationsadgang, der i praksis afbøder virkningen af rene forglemmelser.

I det **objektive** spor gælder i stedet en oplysningspligt over for Skatteforvaltningen: efter § 15 a, stk. 8, § 15 c, stk. 11 og ABL § 36, stk. 7 skal det modtagende/erhvervende selskab senest samtidig med oplysningsafgivelsen efter skattekontrollovens § 2 oplyse, at det har deltaget i en omstrukturering uden tilladelse – og ved afståelse af aktier omfattet af holdingkravet skal der gives besked **senest 1 måned efter afståelsen**.

Om de almindelige oplysningsfrister for et selskab, der ophører ved skattefri ophørsspaltning med succession, se SKM2011.546.SR, hvor Skatterådet fastslog, at den afsluttende ansættelse behandles som en ordinær ansættelse med 6-månedersfrist, fordi ophørsbeskatning efter selskabsskattelovens § 5 ikke finder anvendelse.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 7 Fusionsskatteloven § 5, stk. 1, 3

Fusionsskatteloven § 6, stk. 3, 5 | Fusionsskatteloven § 15a, stk. 8 | Fusionsskatteloven § 15c, stk. 11 | Selskabsskatteloven § 31, stk. 5

PRAKSIS

Skatterådet · Skattefri fusion afvist: Fusionsdato for modtagende selskab opfyldte ikke krav om sammenfald med regnskabsårets skæringsdato	17.03.2026
Skatterådet · Fusionsdato og indregning af værdi efter mellemliggende aktieombytning	18.09.2025
Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning nægtes tilbagevirkende kraft	27.05.2021
Skatterådet · Fusionsdato ved grænseoverskridende søsterfusion til fast driftssted	08.05.2017
Skatterådet · Selvangivelsesfrist ved skattefri ophørsspaltning med succession	25.08.2011
Skatterådet · Korrektion af praksis for spaltningsdato ved ophør af koncernforbindelse	05.10.2010
Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning med forskellig skattemæssig spaltningsdato	29.10.2008
Skatterådet · Spaltningsdato ved koncernophør og kontant regulering	22.08.2008
Skatterådet · Skattefri ophørsspaltning med biler som erhvervsmæssig aktivitet	05.03.2008

§ 12 Grenkravet ved grenspaltning og tilførsel af aktiver

Hvor det indskydende selskab **ikke** ophører ved spaltningen, skal de aktiver og passiver, der overføres, udgøre en **gren af en virksomhed**, jf. fusionsskatteloven § 15 a, stk. 3 med henvisning til grendefinitionen i § 15 c, stk. 2:

> *Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.*

Definitionen indeholder to elementer: et **organisatorisk** krav (selvstændig bedrift) og et **finansielt** krav (kan fungere ved egne midler). Ved tilførsel af aktiver gælder samme definition, og tilførslen skal omfatte samtlige aktiver og passiver i den pågældende gren; risikobehæftede aktiver kan ikke selektivt efterlades i det indskydende selskab.

Fast ejendom som gren. SKM2008.924.SR er den centrale afgørelse i det tilladelsesfrie spor. Et selskab ønskede at udskille en fast ejendom med henblik på projektudvikling til et 100 pct. ejet datterselskab. Skatterådet lagde til grund, at den faste ejendom sammen med tilknyttede passiver kunne betragtes som en gren af en virksomhed, og at det modtagende selskab ville kunne fungere ved egne midler, fordi der blev overført tilstrækkelig likviditet til projektudviklingens første fase. At 60 administrative medarbejdere fortsat ville arbejde i bygningerne uden at indgå i tilførslen, ændrede ikke vurderingen, da de var knyttet til det indskydende selskabs kerneforretning.

Grænserne for hvad der kan medtages. 04-00717 illustrerer, at aktiver, der ikke organisatorisk knytter sig til grenen, ikke kan følge med. Ligningsrådet havde som vilkår fastsat, at det indskydende selskabs egne aktier ikke kunne overføres til den udspaltede enzym-gren, jf. § 15 a, stk. 3 og § 15 c, stk. 2. Konsekvensen var, at det modtagende selskab i stedet måtte købe aktierne kontant – og at den efterfølgende værdistigning på ca. 130 mio. kr. rejste et selvstændigt spørgsmål om tilskudsbeskatning (som Landsskatteretten dog afviste efter en helhedsvurdering).

Underskud fordeles ikke efter grenen. Selv om grenkravet forudsætter en organisatorisk selvstændig enhed, følger fremførte underskud ikke med grenen. I SKM2016.413.SR bekræftede Skatterådet, at FUL § 8, stk. 6 ikke giver hjemmel til at fordele underskud fra det indskydende til det modtagende selskab ved en grenspaltning – samtlige underskud forbliver i det indskydende selskab og anvendes i overensstemmelse med de sambeskatningskredse, de er opstået i.

Det skal endelig bemærkes, at spaltning uden tilladelse ikke kan anvendes til at omgå grenkravet gennem kontantvederlæggelse. Allerede forarbejderne fra 2002 slog fast, at der ikke gives tilladelse til en skattefri spaltning med kontantvederlæggelse, "hvis det vurderes, at grenkravet herved omgås".

LOV Fusionsskatteloven § 8, stk. 6 · Fusionsskatteloven § 15a, stk. 3 · Fusionsskatteloven § 15c, stk. 2

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om tilskudsbeskatning ved overførsel af egne aktier i forbindelse med skattefri spaltning — 16.04.2009
- **Skatterådet** · Fremførsel af underskud ved skattefri grenspaltning uden fordeling — 19.09.2016
- **Skatterådet** · Skattefri tilførsel af fast ejendom uden tilladelse — 19.11.2008

§ 13 Ligningslovens § 3 og substans over form som supplerende misbrugsspærrer

Oven på fusionsskattelovens egne værnsregler ligger den lovfæstede generalklausul i ligningsloven § 3, stk. 1, hvorefter skattepligtige selskaber ved indkomstopgørelsen skal se bort fra

> *arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.*

Efter stk. 2 betragtes et arrangement som ikke-reelt, i det omfang det ikke er tilrettelagt af "velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed".

Anvendelsesområdets grænse: skattefordelen skal tilfalde et selskab. Dette er den mest praktisk betydningsfulde begrænsning. I SKM2020.359.SR bekræftede Skatterådet, at en firetrins omstrukturering (fusion, to aktieombytninger og en ophørsspaltning), der udelukkende blev gennemført for at kunne opfylde majoritetskravet i ABL § 36, stk. 2, ikke rammes af § 3 – de deltagende selskaber opnåede ingen skattemæssig fordel, da deres eneste aktiv var datterselskabsaktier, der allerede kunne realiseres skattefrit. Samme begrænsning var afgørende i SKM2024.642.SR.

Hvor § 3 rammer. I SKM2020.293.SR ville en eneanpartshaver udlodde ca. 50 mio. kr. overskudslikviditet uden fuld udbyttebeskatning ved en kæde bestående af anpartsombytning, udbytteudlodning, ophørsspaltning og likvidation af pengetankselskabet, så han kunne fradrage en anskaffelsessum på 39,5 mio. kr. Skatterådet anerkendte, at spaltningen isoleret var skattefri, men fandt det samlede arrangement omfattet af § 3, fordi det reelt omkvalificerede en udbytteudlodning til et likvidationsprovenu. Se også SKM2019.413.SR og SKM2022.495.SR.

Substans over form uden § 3. Selv hvor generalklausulen ikke kan bringes i anvendelse, kan et arrangement tilsidesættes efter det ulovbestemte princip om, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner beskattes efter den modstående realitet. Det er kernen i SKM2024.642.SR, hvor en mindretalsaktionær skulle udskilles fra

et familieejet investeringsselskab gennem aktieombytning, udlodning og ophørsspaltning gennemført samme dag. Skatterådet fandt, at ligningsloven § 3 ikke fandt anvendelse, fordi fordelen tilfaldt en fysisk person – men tilsidesatte alligevel arrangementet:

> *Det betyder, at tomme og kunstige skattebetingede dispositioner kan tilsidesættes, således at beskatningen i stedet foretages efter den modstående realitet.*

Den samlede plan "fremstod som et salg af 10 pct. af selskabet uden umiddelbar beskatning", og holdingkravet i ABL § 36, stk. 6 blev derfor ikke anset for opfyldt – heller ikke via undtagelsen for efterfølgende skattefri omstrukturering i 4. pkt. Rådet betvivlede ikke, at der forelå en dyb familiekonflikt, men fandt den ikke konkretiseret til en påvirkning af driften, der kunne bære et skattefrit exit.

Modstykket. SKM2025.445.SR er den vigtigste afgrænsning over for SKM2024.642.SR. Her blev en identisk transaktionsstruktur – anpartsombytning, udbytteudlodning og ophørsspaltning i et pengeselskab og et driftsholdingselskab – godkendt, fordi der **ingen reel afståelse af ejerskab** skete: ejerne beholdt deres økonomiske interesse i driften, fordelingen var pro rata, og dispositionerne var begrundet i en konkret arveplan. Samme resultat i SKM2025.592.SR (adskillelse af likvider fra driftsselskaber forud for generationsskifte) og SKM2026.164.SR, hvor omstruktureringerne ikke udløste genberegning af nedsat gaveafgift, fordi der udelukkende blev vederlagt med kapitalandele og de indirekte ejerandele forblev uændrede.

Skillelinjen kan sammenfattes: **udskiller** transaktionsrækken en aktionær mod kontanter, er den udtryk for et skattefrit exit og tilsidesættes; **omfordeler** den derimod aktiver mellem selskaber uden at ændre ejerkredsens økonomiske position, er den lovlig.

Ved grænseoverskridende fusioner har Skatterådet gennemgående fundet, at § 3 ikke finder anvendelse, når der foreligger velbegrundede kommercielle hensyn – se SKM2020.282.SR (forenkling af koncernstruktur svarende til den operationelle virkelighed), SKM2021.591.SR og SKM2024.105.SR, hvor omgåelsesklausulen ikke fandt anvendelse, fordi der ikke opstod nogen selskabsskattefordel.

LOV	Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 2, 6 · Ligningsloven § 3, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion	10.04.2026
	Skatterådet · Skattefri generationsskifte omstrukturering med splittelse af likvider	27.10.2025
	Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning vedrørende generationsskifte	19.08.2025
	Skatterådet · Afståelse via skattefri spaltning betragtes som misbrug	17.12.2024
	Skatterådet · Omvendt lodret fusion uden misbrug af skatteregler	27.02.2024
	Skatterådet · Skattefri grænseoverskridende omvendt lodret fusion uden beskatning	11.11.2021
	Skatterådet · Omstruktureringer af koncernstruktur ikke omfattet af den generelle omgåelsesklausul	04.09.2020
	Skatterådet · Skattefri spaltning og likvidation af overskudslikviditet betragtes som misbrug	02.07.2020
	Skatterådet · Grænseoverskridende omvendt fusion er skattefri uden misbrug	01.07.2020

§ 14 EU-retlige rammer: fusionsskattedirektivet og misbrugsbegrebet

Hele regimet hviler på Rådets direktiv 2009/133/EF, der konsoliderede det tidligere direktiv 90/434/EØF. Direktivets **selskabsdefinition** i artikel 3 er indskrevet direkte i fusionsskatteloven § 15 a, stk. 1, 1. pkt., § 15 c, stk. 1, 1. pkt. og ABL § 36, stk. 1, suppleret af et krav om, at selskabet ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Ved § 15 a, stk. 7 og § 15 c, stk. 9 er anvendelsesområdet udvidet til EØS-selskaber, der

svarer til danske kapitalselskaber, hvis der er aftalt oplysningsudveksling – en udvidelse, der efter forarbejderne udspringer af EU-Domstolens praksis.

Euro Park Service er den principielle dom om tilladelseskrav. I C-14/16 underkendte Domstolen en fransk ordning, der krævede forudgående ministeriel godkendelse for at opnå skatteudskydelse – men **kun** ved tilførsel af aktiver til en udenlandsk juridisk person, ikke ved rent interne fusioner. Domstolen fastslog, at artikel 49 TEUF og direktivets misbrugsklausul er til hinder for en sådan ordning:

> *Direktiv 90/434/EØF tillader kun medlemsstaterne at nægte skattefordele i specifikke tilfælde af faktisk misbrug, ikke baseret på en generel regel, der systematisk kræver, at den skattepligtige godtgør fraværet af skattesvig og den økonomiske begrundelse.*

Domstolen understregede tillige, at et implicit afslag (fire måneders tavshed) uden automatisk begrundelse tilsidesatte retssikkerheds- og effektivitetsprincippet: **afslag på EU-retlige skattefordele skal altid være begrundet**. Det danske system er ikke uden videre ramt heraf, da tilladelseskravet gælder ens for interne og grænseoverskridende transaktioner – men dommen sætter en klar ramme for, hvor byrdefuld tilladelsesprocessen må være.

Nordcurrent præciserer misbrugsvurderingen. I C-228/24 – der angår moder-/datterselskabsdirektivets parallelle misbrugsklausul – fastslog Domstolen, at klausulen kan anvendes, selv om selskabet ikke er et rent gennemstrømningsselskab, men at myndighederne skal foretage en **samlet vurdering af alle relevante forhold**, herunder om arrangementet faktisk er båret af kommercielle grunde. Domstolen skelnede skarpt mellem det **objektive** element (manglende substans) og det **subjektive** element (kravet om en skattefordel), og fastslog, at det subjektive element ikke alene kan udledes af manglende substans. Denne to-leddede struktur genfindes i C-116/16, T Danmark, hvor Store Afdeling opstillede de objektive og subjektive kriterier for retsmisbrug og placerede bevisbyrden hos skattemyndigheden.

Direktivets rækkevidde ved rent interne transaktioner. Domstolen har i C-827/21 og C-201/24 afvist at fortolke fusionsskattedirektivet i rent interne situationer, hvor national ret ikke udtrykkeligt og ubetinget henviser til direktivet. Da den danske fusionsskattelov derimod udtrykkeligt indskriver direktivets selskabsdefinition og misbrugsklausul, har direktivkonform fortolkning fuld gennemslagskraft også for danske indenlandske omstruktureringer – hvilket netop er grunden til, at Højesteret i BS-48218/2025-HJR lagde EU-Domstolens praksis direkte til grund i en sag om en dansk familiekoncern.

Endelig sætter C-438/18 en ydre grænse: den generelle fradragsret for driftsomkostninger – her renteudgifter på gæld overtaget ved en omvendt fusion – falder uden for direktivets anvendelsesområde og henhører under medlemsstaternes egen kompetence.

I dansk praksis er direktivets betydning bekræftet i 10-002734, hvor Landsskatteretten fastslog, at et selskab har **retskrav** på at anvende fusionsskattelovens regler, jf. § 1, og at der ikke var hjemmel til likvidationsbeskatning af det udenlandske moderselskab ved en grænseoverskridende fusion efter § 15, stk. 4, fordi aktionærbeskatningen udtømmende er reguleret i §§ 9-11.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 36, stk. 1` `Fusionsskatteloven § 1` `Fusionsskatteloven § 15a, stk. 1, 7` `Fusionsskatteloven § 15c, stk. 1, 9` `Fusionsskatteloven § 15, stk. 4`

PRAKSIS **Højesteret** · Højesteret: Tilbagekaldelse af skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – skatteundgåelse som hovedformål og den 6-årige genoptagelsesfrist 16.06.2026

EU-Domstolen · EU-Domstolen afviser slovakisk skattesag: Manglende kompetence ved rent interne aktivoverførsler	28.04.2025
EU-Domstolen · Fortolkning af misbrugsklausulen i moder-datterselskabsdirektivet: Krav til reelle arrangementer og skattemæssige fordele	03.04.2025
EU-Domstolen · Domstolens kompetence og fortolkningspligt ved rent interne fusioner i forhold til fusionsdirektivet	27.04.2023
EU-Domstolen · Skattemæssig fradragsret for renteudgifter efter omvendt fusion og fusionsdirektivets rækkevidde	15.07.2019
EU-Domstolen · Skattefritagelse for udbytte og bekæmpelse af retsmisbrug i koncernstrukturer med gennemstrømningsselskaber (T Danmark og Y Denmark)	26.02.2019
EU-Domstolen · Krav om forudgående godkendelse af grænseoverskridende fusioner i strid med etableringsfriheden og anti-misbrugsreglerne i fusionsdirektivet (90/434/EØF)	07.03.2017
Landsskatteretten · Grænseoverskridende fusion tilladt uden ophørsbeskatning efter Fusionsskatteloven § 15, stk. 4	11.02.2011

§ 15 Grænseoverskridende omstrukturering og internationale sidevirkninger

Grænseoverskridende omstruktureringer rejser en række afledte spørgsmål, som praksis har afklaret ved siden af selve successionsspørgsmålet.

Fusion er ikke likvidation. I 10-002734 forsøgte SKAT at behandle en lodret grænseoverskridende fusion som en likvidation af det indskydende danske selskab med udbyttebeskatning af det luxembourgske moderselskab til følge. Landsskatteretten afviste dette: selv om der efter FUL § 15, stk. 4, jf. selskabsskattelovens § 5, sker realisationsbeskatning af aktiver, der forlader dansk beskatning, medfører dette ikke, at fusionen betragtes som skattepligtig med likvidationsbeskatning af aktionæren. Beskatningen af selskabsdeltagerne er udtømmende reguleret i FUL §§ 9-11, og efter § 10 medregnes fortjeneste og tab ved annullering af aktier i det indskydende selskab ikke.

Skatterådets praksis har fulgt samme linje ved omvendte lodrette fusioner: se SKM2020.282.SR (dansk moderselskab fusionerer ind i svensk datterselskab), SKM2021.591.SR og SKM2024.105.SR, hvor hverken ophørsbeskatning efter selskabsskattelovens § 5 eller ligningsloven § 3 fandt anvendelse.

Underskud i grænseoverskridende fusioner. SKM2015.683.SR viser samspillet mellem FUL § 8, stk. 6 og sambeskatningsreglerne: underskuddene i de ophørende danske selskaber kunne fremføres i det svenske moderselskabs danske filial, mens filialens eget underskud bortfaldt.

Exitskat og henstand. En skattefri aktieombytning udløser ikke i sig selv forfald af henstand med fraflytterskat, når ombytningen også er skattefri efter tilflytningslandets generelle regler – ikke blot som følge af aktionærens særlige skattestatus, jf. SKM2018.634.SR. Tilsvarende bevaredes henstanden ved en grænseoverskridende fusion i SKM2010.522.SR.

International sambeskatning. En omstrukturering kan utilsigtet afbryde bindingsperioden. I SKM2023.167.SR fandt Skatterådet, at et nystiftet holdingselskab allerede ved stiftelsen indtrådte i sambeskatningen og som **ultimativt moderselskab** afbrød bindingsperioden ved den efterfølgende ophørsspaltning – med fuld genbeskatning til følge. Afgørelsen er en påmindelse om, at de objektive betingelser i FUL § 15 a og ABL § 36 kan være opfyldt, samtidig med at omstruktureringen udløser betydelige skattekrav ad andre veje.

For fastsættelsen af den skattemæssige fusionsdato ved grænseoverskridende transaktioner gælder de særlige regler i FUL § 5, stk. 4, hvorefter der ved fusion med et udenlandsk modtagende selskab tidligst kan anvendes vedtagelsesdagen – se hertil SKM2010.772.SR og modsætningsvis SKM2017.347.SR, hvor tilbagevirkende kraft blev accepteret, fordi aktiverne forblev knyttet til et fast driftssted under dansk sambeskatning.

LOV Fusionsskatteloven § 5, stk. 4 · Fusionsskatteloven § 8, stk. 6 · Fusionsskatteloven § 10 · Fusionsskatteloven § 15, stk. 4 · Ligningsloven § 3

PRAKSIS

Landsskatteretten · Grænseoverskridende fusion tilladt uden ophørsbeskatning efter Fusionsskatteloven § 15, stk. 4	11.02.2011
Skatterådet · Omvendt lodret fusion uden misbrug af skatteregler	27.02.2024
Skatterådet · Aktieombytning og spaltning udløser genbeskatning i international sambeskatning	04.04.2023
Skatterådet · Skattefri grænseoverskridende omvendt lodret fusion uden beskatning	11.11.2021
Skatterådet · Grænseoverskridende omvendt fusion er skattefri uden misbrug	01.07.2020
Skatterådet · Fusionsdato ved grænseoverskridende søsterfusion til fast driftssted	08.05.2017

§ 16 Sammenfatning: hvad praksis kræver af en holdbar omstrukturering

Praksis tegner et regime med to indgange og én fælles bagdør.

Sporvalget er en risikofordeling. Tilladelsessporet giver en konkret, individuel vurdering og dermed forudsigelighed om netop dén transaktion – men prisen er, at Skatteforvaltningen kan fastsætte vilkår, og at tilladelsen kan tilbagekaldes, hvis efterfølgende dispositioner viser, at skatteundgåelse var hovedformålet. Det objektive spor giver hastighed og forudberegnelighed ud fra lovteksten – men prisen er, at holdingkravet på 3 år er ufravigeligt, og at et brud gør omstruktureringen skattepligtig med tilbagevirkende kraft. Bryder man holdingkravet af uforudsete grunde, står sporskiftet åbent, jf. 21-0097130.

Den forretningsmæssige begrundelse skal være konkret, aktuel og selskabsrettet. Afslagspraksis i 08-02653 og 09-01977 viser, at generelle henvisninger til rationalisering, administrative fordele eller sambeskatningsmuligheder ikke rækker, og at begrundelsen skal knytte sig til det **erhvervede** eller **spaltede** selskabs forhold – ikke til hovedaktionærens øvrige interesser. Omvendt viser 19-0015814 og 21-0097130, at en dokumenteret forretningsplan, tidsmæssig afstand til et efterfølgende salg og løbende driftsinvesteringer er stærke indicier for, at skattehensyn ikke var fremherskende.

Dokumentationen skal ligge klar fra begyndelsen. Handelsværdikravet (SKM2008.281.SR), balancekravet (SKM2008.172.SR), grenkravet (SKM2008.924.SR) og datoreglerne (SKM2026.137.SR) håndhæves efter ordlyden. Der er ingen dispensationsadgang for materielle betingelser – kun for oplysningsfristen i fusionsskatteloven § 6, stk. 3, hvor § 6, stk. 5 tillader forvaltningen at se bort fra en overskridelse.

Den fælles bagdør er realitetsvurderingen. Uanset spor kan en samlet transaktionsrække tilsidesættes, hvis den reelt udgør noget andet, end formen viser. Dette sker efter ligningsloven § 3, når skattefordelen tilfalder et selskab (SKM2020.293.SR), og ellers efter det ulovbestemte princip om substans over form (SKM2024.642.SR, SKM2023.246.SR). Den afgørende sondring er, om ejerkredsens økonomiske position ændres: omfordeling mellem selskaber er lovlig (SKM2025.445.SR, SKM2025.592.SR), mens et exit mod kontanter ikke er det.

Tidshorisonten er længere end tre år. Med Højesterets dom i BS-48218/2025-HJR står det fast, at omstruktureringer er kontrollerede transaktioner med en seksårig ansættelsesfrist, og at dispositioner foretaget efter omstruktureringen – udlodninger, aktieoverdragelser, strukturændringer – kan trækkes ind i den samlede

formålsvurdering flere år senere. Rådgivning bør derfor ikke stoppe ved gennemførelsen, men følge koncernen gennem hele anmeldelses- og holdingperioden.

De historiske overvejelser om, hvordan skattereglerne skal understøtte ejerskifter i erhvervslivet, blev senest samlet i Skatteministeriets betænkning nr. 1374/1999 om generationsskiftet i erhvervslivet – et hensyn, der stadig præger både tilladelsespraksis og den nyeste bindende svar-praksis om ophørsspaltning som led i generationsskifte, jf. SKM2025.480.SR og SKM2026.164.SR. Nærmere om familiesuccession, pengetankreglen og gaveafgift henvises til generationsskifte; om værdiansættelse som selvstændigt hovedproblem til skatteret-vaerdiansaettelse; og om gennemstrømningsselskaber og retmæssig ejer til retmaessig-ejer.

LOV Fusionsskatteloven § 6, stk. 3, 5 · Ligningsloven § 3

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret: Tilbagekaldelse af skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – skatteundgåelse som hovedformål og den 6-årige genoptagelsesfrist	16.06.2026
Landsskatteretten · Tilladelse til skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – Sporskifte godkendt	24.03.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten underkender tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri grenspaltning	04.12.2020
Landsskatteretten · Afslag på skattefri aktieombytning - manglende forretningsmæssig begrundelse	06.01.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om afslag på skattefri grenspaltning grundet manglende forretningsmæssig begrundelse	15.05.2009
Skatterådet · Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion	10.04.2026
Skatterådet · Skattefri fusion afvist: Fusionsdato for modtagende selskab opfyldte ikke krav om sammenfald med regnskabsårets skæringsdato	17.03.2026
Skatterådet · Skattefri generationsskifte omstrukturering med splittelse af likvider	27.10.2025
Skatterådet · Skattefri omstrukturering og generationsskifte af landbrugsvirksomhed	03.09.2025
Skatterådet · Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning vedrørende generationsskifte	19.08.2025
Skatterådet · Afståelse via skattefri spaltning betragtes som misbrug	17.12.2024
Skatterådet · Aktieombytning mister skattefrihed grundet afståelse ved kapitalforhøjelse	31.05.2023
Skatterådet · Skattefri spaltning og likvidation af overskudslikviditet betragtes som misbrug	02.07.2020
Skatterådet · Skattefri tilførsel af fast ejendom uden tilladelse	19.11.2008
Skatterådet · Aktieombytning uden handelsværdi godkendes ikke ved eneejerforhold	28.03.2008
Skatterådet · Balancetilpasning med nyt lån før skattefri ophørsspaltning	20.02.2008

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Aktieavancebeskatningsloven § 36	stk. 6	Fusionsskatteloven § 5	
Fusionsskatteloven § 8	stk. 1	Fusionsskatteloven § 15a	stk. 1
Fusionsskatteloven § 15c	stk. 1	Ligningsloven § 3	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

72 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 4

16.06.2026	Højesteret: Tilbagekaldelse af skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – skatteundgåelse som hovedformål og den 6-årige genoptagelsesfrist	10817-13887
16.06.2026	Tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri aktieombytning og ophørsspaltning: Skatteundgåelse som hovedformål og den 6-årige genoptagelsesfrist ved kontrollerede transaktioner	48218-2025-48242-2024--og-48245-2025
16.12.2025	Højesterets dom om anvendelse af den 6-årige ligningsfrist ved ændring af skattefri virksomhedsomdannelse til skattepligtig	23001-2025
14.12.2020	Afslag på selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 ved skattefri fusion	bs-2383-2020-hjr

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 6

28.04.2025	EU-Domstolen afviser slovakisk skattesag: Manglende kompetence ved rent interne aktivoverførsler	C201/24
03.04.2025	Fortolkning af misbrugsklausulen i moder-datterselskabsdirektivet: Krav til reelle arrangementer og skattemæssige fordele	C-228/24
27.04.2023	Domstolens kompetence og fortolkningspligt ved rent interne fusioner i forhold til fusionsdirektivet	C-827/21
15.07.2019	Skattemæssig fradragsret for renteudgifter efter omvendt fusion og fusionsdirektivets rækkevidde	C-438/18
26.02.2019	Skattefritagelse for udbytte og bekæmpelse af retsmisbrug i koncernstrukturer med gennemstrømningsselskaber (T Danmark og Y Denmark)	C-116/16
07.03.2017	Krav om forudgående godkendelse af grænseoverskridende fusioner i strid med etableringsfriheden og anti-misbrugsreglerne i fusionsdirektivet (90/434/EØF)	C-14/16

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 10

24.03.2025	Tilladelse til skattefri aktieombytning og ophørsspaltning – Sporskifte godkendt	21-0097130
04.12.2020	Landsskatteretten underkender tilbagekaldelse af tilladelse til skattefri grenspaltning	19-0015814
08.09.2020	Landsskatteretten: Underskudsbegrænsning ved fusion - Tidspunkt for sambeskatnings indtræden	16-1187372
17.12.2018	Underskudsbegrænsning ved fusion - Særunderskud og frist for omlægning af indkomstår	16-0693075
11.02.2011	Grænseoverskridende fusion tilladt uden ophørsbeskatning efter Fusionsskatteloven § 15, stk. 4	10-002734
18.05.2010	Landsskatteretten: Underskudsfremførsel ved skattefri ophørsspaltning - Journalnr. 09-00729	09-00729
20.01.2010	Afslag på skattefri grenspaltning - manglende vederlæggelse af alle aktionærer	09-02817
06.01.2010	Afslag på skattefri aktieombytning - manglende forretningsmæssig begrundelse	09-01977
15.05.2009	Landsskatteretten om afslag på skattefri grenspaltning grundet manglende forretningsmæssig begrundelse	08-02653

16.04.2009	Landsskatteretten om tilskudsbeskatning ved overførsel af egne aktier i forbindelse med skattefri spaltning	04-00717

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 51

10.04.2026	Skattefri omstrukturering efter generationsskifte – ingen genberegning af nedsat gaveafgift ved ophørsspaltning, anpartsombytning og fusion	25-5862526
17.03.2026	Skattefri fusion afvist: Fusionsdato for modtagende selskab opfyldte ikke krav om sammenfald med regnskabsårets skæringsdato	25-3234368
04.03.2026	Underskudsfremførsel ved fusion efter afbrudt sambeskatning	25-5151513
27.10.2025	Skattefri generationsskifte omstrukturering med splittelse af likvider	25-3188625
18.09.2025	Fusionsdato og indregning af værdi efter mellemliggende aktieombytning	24-1192358
03.09.2025	Skattefri omstrukturering og generationsskifte af landbrugsvirksomhed	25-2698572
19.08.2025	Skattefri anpartsombytning og ophørsspaltning vedrørende generationsskifte	25-2369066
24.02.2025	Udbyttebeskatning af kontant vederlag ved salg til tomt selskab	24-1483190
17.12.2024	Afståelse via skattefri spaltning betragtes som misbrug	23-1816300
09.10.2024	Afvisning af alternativ aktieombytning og fusion grundet rådgivning	24-0141397
27.02.2024	Omvendt lodret fusion uden misbrug af skatteregler	23-1092719
31.05.2023	Aktieombytning mister skattefrihed grundet afståelse ved kapitalforhøjelse	23-0001200
04.04.2023	Aktieombytning og spaltning udløser genbeskatning i international sambeskatning	22-0244986
03.05.2022	Ingen udbyttebeskatning ved salg af aktier til tomt datterselskab	22-0110201
11.11.2021	Skattefri grænseoverskridende omvendt lodret fusion uden beskatning	21-0479961
14.06.2021	Koncerninternt aktiesalg omkvalificeres ikke til udbytte	20-1378324
27.05.2021	Skattefri ophørsspaltning nægtes tilbagevirkende kraft	20-1450716
13.04.2021	Skattefri aktieombytning og ophørsspaltning i generationsskifte	20-1006317
13.04.2021	Skattefri aktieombytning og efterfølgende ophørsspaltninger uden tilladelse	20-1006096
14.12.2020	Omstrukturering og gældsflytning uden omgåelse eller begrænset skattepligt	20-0801963
04.09.2020	Omstruktureringer af koncernstruktur ikke omfattet af den generelle omgåelsesklausul	20-0500575
02.07.2020	Skattefri spaltning og likvidation af overskudslikviditet betragtes som misbrug	20-0251177
01.07.2020	Grænseoverskridende omvendt fusion er skattefri uden misbrug	20-0325502
08.05.2017	Fusionsdato ved grænseoverskridende søsterfusion til fast driftssted	17-0549678
19.09.2016	Fremførsel af underskud ved skattefri grenspaltning uden fordeling	15-0539568
28.02.2014	Balancetilpasning ved skattefri ophørsspaltning uden tilladelse	13-6497451

29.11.2012	Skattefri spaltning uden tilladelse ejertidskrav ved generationsskifte	12-0196488
25.08.2011	Selvangivelsesfrist ved skattefri ophørsspaltning med succession	11-097143
08.02.2011	Skattefri slankning og salg efter omstrukturering før 2009	10-190847
05.10.2010	Korrektion af praksis for spaltningsdato ved ophør af koncernforbindelse	2010-464-0010
26.03.2010	Skattefri omstruktureringer og salg af datterselskabsanparter	09-198732
01.12.2009	Skattefri aktieombytning uden tilladelse ved indtræden af investorer	09-121543
28.10.2009	Skattefri anpartsombytning bevares ved efterfølgende kapitalforhøjelse	09-130843
14.09.2009	Udbyttebegrænsning efter skattefri aktieombytning	09-059954
08.01.2009	Skattefri ophørsspaltning uden tilladelse efter fusionsskatteloven	08-133735
19.11.2008	Skattefri tilførsel af fast ejendom uden tilladelse	08-107330
29.10.2008	Skattefri ophørsspaltning med forskellig skattemæssig spaltningsdato	08-155976
29.10.2008	Skattefri aktieombytning uden tilladelse ved etablering af fælles koncernstruktur	08-156298
03.09.2008	Skattefri spaltning efterfulgt af lodrette fusioner	08-120352
26.08.2008	Skattefri spaltning uden tilladelse og udbyttebegrænsning	08-120990
22.08.2008	Spaltningsdato ved koncernophør og kontant regulering	08-120681
31.03.2008	Skattefri ophørsspaltning af fire selskaber uden tilladelse	08-049635
28.03.2008	Aktieombytning uden handelsværdi godkendes ikke ved eneejerforhold	08-047431
05.03.2008	Skattefri ophørsspaltning med biler som erhvervsmæssig aktivitet	08-038997
22.02.2008	Skattefri ophørsspaltning uden tilladelse og 3-årsreglen	08-030628
21.02.2008	Skattefri spaltning og forholdsmæssig fordeling af aktiver	08-030171
20.02.2008	Balancetilpasning med nyt lån før skattefri ophørsspaltning	08-029691
19.12.2007	Skattefri anpartsombytning efterfulgt af fusion og majoritetskrav	07-158063
05.10.2007	Skattefri ophørsspaltning med bogførte værdier ved ligelig fordeling	07-153878
28.08.2007	Skattefri spaltning af selskab værdiansættelse og fordeling af aktiver	07-133612
26.02.2007	Skattefri aktivtilførsel succession i afskrivningsgrundlag og group contributions	07-033172

PROCESBEVILLINGSNÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

28.08.2025	Procesbevillingsnævnet: 3.-instansbevilling om tilbagekaldte tilladelser til skattefrie virksomhedsomdannelser og fristen for kontrollerede transaktioner (SKM2025.289.ØLR)	25/13423

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Betænkning om generationsskiftet i erhvervslivet

nr. 1374 · 1999 · Skatteministeriet

36 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over skatteret – genoptagelse

Kundskabstidspunktet og 6-måneders reaktionsfristen efter skatteforvaltningslovens § 27

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 12 afgørelser · 2017–2024 Læs online

INTRODUKTION

Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser efter skatteforvaltningslovens § 27 er undergivet en dobbelt fristregulering: Først skal én af de objektive eller subjektive betingelser i § 27, stk. 1, nr. 1-9, være opfyldt, dernæst skal varslings- eller anmodningsfristen på 6 måneder i § 27, stk. 2, være overholdt regnet fra "kundskabstidspunktet". Højesteret har i en række domme – navnlig BS-45741/2020-HJR (UfR 2022.393H) – fastslået, at kundskabstidspunktet er det objektive tidspunkt, hvor skattemyndigheden er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at konstatere grundlaget for ekstraordinær ansættelse, uanset om en medarbejder rent faktisk har foretaget en manuel gennemgang. Denne praksisoversigt samler de centrale højesteretsdomme, landsretsdomme og landsskatteretskendelser om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse, det objektive kundskabstidspunkt, sikkerhedsventilen i nr. 8, og dispensationsadgangen efter § 27, stk. 2, sidste punktum.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kundskabstidspunktet er objektivt: Fristen løber fra det tidspunkt, hvor SKAT er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at konstatere grundlaget for ekstraordinær ansættelse – ikke fra det tidspunkt, hvor en medarbejder faktisk gennemgår dataene (Højesteret BS-45741/2020-HJR).

02 Myndighedens interne prioritering af ligning og skattekontrollen kan ikke udskyde fristens begyndelse (Højesteret BS-45741/2020-HJR).

03 Ved grov uagtsomhed (nr. 5) løber fristen fra det tidspunkt, hvor SKAT alene ved at sammenholde allerede tilgængelige oplysninger (årsopgørelser, værdipapirsystem, bankindberetninger) kunne konstatere den urigtige ansættelse og den grove uagtsomhed.

04 Ved følgeændring (nr. 2) løber fristen først fra det tidspunkt, hvor den primære ansættelsesændring foreligger – ved domstolsafgørelse først fra dommens afsigelse (Højesteret sag 137/2017).

05 Glemte fradrag og fejlagtig rubricering i selvangivelsen, der kan bebrejdes skatteyderen, udgør ikke 'særlige omstændigheder' efter § 27, stk. 1, nr. 8 (Højesteret BS-17472/2020-HJR).

06 Sikkerhedsventilen i nr. 8 har et snævert anvendelsesområde: Den retter sig mod tilfælde, hvor den urigtige ansættelse skyldes svig fra tredjemand, myndighedsfejl eller andre forhold, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige (fast højesteretspraksis).

07 Nr. 5 (grov uagtsomhed/forsæt) giver kun skattemyndighederne adgang til at forhøje ansættelser – ikke skatteyderen adgang til at anmode om nedsættelse for tabsår (Højesteret BS-46935/2020-HJR).

08 En skatteyder, der selv er skyld i den manglende selvangivelse (forsæt/grov uagtsomhed), kan ikke påberåbe sig nr. 8 til at opnå nedsættelse, selv om den samlede skattebyrde er urimelig (Højesteret BS-46935/2020-HJR).

09 Fraflytning til udlandet uden formel meddelelse til skattemyndighederne: Årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, og den fortsatte registrering af skattepligt udgør ikke myndighedsfejl, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse (Højesteret BS-44692/2022-HJR).

10 Anerkendt myndighedsfejl kan kvalificere som 'særlig omstændighed' efter nr. 8, men genoptagelse forudsætter fortsat overholdelse af 6-måneders fristen.

11 Dispensation fra reaktionsfristen efter § 27, stk. 2, sidste punktum, kræver konkret begrundede særlige forhold – ukendskab til skattereglerne er ikke tilstrækkeligt.

12 Underkendelse af hidtidig praksis (nr. 7) kræver, at den konkrete praksis, der fandt anvendelse ved den pågældende skatteansættelse, er underkendt – ikke blot en beslægtet praksis (Højesteret BS-48030/2021-HJR).

13 Borgerens 6-måneders anmodningsfrist løber fra det tidspunkt, hvor borgeren modtog den årsopgørelse eller afgørelse, der gjorde fejlen erkendelig.

§ 1 Lovgrundlaget: Den dobbelte fristregulering i skatteforvaltningslovens § 27

Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser reguleres af skatteforvaltningslovens § 27, der udgør et supplement til den ordinære ansættelsesfrist i § 26. Den ordinære frist i § 26, stk. 1-2, indebærer, at en skatteansættelse som udgangspunkt skal varsles eller anmodes ændret senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 opregner udtømmende de situationer, der kan begrunde fravigelse af den ordinære frist. De vigtigste er:

- **Nr. 2:** Ansættelsen er en *direkte følge* af en ansættelse for et andet indkomstår
- **Nr. 5:** Den skattepligtige eller dennes repræsentant *forsætligt eller groft uagtsomt* har bevirket en urigtig ansættelse
- **Nr. 7:** *Hidtidig praksis er endeligt underkendt* ved dom, nævnsafgørelse eller praksisændring
- **Nr. 8:** *Særlige omstændigheder* (sikkerhedsventilen)

Selv når én af disse betingelser er opfyldt, kan genoptagelse kun ske, hvis den er varslet (af myndigheden) eller anmodet (af borgeren) inden for **6 måneder** efter kundskabstidspunktet, jf. § 27, stk. 2, 1. pkt.-. Told- og skatteforvaltningen kan dog undtagelsesvis behandle en for sent indgivet anmodning, "hvis særlige omstændigheder taler derfor", jf. § 27, stk. 2, sidste pkt.

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere skattestyrelseslovs § 35. Forarbejderne til den oprindelige bestemmelse (lovforslag L 110, 2004-05, 2. samling) uddyber navnlig sikkerhedsventilens snævre karakter og angiver, at den er tiltænkt tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre forhold, der *ikke kan bebrejdes den skattepligtige*.

For spørgsmål om ekstraordinær genoptagelse af *afgiftstilsvar* gælder den parallelle bestemmelse i § 32-; denne praksisoversigt er afgrænset til indkomstskat. For værdiansættelse, bindende svar, transfer pricing, energiafgifter og moms henvises til særskilte praksisoversigter.

LOV Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, 2 Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2 Skatteforvaltningsloven § 32

§ 2 Det objektive kundskabstidspunkt: Højesterets faste praksis

Det mest omdiskuterede spørgsmål i praksis er fastsættelsen af *kundskabstidspunktet* i § 27, stk. 2 – dvs. hvornår 6-måneders fristen begynder at løbe.

Højesteret har i en serie domme fastslået et **objektivt** kundskabsbegreb: Fristen løber fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er *i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger* til at konstatere grundlaget for ekstraordinær ansættelse – uanset om en medarbejder rent faktisk har gennemgået oplysningerne.

Den ledende dom er BS-45741/2020-HJR af 13. december 2021 (UfR 2022.393H). Sagen vedrørte en indtastningsfejl i SKATs værdipapirsystem, der medførte, at anskaffelsessummerne blev registreret 10 gange for højt. SKAT modtog i hele perioden 2011-2016 korrekte indberetninger fra Danske Bank, men opdagede først fejlen ved en manuel gennemgang af boets åbningsstatus i september 2017. Højesteret fastslog:

> *"Kundskabstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5."*

Og videre:

> *"Det kan ikke føre til en anden vurdering, at det først var i forbindelse med den manuelle behandling af boets åbningsstatus, at medarbejdere hos SKAT konstaterede, at skatteansættelserne var foretaget på et urigtigt grundlag. Det, som SKAT i øvrigt har anført om bl.a. ligningspligt og prioritering af skattekontrollen, kan heller ikke føre til en anden vurdering."*

Denne praksis var allerede grundlagt ved UfR 2018.3603H og UfR 2018.3845H, som BS-45741/2020-HJR udtrykkeligt henviser til.

Princippet blev bekræftet af Vestre Landsret i BS-25932/2019-VLR af 23. oktober 2020, der var den underliggende dom, som Højesteret stadfæstede. Landsretten fastslog, at Skatteministeriet ikke havde bevist, at fristen var overholdt, da SKAT allerede var i besiddelse af modstridende bankindberetninger:

> *"Skatteministeriet har ikke bevist, at SKAT ikke havde tilstrækkelige oplysninger til at konstatere, at der var grundlag for at genansætte Afdødes indkomst for 2011-2015 tidligere end 6 måneder forud for, at agterskrivelsen den 7. november 2017 blev sendt."*

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2

PRAKSIS **Højesteret** · Skatteministeriet mod Boet efter A: Præcisering af 6-måneders fristen for ekstraordinær skatteansættelse ved grov uagtsomhed 13.12.2021

Landsretten · Vestre Landsret frifinder boet efter afdøde i sag om ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse grundet overskridelse af varslingsfrist 23.10.2020

§ 3 Kundskabstidspunktet ved følgeændringer (nr. 2): Fristens begyndelsestidspunkt

Ved ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 2 – hvor ansættelsen er en *direkte følge* af en ansættelse for et andet indkomstår – gælder et særligt kundskabstidspunkt.

Højesteret fastslog i Sag 137/2017 af 9. marts 2018, at 6-måneders fristen først begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor den *ændrede ansættelse for det primære indkomstår* foreligger. I den konkrete sag drejede det sig om en periodiseringsændring, hvor en maskeret udlodning blev omplaceret fra 2006 til 2005. Ændringen af 2006-ansættelsen skete først ved byrettens dom den 4. maj 2016, og Skatteministeriets subsidiære påstand om forhøjelse for 2005 var derfor rettidig.

Højesteret udtalte:

> *"Højesteret finder, at § 27, stk. 2, efter sin ordlyd må forstås således, at det forhold, der i dette tilfælde skal være kommet told- og skatteforvaltningen til kundskab for, at fristen begynder at løbe, er den ændrede ansættelse for 2006."*

Dommen fastslår endvidere, at en følgeændring kan ske ved *den samme afgørelse* som den primære ændring – der kræves ikke en forudgående og selvstændig afgørelse for det primære år.

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2

PRAKSIS **Højesteret** · Betingelser for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af periodiseringsændring 09.03.2018

§ 4 Grov uagtsomhed (nr. 5): Forhøjelsesadgang og asymmetri

Efter § 27, stk. 1, nr. 5 kan en ansættelse ændres, hvis den skattepligtige eller dennes repræsentant forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at ansættelsen er urigtig. Bestemmelsen er **ensidig**: Den giver alene skattemyndighederne adgang til at *forhøje* ansættelsen. Den skattepligtige kan ikke selv påberåbe sig sin egen grove uagtsomhed som grundlag for en anmodning om nedsættelse.

Dette blev entydigt fastslået af Højesteret i BS-46935/2020-HJR af 3. november 2021. Skatteyderen havde undladt at selvangive et engagement i HSBC Bank i Schweiz. SKAT forhøjede ansættelserne for gevinstårene (2005-2008, 2010) ekstraordinært, men afviste at genoptage tabsårene (2009 og 2011). Skatteyderen påstod, at den samlede skattebyrde på ca. 6,2 mio. kr. var urimelig i lyset af en reel nettofortjeneste på ca. 3,1 mio. kr.

Højesteret afviste alle tre påberåbte hjemler:

- **Nr. 2 (følgeændring):** Lagerbeskatning indebærer, at gevinst og tab opgøres isoleret for hvert indkomstår; ændring af et gevinstår medfører ikke automatisk ændring af et tabsår.
- **Nr. 5:** Bestemmelsen giver kun adgang til forhøjelse på myndighedernes initiativ, ikke til nedsættelse efter skatteyderens anmodning.
- **Nr. 8:** Sikkerhedsventilen finder ikke anvendelse, når den manglende selvangivelse alene kan bebrejdes skatteyderen.

> *"Højesteret lægger vægt på, at A ved at undlade at selvangive gevinst og tab på sine investeringsbeviser forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne i indkomstårerne 2005-2014 har foretaget ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag."*

I sagen Sag 254/2017 af 26. september 2018 fastslog Højesteret ligeledes grov uagtsomhed, hvor ægtefæller havde selvangivet sig som begrænset skattepligtige trods bevaret bopæl i Danmark. Advokatrådgivning forud for fraflytningen ændrede ikke vurderingen.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved tab på udenlandsk engagement trods beskatning af gevinster i øvrige år	03.11.2021
	Højesteret · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse ved bopæl i Danmark trods anmeldt fraflytning	26.09.2018

§ 5 Sikkerhedsventilen i nr. 8: Snævert anvendelsesområde

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 er en opsamlingsbestemmelse, der tillader ekstraordinær genoptagelse, når der foreligger "særlige omstændigheder". Højesteret har i en fast række af domme fastslået, at bestemmelsen har et **snævert anvendelsesområde**.

Den mest indgående fortolkning gav Højesteret i BS-17472/2020-HJR af 22. marts 2021 (UfR 2021.3465H). En skatteyder havde fejlagtigt placeret tab og gevinst på investeringsforeningsbeviser i rubrik 66 (aktieindkomst) i stedet for rubrik 38 (kapitalindkomst), med den konsekvens, at et tab på 801.040 kr. ikke kunne modregnes i senere gevinster.

Højesteret citerede forarbejderne og fastslog:

> *"Bestemmelsens anvendelsesområde er således tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive betingelser i bestemmelsens øvrige punkter [...] Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. [...] Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag."*

På denne baggrund konkluderede Højesteret, at rubriceringsfejlen "alene skyldes hans fejlagtige udfyldelse af selvangivelserne" og derfor ikke kunne begrunde ekstraordinær genoptagelse – uanset skattereglernes kompleksitet eller sagens store beløb.

Samme snævre fortolkning blev gentaget i BS-48030/2021-HJR af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034H) om TDC, og i BS-44692/2022-HJR af 2. februar 2024 om fraflytning uden formel meddelelse.

Praksis viser, at følgende **ikke** udgør særlige omstændigheder:

- Glemte fradrag
- Fejlagtig rubricering, der kan bebrejdes skatteyderen
- Komplicerede skatteregler
- Sagens store beløb
- Ukendskab til de korrekte regler

Derimod **kan** følgende kvalificere:

- Anerkendt fejl fra skattemyndighedens side
- Svig fra tredjemand
- Omstændigheder, der i øvrigt ikke kan bebrejdes den skattepligtige

LOV	Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afvisning af genoptagelse af skatteansættelse efter Nordea-dommen	21.02.2023
	Højesteret · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af fejlagtig rubricering i selvangivelsen	22.03.2021

§ 6 Fraflytning til udlandet og forskerskatteordningen

En særlig sagsgruppe vedrører skatteydere, der faktisk er fraflyttet Danmark, men som fortsat er registreret som fuldt skattepligtige, fordi de ikke har givet skattemyndighederne formel meddelelse om fraflytningen.

Højesteret afgjorde den principielle sag i BS-44692/2022-HJR af 2. februar 2024. Skatteyderen havde i 2005 flyttet til England, anmeldt flytningen til folkeregisteret, men *undladt* at henvende sig til skattemyndighederne og indgive fraflytningsselvangivelse. Han modtog årsopgørelser som fuldt skattepligtig for 2005-2010. Da han vendte tilbage i 2016 og anmodede om beskatning efter forskerskatteordningen (kildeskattelovens § 48 E), var 10-års-karensperioden ikke opfyldt.

Højesteret fastslog:

> *"De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om [skatteyderen] 'har været skattepligtig' til Danmark."*

Vedrørende ekstraordinær genoptagelse efter nr. 8 udtalte Højesteret, at den fortsatte registrering ikke skyldtes *myndighedsfejl*, men skatteyderens egen undladelse. Der forelå derfor ikke særlige omstændigheder.

Østre Landsret havde i den underliggende dom (BS-23633/2021-OLR og BS-40625/2021-OLR af 11. oktober 2022) nået et delvist andet resultat: Flertallet afviste forskerskatteordningen, men gav medhold i ekstraordinær genoptagelse, idet SKAT i 2011 af egen drift havde ophævet skattepligten via en automatiseret proces, hvilket skabte et legitimt grundlag for at anse situationen som en myndighedsfejl. 6-måneders fristen blev regnet fra SKATs formelle afgørelse af 24. august 2017, og anmodningen af 12. september 2017 var rettidig. Højesteret omgjorde dog dette resultat.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 | Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning 02.02.2024

Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser 11.10.2022

§ 7 Underkendelse af praksis (nr. 7): Krav om identitet mellem den underkendte og den påberåbte praksis

Efter § 27, stk. 1, nr. 7 kan en ansættelse genoptages, hvis "hidtidig praksis er endeligt underkendt" ved dom, nævnsafgørelse eller praksisændring.

Højesteret tog i BS-48030/2021-HJR af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034H) stilling til, om EU-Domstolens Nordea-dom (C-48/13) indebar en underkendelse, der kunne begrunde TDC's genoptagelse af en genbeskatning på 47,4 mio. kr.

Højesteret afviste dette og fremhævede, at Nordea-dommen angik udenlandske *faste driftssteder* med obligatorisk beskatning, mens TDC's sag angik et *datterselskab* med frivillig sambeskatning. Situationerne blev behandlet forskelligt i skattemæssig henseende:

> *"Højesteret tiltræder herefter, at der ikke ved Nordea-dommen er sket en underkendelse i § 27, stk. 1, nr. 7's forstand af den praksis, der fandt anvendelse ved TDC's skatteansættelse i 2009."*

Da nr. 7 ikke var opfyldt, fandt Højesteret heller ikke grundlag for at anvende sikkerhedsventilen i nr. 8 — en afgørelse, der understøtter, at nr. 8 ikke kan bruges som "erstatning" for en manglende opfyldelse af de objektive betingelser i nr. 1-7.

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afvisning af genoptagelse af skatteansættelse efter Nordea-dommen 21.02.2023

§ 8 Borgerens anmodningsfrist og dispensationsadgangen

6-måneders fristen i § 27, stk. 2 gælder tilsvarende for skatteyderens *anmodning* om ekstraordinær genoptagelse. Kundskabstidspunktet for borgeren er det tidspunkt, hvor borgeren modtog den årsopgørelse, afgørelse eller oplysning, der gjorde fejlen erkendelig.

I Landsskatterettens praksis afvises genoptagelsesanmodninger hyppigt med henvisning til, at borgeren har overskredet 6-måneders fristen. Eksempler:

•

I LSR 14-3198224 af 14. september 2017 fandt Landsskatteretten, at der *forelå* særlige omstændigheder efter nr. 8 (SKATs skøn var i væsentlig uoverensstemmelse med momstal), men reaktionsfristen var overskredet, og dispensation blev afslået.

- I LSR 16-1868616 af 5. januar 2018 vedrørte sagen en skatteyder, der først anmodede om genoptagelse næsten to år efter modtagelse af SKATs afgørelse. Fristen var klart overskredet.

Dispensationsadgangen i § 27, stk. 2, sidste pkt., kræver "særlige omstændigheder". Praksis viser, at følgende *ikke* er tilstrækkeligt:

- Ukendskab til skattereglerne (retlig vildfarelse)
- At skatteyderen er bogligt svag
- At beløbet er stort
- At skatteyderen har haft tillid til, at skatteansættelsen var korrekt

Derimod kan særlige omstændigheder foreligge, f.eks. ved dokumenteret sygdom, inhabilitet hos myndigheden, eller andre forhold, der konkret har forhindret rettidigt initiativ.

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afslag på ekstraordinær genoptagelse grundet overskridelse af 6-måneders reaktionsfristen 05.01.2018

Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse grundet overskridelse af 6-månedersfristen 14.09.2017

§ 9 Landsskatterettens praksis: Myndighedsfejl og fristoverholdelse

Landsskatteretten behandler langt hovedparten af klagesager om ekstraordinær genoptagelse og har udviklet en rig praksis, der afspejler domstolenes retningslinjer.

Et gennemgående mønster i Landsskatterettens afgørelser er, at **anerkendt myndighedsfejl** kan kvalificere som "særlig omstændighed" efter nr. 8 – men at genoptagelse alligevel afslås, hvis 6-måneders fristen ikke er overholdt. Denne praksis bekræfter, at de to betingelser (materiel hjemmel + fristoverholdelse) er *kumulative* og uafhængige af hinanden.

I LSR 17-0654419 af 23. marts 2022 behandlede Landsskatteretten spørgsmålet om grov uagtsomhed i forbindelse med et skatteearrangement vedrørende salg af en fordring, hvor SKAT havde forhøjet ansættelsen ekstraordinært. Sagen illustrerer vurderingen af, hvornår et bevidst valg om skatteretlig kvalifikation udgør grov uagtsomhed, og hvornår fristen er overholdt.

Landsskatterettens praksis viser også, at retten har en selvstændig pligt til at vurdere, om fristbetingelserne er opfyldt. Folketingets Ombudsmand udtalte i FOB 2014-6, at Landsskatteretten ikke kan undlade at tage stilling til, om fristerne for at ændre en skatteansættelse er opfyldt – selv om parterne ikke har gjort fristspørgsmålet gældende.

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Skattepligt af vederlag ved salg af fordring – grov uagtsomhed og overholdelse af reaktionsfrist 23.03.2022

§ 10 Sammenfatning: Centrale retningslinjer for ekstraordinær genoptagelse

Praksis fra Højesteret, landsretterne og Landsskatteretten tegner et klart billede af retstilstanden for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27:

Kundskabstidspunktet er objektivt fastlagt. For myndighederne løber fristen fra det tidspunkt, hvor SKAT *objektivt* er i besiddelse af tilstrækkelige data – ikke fra en medarbejders faktiske konstatering. Ved følgeændringer (nr. 2) løber fristen først fra den primære ansættelsesændring. Ved grov uagtsomhed (nr. 5) løber fristen fra det tidspunkt, hvor dataene samlet set giver grundlag for at statuere urigtig ansættelse *og* grov uagtsomhed.

Sikkerhedsventilen (nr. 8) har et snævert anvendelsesområde. Højesteret har gentagne gange fastslået, at bestemmelsen er forbeholdt tilfælde, hvor den urigtige ansættelse *ikke kan bebrejdes* den skattepligtige – f.eks. myndighedsfejl eller tredjemandssvig. Glemte fradrag, rubriceringsfejl og almindeligt ukendskab til skattereglerne falder uden for.

Asymmetrien i nr. 5 er klar: Bestemmelsen giver kun myndigheden adgang til at *forhøje* ansættelsen – ikke skatteyderen mulighed for at anmode om nedsættelse for tabsår, selv om den samlede beskatning overstiger den reelle nettofortjeneste.

Dispensation fra reaktionsfristen kræver konkret begrundede særlige forhold ud over blot ukendskab til reglerne.

Fraflytning uden formel meddelelse til skattemyndighederne medfører, at årsopgørelser som fuldt skattepligtig er gyldige forvaltningsafgørelser. Den fortsatte registrering er ikke myndighedsfejl.

Underkendelse af praksis (nr. 7) kræver, at den *konkrete* praksis, der fandt anvendelse, er underkendt – ikke blot en beslægtet retsstilling.

Praksis viser samlet set, at systemet til ekstraordinær genoptagelse hviler på en balancering mellem hensynet til retssikkerhed (mulighed for at korrigere materielt urigtige ansættelser) og hensynet til retsfinitet (skatteansættelser skal på et tidspunkt stå fast). 6-måneders fristen og det objektive kundskabstidspunkt sikrer, at begge hensyn varetages.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, 2 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afvisning af genoptagelse af skatteansættelse efter Nordea-dommen	21.02.2023
	Højesteret · Skatteministeriet mod Boet efter A: Præcisering af 6-måneders fristen for ekstraordinær skatteansættelse ved grov uagtsomhed	13.12.2021
	Højesteret · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved tab på udenlandsk engagement trods beskatning af gevinster i øvrige år	03.11.2021
	Højesteret · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af fejlagtig rubricering i selvangivelsen	22.03.2021
	Højesteret · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse ved bopæl i Danmark trods anmeldt fraflytning	26.09.2018

Højesteret · Betingelser for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af periodiseringsændring 09.03.2018

REFERENCE Lovgrundlag

2 paragraffer

Skatteforvaltningsloven § 26	stk. 1, 2
Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1, 2, 4

MATERIALE Citerede afgørelser

12 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 7

02.02.2024	Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	4645-5578
21.02.2023	Højesterets afvisning af genoptagelse af skatteansættelse efter Nordea-dommen	bs-48030-2021-hjr
13.12.2021	Skatteministeriet mod Boet efter A: Præcisering af 6-måneders fristen for ekstraordinær skatteansættelse ved grov uagtsomhed	bs-45741-2020-hjr
03.11.2021	Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved tab på udenlandsk engagement trods beskatning af gevinster i øvrige år	bs-46935-2020-hjr
22.03.2021	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af fejlagtig rubricering i selvangivelsen	bs-17472-2020-hjr
26.09.2018	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse ved bopæl i Danmark trods anmeldt fraflytning	254-2017
09.03.2018	Betingelser for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af periodiseringsændring	137-2017

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

11.10.2022	Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	3545-4216
23.10.2020	Vestre Landsret frifinder boet efter afdøde i sag om ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse grundet overskridelse af varslingsfrist	1774-2122

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 3

23.03.2022	Landsskatteretten: Skattepligt af vederlag ved salg af fordring – grov uagtsomhed og overholdelse af reaktionsfrist	17-0654419
05.01.2018	Afslag på ekstraordinær genoptagelse grundet overskridelse af 6-måneders reaktionsfristen	16-1868616
14.09.2017	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse grundet overskridelse af 6-månedersfristen	14-3198224

37 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over skatteret – værdiansættelse

15 %-reglen, hjælpereglerne og særlige omstændigheder ved overdragelse mellem interesseforbundne parter

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 12 afgørelser · 2010–2026 Læs online

INTRODUKTION

Skatteretlig værdiansættelse af aktiver mellem interesseforbundne parter er et af de mest tvistfyldte områder i dansk skatteret. Hovedreglen er, at aktiver – fast ejendom, unoterede aktier, goodwill – ansættes til handelsværdien, dvs. det beløb aktivet ville indbringe ved salg i fri handel mellem uafhængige parter, jf. boafgiftslovens §§ 12 og 27. For at skabe forudsigelighed har skattemyndighederne udstedt en række hjælperegler – 1982-cirkulærets 15 %-regel for fast ejendom, TSS-cirkulære 2000-09 for aktier og TSS-cirkulære 2000-10 for goodwill – men disse er kun vejledende støttepunkter, der kan fraviges. Praksis fra Højesteret og Landsskatteretten har de seneste år præciseret, hvornår skattemyndighederne kan tilsidesætte hjælpereglerne og kræve handelsværdi: det kræver "særlige, konkrete omstændigheder" ved det pågældende aktiv, men generel prisudvikling og forældede offentlige vurderinger er ikke i sig selv tilstrækkeligt.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Aktiver mellem interesseforbundne parter ansættes som hovedregel til handelsværdien – det beløb, aktivet ville indbringe ved salg på det åbne marked mellem uafhængige parter (boafgiftslovens §§ 12 og 27).

02 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret fra 1982 er en hjælperegel: skattemyndighederne skal som udgangspunkt acceptere en ansættelse inden for ±15 % af den offentlige ejendomsvurdering, medmindre der foreligger særlige omstændigheder (Højesteret, SKM2016.279.HR og U.2021.346H).

03 Generel prisudvikling og forældede offentlige vurderinger er IKKE i sig selv særlige omstændigheder – det offentlige bærer risikoen for, at vurderingen er for lav (Højesteret, U.2021.346H).

04 15 %-reglen gælder ens for arv og gave (Højesteret, UfR 2023.307H).

05 Tidsnært køb fra uafhængig tredjemand til markant højere pris udgør et stærkt holdepunkt for, at der foreligger særlige omstændigheder (Skatterådet SKM2021.493.SR; Landsskatteretten 19-0071315).

06 Regnskabsmæssig dagsværdiansættelse af investeringsejendomme efter årsregnskabsloven kan generelt begrunde fravigelse af 15 %-reglen, særligt når dagsværdien væsentligt overstiger den offentlige vurdering (Højesteret, BS-11908/2024-HJR).

07 15 %-reglen finder IKKE anvendelse på næringsejendomme – de hensyn om forudsigelighed og tryghed, som reglen bygger på, gælder ikke for aktiver anskaffet med videresalg for øje (Højesterets flertal i SKM2024.344.HR).

08 TSS-cirkulærerne for aktier (2000-09) og goodwill (2000-10) er kun vejledende beregningsmodeller, der kan fraviges, når de fører til et åbenbart ikke-retvisende resultat.

09 Interne aktionæroverenskomster og forkøbsklausuler kan ikke binde skattemyndigheden ved værdiansættelsen af unoterede aktier – armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 har forrang.

10 Syn og skøn ved unoterede aktier tillægges betydelig vægt af Landsskatteretten og lægges typisk til grund, medmindre skønsresultatet åbenbart afviger fra markedsforholdene.

11 Realkreditbelåning i nær tidsmæssig sammenhæng med overdragelsen kan udgøre en særlig omstændighed, hvis belåningen implicerer en handelsværdi væsentligt over overdragelsessummen.

12 Der er vedtaget en ny § 12 a i boafgiftsloven (lov nr. 369 af 9. april 2025) om skematisk værdiansættelse samt en § 27-udvidelse (lov nr. 562 af 27. maj 2025), der supplerer den hidtidige 15 %-regel med nye muligheder.

§ 1 Lovgrundlag og hjælperegler for skatteretlig værdiansættelse

Den skatteretlige værdiansættelse af aktiver mellem interesseforbundne parter hviler på et klart lovfæstet udgangspunkt: **handelsværdien**.

For **dødsboer** fastsætter boafgiftslovens § 12, stk. 1, at aktiver og passiver ansættes til deres handelsværdi. Hvis Skatteforvaltningen finder, at en værdiansættelse ikke svarer til handelsværdien, kan den ændre ansættelsen eller anmode skifteretten om sagkyndig vurdering, jf. § 12, stk. 2.

For **gaver** fastsætter boafgiftslovens § 27, stk. 1, at en gaves værdi fastsættes til dens handelsværdi på tidspunktet for modtagelsen. Skatteforvaltningen har efter stk. 2 en frist på 6 måneder til at ændre værdiansættelsen.

For **transaktioner mellem interesseforbundne parter** gælder ligningslovens § 2, som kodificerer armslængdeprincippet: priser og vilkår skal svare til, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter.

Ovenpå dette lovgrundlag har skattemyndighederne udstedt en række **hjælperegler** – administrative cirkulærer der fungerer som vejledende støttepunkter:

- **1982-cirkulæret** (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning): Indeholder den centrale **15 %-regel** for fast ejendom samt retningslinjer for andre aktiver.
- **TSS-cirkulære 2000-09** om aktier: En beregningsmodel for værdiansættelse af unoterede aktier og anparter.
- **TSS-cirkulære 2000-10** om goodwill: En beregningsmodel for skattemæssig værdiansættelse af goodwill ved overdragelse.
-

Formueskattekursreglerne: Anvendtes historisk som hjælperegel for unoterede aktier; nu i vid udstrækning erstattet af TSS-cirkulærerne.

Disse hjælperegler er **ikke bindende lovgivning** men vejledende administrative retningslinjer. Som Højesteret gentagne gange har fastslået, har borgerne en vis retsbeskyttelse i forhold til reglerne, men skattemyndighederne kan fravige dem, når de fører til et ikke-retvisende resultat.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 1-2 Boafgiftsloven § 27, stk. 1-2 Ligningsloven § 2, stk. 1

§ 2 15 %-reglen for fast ejendom – hovedreglen og dens rækkevidde

Den mest omtvistede hjælperegel er den såkaldte **15 %-regel** i 1982-cirkulærets punkt 6, 2. afsnit. Reglen indebærer:

- Hvis boets eller parternes værdiansættelse af fast ejendom, omregnet til kontantværdi, **højst afviger 15 % opad eller nedad** fra den seneste offentlige ejendomsvurdering, skal skattemyndighederne **acceptere** ansættelsen.
- Afviger værdien med **mere end 15 %**, bør ansættelsen ændres – medmindre boet eller parterne har oplyst **særlige omstændigheder**.

Reglens **formål** er at skabe forudsigelighed og tryghed ved familieoverdragelser af fast ejendom. Borgerne skal ikke bære risikoen for usikkerheden i de offentlige ejendomsvurderinger.

15 %-reglen blev principielt anerkendt af Højesteret i **SKM2016.279.HR** (UfR 2016.2126H), som fastslog, at skattemyndighederne er bundet af reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder. Denne principielle status er senest bekræftet i U.2021.346H.

Højesteret har desuden fastslået, at **15 %-reglen gælder ens for arv og gave** (UfR 2023.307H), hvilket imødekom en længere retlig usikkerhed om, hvorvidt gaveoverdragelser havde en selvstændig retsstilling.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 1-2 Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer 26.04.2021

§ 3 Generel prisudvikling og forældede vurderinger – det offentliges risiko

Et af de mest omdiskuterede spørgsmål har været, om den **generelle prisudvikling** på ejendomsmarkedet – kombineret med, at de offentlige ejendomsvurderinger har været fastfrosset siden 2011/2012 – i sig selv udgør en "særlig omstændighed" der berettiger skattemyndighederne til at fravige 15 %-reglen.

Højesteret besvarede dette spørgsmål klart benægtende i U.2021.346H (SKM2021.267.HR). Sagen angik en udlejningsejendom i København K med en offentlig vurdering på 22,7 mio. kr. fra 2010. Skattestyrelsen anførte, at prisstatistik og beregnet afkastprocent viste en langt højere handelsværdi.

Højesteret fastslog:

> *"Det forhold, at ejendomsvurderingen er blevet videreført uændret siden 2011/2012, kan i overensstemmelse med skattemyndighedernes tilkendegivelser ikke i sig selv udgøre en særlig omstændighed, der kan begrunde fravigelse af udgangspunktet om anvendelse af 15 %'s-reglen."*

Og videre:

> *"Både den fremlagte prisstatistik og den beregnede afkastprocent er reelt udtryk for et synspunkt om, at den offentlige ejendomsvurdering er for lav i forhold til den almindelige prisudvikling på markedet for udlejningsejendomme i området – hvilket det offentlige som nævnt må bære risikoen for."*

Denne risikofordeling – at **det offentlige bærer risikoen** for sin egen vurdering – er et gennemgående princip i hele 15 %-reglens retspraksis. Princippet bygger på den logik, at borgerne har indrettet sig i tillid til de offentlige vurderinger, og at det ikke kan komme borgerne til skade, at myndighederne ikke har ajourført vurderingerne.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 2

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer 26.04.2021

§ 4 Tidsnært køb fra uafhængig tredjemand som særlig omstændighed

I modsætning til generel prisudvikling udgør et **tidsnært køb fra en uafhængig tredjemand** til en markant højere pris et stærkt holdepunkt for, at der foreligger særlige omstændigheder. Logikken er enkel: når den faktiske handelsværdi er positivt kendt fra en nylig transaktion i fri handel, er den offentlige vurdering ikke længere det bedste udtryk for ejendommens værdi.

Skatterådet fastslog i SKM2021.493.SR (bindende svar), at en moder ikke kunne overdrage en ejerlejlighed til sin datter efter 15 %-reglen (offentlig vurdering 1,5 mio. kr. + 15 % = 1.725.000 kr.), når moderen selv blot ca. 2 år og 4 måneder forinden havde købt lejligheden af en uafhængig tredjemand for 2.998.000 kr. Der var ikke foretaget forbedringer i ejerperioden, og Skatterådet fandt, at det tidsnære køb udgjorde en særlig omstændighed.

Landsskatteretten nåede et tilsvarende resultat i 19-0071315, hvor en far havde købt en ejerlejlighed for 4.750.000 kr. den 1. december 2018 og blot **14 dage senere** overdrog den til sin søn for 2.472.500 kr. (offentlig vurdering 2.150.000 kr. + 15 %). Landsskatteretten fandt, at farens eget køb 14 dage forinden klart udgjorde en særlig omstændighed.

Også i Vestre Landsrets dom BS-4970/2020-VLR blev tidsmæssig nærhed afgørende: en landbrugsejendom blev overdraget til fem døtre for 1.615.000 kr. og videresolgt blot 11 dage senere til Hedensted Kommune for 5.000.000 kr. Døtrene havde allerede inden overdragelsen accepteret kommunens tilbud. Landsretten fastslog:

> *"Landsretten finder, at der i en situation som den foreliggende, hvor døtrene, inden ejendommen blev overdraget til dem for 1.615.000 kr., var bekendt med kommunens ønske om at købe ejendommen for 5 mio. kr. [...] foreligger særlige omstændigheder."*

Mønsteret i praksis er klart: jo kortere tid mellem tredjemandstransaktionen og familieoverdragelsen, og jo større prisdifferencen, desto stærkere holdepunkt for særlige omstændigheder.

LOV Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Landsretten** · Sag om værdiansættelse af fast ejendom ved familieoverdragelse og efterfølgende salg til kommune 23.06.2021

Landsskatteretten · Overdragelse af fast ejendom til søn efter 15 %-reglen trods nylig erhvervelse til højere handelspris 02.10.2020

Skatterådet · Afvisning af 15 pct-regel ved salg af ejerlejlighed til datter 30.09.2021

§ 5 Realkreditbelåning som holdepunkt for handelsværdi

Allerede i SKM2016.279.HR nævnte Højesteret realkreditbelåning som et eksempel på en konkret omstændighed, der kan indikere en højere handelsværdi end den offentlige vurdering. Realkreditinstitutternes vurderinger bygger på institutionernes egen kreditvurdering og afspejler typisk en markedsrettet vurdering af ejendommens belåningsværdi.

I praksis har Landsskatteretten behandlet en række sager, hvor realkreditbelåning i **nær tidsmæssig sammenhæng** med gaveoverdragelsen blev påberåbt som særlig omstændighed. I 20-0078748 angik sagen overdragelse af to ridecenter-ejendomme, hvor den regnskabsmæssige værdi af driftsbygningerne (32,3 mio. kr.) lå markant over den offentlige vurdering. Landsskatteretten tog stilling til, om der forelå sådanne omstændigheder.

Det afgørende i belåningssagerne er:

- **Tidsmæssig nærhed**: Jo tættere belåningen ligger på overdragelsestidspunktet, desto stærkere indicium.
- **Markant difference**: Belåningsværdien skal ligge **væsentligt over** overdragelsessummen for at udgøre en særlig omstændighed.
- **Ejendommens identitet**: Det skal være den **samme ejendom** – belåning af en sammenlignelig ejendom i området er som udgangspunkt ikke tilstrækkeligt (jf. princippet om, at omstændighederne skal vedrøre "netop den ejendom").

LOV `Boafgiftsloven § 12, stk. 2` `Boafgiftsloven § 27, stk. 1`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Gaveoverdragelse af ejendomme: Anvendelse af 15 %-reglen 12.12.2022

§ 6 Dagsværdi i årsregnskab – en ny særlig omstændighed (2024)

Højesteret etablerede i 2024 en vigtig ny kategori af særlige omstændigheder: den **regnskabsmæssige dagsværdiansættelse** af investeringsejendomme.

I BS-11908/2024-HJR overdrog en far kommanditanparter i to ejendomsselskaber til sine døtre. Ejendommene var indregnet til dagsværdi på 169.750.000 kr. i selskabernes årsregnskab, mens den offentlige vurdering kun var 122.480.000 kr. Parterne ansatte ejendommene til 104.108.000 kr. (offentlig vurdering ÷ 15 %).

Værdiansættelse	Beløb
15 %-reglen	104.108.000 kr.
Offentlig vurdering	122.480.000 kr.
Dagsværdi i regnskab	169.750.000 kr.
Vurderingsstyrelsens handelsværdi	220.000.000 kr.

Højesteret fastslog det **generelle princip**:

> *"Værdiansættelse af en investeringsejendom til dagsværdi i et årsregnskab foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven vil kunne begrunde fravigelse af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret."*

Afgørende for Højesteret var, at dagsværdien efter årsregnskabslovens § 38 netop sigter mod at udtrykke ejendommens aktuelle handelsværdi – og at forskellen på ca. 39 % mellem dagsværdi og offentlig vurdering var **væsentlig**.

Østre Landsret har fulgt op i BS-9364/2023-OLR (2026), hvor en udlejningsejendom havde en offentlig vurdering på 42 mio. kr. men en regnskabsmæssig dagsværdi på 180 mio. kr. – en forskel på ca. 330 %. Landsretten fandt, at denne markante afvigelse klart udgjorde en særlig omstændighed, understøttet af en høj realkreditbelåning på ca. 70 mio. kr.

Denne praksislinje har stor praktisk betydning for ejendomsselskaber, der fører regnskab efter årsregnskabsloven med dagsværdiregulering: regnskabets egne tal kan nu bruges imod selskabet ved gaveoverdragelser.

LOV Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab — 23.09.2024

Landsretten · Landsretten tilsidesætter 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af udlejningsejendom grundet markant højere dagsværdi i regnskabet — 13.01.2026

§ 7 Næringsejendomme – 15 %-reglen finder ikke anvendelse

Et af de mest principielle spørgsmål i nyere praksis har været, om 15 %-reglen overhovedet finder anvendelse på **næringsejendomme** – dvs. ejendomme der er erhvervet som led i næring med handel med fast ejendom.

Spørgsmålet blev afgjort af Højesteret i SKM2024.344.HR (BS-50037/2023-HJR). Sagen angik et ægtepar, der var næringsdrivende med over 60 udlejningsejendomme i Aarhus, og som ved generationsskifte overdrog 5/6 til deres fem sønner for ca. 900 mio. kr. (offentlig vurdering ÷ 15 %). Vurderingsstyrelsen ansatte handelsværdien til mindst 1.540.000.000 kr.

Et **flertal på tre dommere** fandt, at 15 %-reglen **ikke gælder** for næringsejendomme:

> *"Vi finder, at de hensyn, som 15 %-reglen bygger på, ikke gælder for næringsejendomme."*

Flertallet lagde vægt på:

- Cirkulærets formål om forudsigelighed og tryghed gør sig **ikke** gældende for professionelle næringsdrivende, der kender deres aktivers værdi.

- Næringsejendomme er undtaget fra ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 2, og cirkulæret fokuserer netop på ejendomme omfattet af denne lov.

Et **mindretal på to dommere** fandt derimod, at cirkulæret efter sin ordlyd og historik gælder for **alle** faste ejendomme, og at gavegiverens status som næringsdrivende ikke i sig selv er en særlig omstændighed.

Bemærk, at Vestre Landsret i BS-20774/2022-VLR (den dom Højesteret ændrede) havde nået det modsatte resultat: et flertal i landsretten fandt, at cirkulæret omfatter næringsejendomme, og at der ikke forelå særlige omstændigheder. Denne dom er nu ændret af Højesteret.

Dommen har vidtrækkende konsekvenser: professionelle ejendomsudviklere og -handlere kan ikke længere anvende 15 %-reglen ved generationsskifte. For denne persongruppe gælder udelukkende boafgiftslovens hovedregel om handelsværdi.

LOV	Boafgiftsloven § 27, stk. 1 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 2	
PRAKSIS	**Højesteret** · Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	20.06.2024
	Landsretten · Vestre Landsret: 15%-reglen i værdiansættelsescirkulæret gælder også for næringsejendomme ved gaveoverdragelse	08.09.2023

§ 8 TSS-cirkulærerne for aktier og goodwill – beregningsmodeller med begrænset bindingsværdi

Ved overdragelse af **unoterede aktier** og **goodwill** mellem interesseforbundne parter har skattemyndighederne udstedt to centrale beregningsmodeller:

- **TSS-cirkulære 2000-09** (aktier): En model til beregning af handelsværdien af unoterede aktier baseret på selskabets regnskabsmæssige indre værdi, justeret for forskelle mellem bogført og handelsværdi af væsentlige aktiver.
- **TSS-cirkulære 2000-10** (goodwill): En kapitaliseringsmodel baseret på virksomhedens regulerede resultat over de seneste 3 år, med en kapitalisationsfaktor der afhænger af virksomhedstype.

Begge cirkulærer er **vejledende beregningsmodeller** – ikke bindende. De kan fraviges, når de fører til et åbenbart ikke-retvisende resultat.

I 08-0200348 tog Landsskatteretten stilling til en koncernintern overdragelse af en bilforretning, hvor SKAT havde forhøjet goodwillværdien fra de aftalte 1.700.000 kr. til 3.300.000 kr. efter TSS-cirkulære 2000-10. Et syn og skøn vurderede imidlertid markedsværdien til kun 500.000 kr. Landsskatteretten nedsatte SKATs forhøjelse og lagde vægt på sagens samlede omstændigheder, herunder at beregningsmodellen ikke var retvisende for et nicheprodukt (amerikanske biler).

Praksis viser, at TSS-cirkulærerne kan fraviges i **begge retninger**:

- **Nedad**: Når beregningsmodellen overvurderer goodwill/aktier, fx fordi virksomheden opererer i en ustabil niche.
- **Opad**: Når modellen undervurderer værdien, fx fordi den ikke fanger immaterielle aktiver, synergieffekter eller markedsposition.

For goodwill gælder som udgangspunkt, at der skal foreligge en virksomhed i drift med konkret konstaterbare faktorer, der betinger forventningerne om fremtidig indtjeningsevne, jf. cirkulæret om beskatning af goodwill.

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Værdiansættelse af goodwill og varelager ved koncernintern overdragelse 10.10.2012

§ 9 Armslængdeprincippet – aktionæroverenskomster og forkøbsklausuler binder ikke skattemyndigheden

Ved overdragelse af unoterede aktier mellem parter med bestemmende indflydelse gælder ligningslovens § 2, der kodificerer armslængdeprincippet: priser og vilkår skal svare til, hvad uafhængige parter ville aftale.

Et centralt spørgsmål er, om **interne aktionæroverenskomster** eller **forkøbsretsklausuler** – der typisk fastsætter en lavere pris end handelsværdien – kan binde skattemyndigheden. Svaret er **nej**.

Landsskatteretten har i en række sager fastslået, at en aktionæroverenskomst, der fastsætter en bestemt kurs ved overdragelse af aktier, ikke i sig selv er udtryk for handelsværdien, når overenskomsten er indgået mellem interesseforbundne parter. Skattemyndigheden kan i sådanne tilfælde skønne en anden handelsværdi.

Dette princip gælder også for formueskattekursreglerne. I 09-02212 tog Landsskatteretten stilling til værdiansættelsen af B-anparter i et holdingselskab, hvor der var indgået en optionsaftale med en ekstern part. Klageren havde anvendt formueskattekursen (cirkulære nr. 185 af 1982), men Landsskatteretten fandt, at handelsværdien af det underliggende datterselskab skulle fastsættes til den værdi, der kunne udledes af optionsaftalen – ikke efter formueskattekursen.

For **maskeret udlodning** ved ejendomshandler mellem hovedaktionær og selskab gælder ligeledes armslængdeprincippet. I 19-0049039 behandlede Landsskatteretten en sag, hvor en hovedanpartshavers ægtefælle havde solgt familiens helårsbolig til selskabet for 3.500.000 kr. baseret på ejendomsmæglervurderinger, mens ejendommen senere blev solgt til tredjemand for blot 2.545.000 kr. Skattestyrelsen anså differencen som maskeret udlodning efter ligningslovens § 16 A. Sagen illustrerer, at armslængdevurderingen går i **begge retninger**: hverken for høj eller for lav pris accepteres.

For spørgsmål om transfer pricing-korrektioner mellem koncernforbundne selskaber henvises til praksisoversigten om transfer pricing.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1 · Ligningsloven § 16a

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Maskeret udlodning ved ejendomssalg mellem ægtefælle og selskab 20.04.2022

Landsskatteretten · Optionsaftale fastsætter handelsværdi ved gaveoverdragelse af anparter 28.05.2010

§ 10 Syn og skøn ved unoterede aktier – betydelig bevismæssig vægt

Ved tvister om værdiansættelsen af unoterede aktier eller goodwill kan parterne eller retten anmode om **syn og skøn** – en sagkyndig vurdering af det pågældende aktivs handelsværdi.

Praksis viser, at Landsskatteretten tillægger syn og skøn **betydelig vægt** og typisk lægger skønsresultatet til grund, medmindre det åbenbart afviger fra markedsforholdene eller hviler på forkerte forudsætninger.

I goodwill-sagen 08-0200348 vurderede skønsmændene markedsværdien af goodwill til kun 500.000 kr. – langt under både den aftalte pris (1.700.000 kr.) og SKATs beregning (3.300.000 kr. efter TSS-cirkulære 2000-10). Trods at faktiske efterfølgende handler indikerede en højere værdi, lagde Landsskatteretten vægt på skønsresultatet i den samlede vurdering.

Denne tilgang afspejler det generelle princip om, at syn og skøn er det mest konkrete udtryk for handelsværdien i mangel af en faktisk armslængdetransaktion. TSS-cirkulærernes beregningsmodeller må vige, når et syn og skøn giver et mere retvisende billede af den specifikke virksomheds goodwill eller aktieværdi.

Syn og skøn er også centralt i **ejendomssager** efter boafgiftslovens § 12, stk. 2, hvor Skatteforvaltningen kan anmode skifteretten om at udmelde en sagkyndig til vurdering af handelsværdien. Det var netop denne mekanisme, der var på spil i U.2021.346H, hvor Højesteret afviste Skattestyrelsens anmodning om sagkyndig vurdering, fordi der ikke forelå særlige omstændigheder.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 2

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer 26.04.2021
Landsskatteretten · Værdiansættelse af goodwill og varelager ved koncernintern overdragelse 10.10.2012

§ 11 Kommende lovændringer – ny § 12 a om skematisk værdiansættelse

Der er vedtaget væsentlige ændringer af boafgiftsloven, som vil supplere den hidtidige 15 %-regel:

Lov nr. 369 af 9. april 2025 indfører en ny **§ 12 a** i boafgiftsloven om **skematisk værdiansættelse-**. Bestemmelsen giver mulighed for at anvende en skematisk metode ved bo- og gaveafgiftsberegningen, når bestemte betingelser er opfyldt. Derudover udvides § 12, stk. 1 med en henvisning til den nye § 12 a, og Skatteforvaltningens adgang til at korrigere værdiansættelsen justeres i stk. 2. Loven har endnu ikke fået fastsat ikrafttrædelsesdato.

Lov nr. 562 af 27. maj 2025 ændrer boafgiftslovens § 27, stk. 1 ved at indsætte en ny mulighed for at vælge værdiansættelse af fast ejendom efter ejendomsvurderingslovens § 11 ved gaveafgiftsberegning. Desuden indsættes en ny § 12 c. Ændringerne til § 27 trådte i kraft den 1. juli 2025, mens ændringerne til § 12 først træder i kraft den 1. januar 2026.

Disse lovændringer er en politisk reaktion på den langvarige debat om 15 %-reglens rækkevidde og de fastfrosne ejendomsvurderingers konsekvenser. De nye regler vil give borgerne en alternativ – men lovfæstet og mere forudsigelig – mulighed for skematisk værdiansættelse, som supplerer den administrative hjælperegel i 1982-cirkulæret.

For spørgsmål om succession og pengetankreglen ved generationsskifte henvises til praksisoversigten om generationsskifte.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 1-2 Boafgiftsloven § 27, stk. 1

§ 12 Sammenfatning af centrale praksismønstre

Retspraksis om skatteretlig værdiansættelse tegner et klart mønster:

For fast ejendom:

- 15 %-reglen i 1982-cirkulæret er en vejledende hjælperegel, som skattemyndighederne som udgangspunkt er bundet af.
- Fravigelse kræver **særlige, konkrete omstændigheder** ved den pågældende ejendom – generelle forhold som prisudvikling og forældede vurderinger er utilstrækkelige.
- Anerkendte særlige omstændigheder omfatter: tidsnært køb/salg til tredjemand til markant afvigende pris, regnskabsmæssig dagsværdi væsentligt over offentlig vurdering, og konkrete belåningsforhold.
- Næringsejendomme er efter Højesterets seneste praksis **helt undtaget** fra 15 %-reglen.

For unoterede aktier og goodwill:

- TSS-cirkulærerne (2000-09 og 2000-10) er kun beregningsmodeller, der kan fraviges i begge retninger.
- Interne aktionæroverenskomster og forkøbsklausuler kan **ikke** binde skattemyndigheden – armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 har forrang.
- Syn og skøn tillægges betydelig vægt som det mest konkrete udtryk for handelsværdien.

Bevisbyrde:

- Skattemyndighederne bærer bevisbyrden for, at der foreligger særlige omstændigheder, der berettiger fravigelse af hjælpereglerne.
- Borgerne bærer bevisbyrden for, at Vurderingsstyrelsens skøn hviler på forkert grundlag, mangelfulde oplysninger eller er åbenbart urimeligt.

Fremadrettet vil de nye lovregler i boafgiftslovens § 12 a og den ændrede § 27 give borgerne et lovfæstet alternativ til den administrative 15 %-regel. Indtil de nye regler er fuldt implementeret, gælder den ovenfor beskrevne retspraksis uændret.

LOV	Boafgiftsloven § 12, stk. 1-2 · Boafgiftsloven § 27, stk. 1 · Ligningsloven § 2, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab	23.09.2024
	Højesteret · Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	20.06.2024
	Højesteret · Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer	26.04.2021
	Landsskatteretten · Overdragelse af fast ejendom til søn efter 15 %-reglen trods nylig erhvervelse til højere handelspris	02.10.2020
	Landsskatteretten · Værdiansættelse af goodwill og varelager ved koncernintern overdragelse	10.10.2012
	Skatterådet · Afvisning af 15 pct-regel ved salg af ejerlejlighed til datter	30.09.2021

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Boafgiftsloven § 12	stk. 1-2
Boafgiftsloven § 27	stk. 1-2
Ejendomsavancebeskatningsloven § 1	stk. 2
Ejendomsavancebeskatningsloven § 3	
Ligningsloven § 2	stk. 1

MATERIALE

Citerede afgørelser

12 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		3
23.09.2024	Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab	6208-7442
20.06.2024	Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	bs-50037-2023-hjr
26.04.2021	Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer	22-2020
LANDSRETTEN · ANKEINSTANS		3
13.01.2026	Landsretten tilsidesætter 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af udlejningsejendom grundet markant højere dagsværdi i regnskabet	10383-12219
08.09.2023	Vestre Landsret: 15%-reglen i værdiansættelsescirkulæret gælder også for næringsejendomme ved gaveoverdragelse	3803-4581
23.06.2021	Sag om værdiansættelse af fast ejendom ved familieoverdragelse og efterfølgende salg til kommune	1998-2383
LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		5
12.12.2022	Gaveoverdragelse af ejendomme: Anvendelse af 15 %-reglen	20-0078748
20.04.2022	Maskeret udlodning ved ejendomssalg mellem ægtefælle og selskab	19-0049039
02.10.2020	Overdragelse af fast ejendom til søn efter 15 %-reglen trods nylig erhvervelse til højere handelspris	19-0071315
10.10.2012	Værdiansættelse af goodwill og varelager ved koncernintern overdragelse	08-0200348
28.05.2010	Optionsaftale fastsætter handelsværdi ved gaveoverdragelse af anparter	09-02212
SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		1
30.09.2021	Afvisning af 15 pct-regel ved salg af ejerlejlighed til datter	20-0036862

38 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over skattesvig (skattekontrolloven §§ 82-85 og straffeloven § 289)

Strafansvar, bødetakster og strafudmåling efter skattekontrollovens kapitel 9 og straffelovens § 289

Version 2 Opdateret 7. sep. 2026 41 afgørelser · 2009-2026 Læs online

INTRODUKTION

Skattesvig straffes i dag efter de straffebestemmelser, der blev indført med den nye skattekontrollov med virkning fra indkomståret 2019: § 82 om aktiv skattesvig, § 83 om passiv skattesvig, § 84 om bødebelagte oplysnings- og dokumentationspligter og § 85 om juridiske personers strafansvar. Overstiger unddragelsen 500.000 kr., henføres forholdet som udgangspunkt under straffelovens § 289 med en strafferamme på 8 års fængsel, mens mindre sager afgøres administrativt af Skatteforvaltningen med bødeforelæg efter § 86. Praksis er tæt normeret: bøder beregnes efter faste takster (én gang unddragelsen ved grov uagtsomhed, to gange ved forsæt), og Højesteret har fastslået, at tillægsbøder efter straffelovens § 50, stk. 2, er pønale og pålægges hver enkelt gerningsmand fuldt ud. Sanktionsniveauet blev grundlæggende ændret pr. 1. januar 2024, hvor progressionsknækket på 60.000 kr. blev afskaffet, tillægsbøderne fordoblet og frihedsstrafgrænsen hævet fra 250.000 kr. til 500.000 kr.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Aktiv skattesvig efter skattekontrollovens § 82, stk. 1, forudsætter, at der er afgivet urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger med forsæt til unddragelse; ren passivitet falder uden for § 82 og skal i stedet bedømmes efter § 83.

02 Passiv skattesvig efter § 83 rammer den, der ikke inden 4 uger underretter Skatteforvaltningen om en for lav årsopgørelse eller en for lav skønsmæssig ansættelse – også når den skattepligtige aldrig selv har afgivet oplysninger.

03 Straffelovens § 289 er en overbygningsbestemmelse, der efter retspraksis som udgangspunkt anvendes ved unddragelser på 500.000 kr. eller derover inden for samme lovområde, men også kan anvendes under dette beløb ved andre grove omstændigheder.

04 Normalbøden udgør én gang unddragelsen ved grov uagtsomhed og to gange unddragelsen ved forsæt; progressionsknækket på 60.000 kr. blev afskaffet for overtrædelser begået den 1. januar 2024 eller senere.

05 Grænsen for frihedsstraf blev pr. 1. januar 2024 hævet fra 250.000 kr. til 500.000 kr. i førstegangstilfælde, men er fortsat 250.000 kr. i gentagelsestilfælde inden for 10 år.

06 Tillægsbøden efter straffelovens § 50, stk. 2, blev fordoblet til to gange unddragelsen for forhold begået den 1. januar 2024 eller senere.

07 Højesteret har fastslået, at tillægsbøder i skatte- og afgiftssager har et pønalt formål og derfor pålægges hver gerningsmand fuldt ud – uden forholdsmæssig fordeling mellem medskyldige og uanset om der er sket efterbetaling.

08 Tilståelse fører ikke til nedsættelse af tillægsbøden, selv om den kan give rabat i fængselsstraffen.

09 Særlig grov beskaffenhed – planlægning, stråmandskonstruktioner, udenlandske konti eller overtrædelse af flere skatte- og afgiftslove – skal efter straffelovens § 289, stk. 3, føre til, at tillægsbøden forhøjes med 20 pct.

10 Forsæt kan foreligge som dolus eventualis, når den tiltalte har indset og accepteret muligheden for unddragelse; omvendt frifindes, når regelgrundlaget er komplekst og den tiltalte har fulgt professionel revisorrådgivning.

11 Efter lovændringen i 2015 udvises der ikke længere særlig tilbageholdenhed med samfundstjeneste i skattesager, men forstraf for ligeartet kriminalitet kombineret med et betydeligt unddraget beløb udelukker i praksis betinget dom.

12 Urimeligt lang sagsbehandlingstid kompenseres primært i fængselsstraffen – enten ved at gøre den betinget eller ved at undlade vilkår om samfundstjeneste – og ikke ved at nedsætte tillægsbøden.

13 Systematisk brug af fiktive fakturaer og stråmandsselskaber er et gennemgående skærpende mønster og udløser samtidig nægtelse af fradrag og beskatning af maskeret udbytte hos hovedanpartshaveren.

14 Grov uagtsomhed eller forsæt i straffesagens forstand er ikke en betingelse for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 – Landsskatteretten foretager en selvstændig tilregnelsesvurdering, og en manglende straffesag ændrer den ikke.

15 Skatteforvaltningen kan afslutte sager administrativt med bødeforelæg efter skattekontrollovens § 86, men skal vejlede den sigtede om forsvarerbeskikkelse og om forbuddet mod selvinkriminering, når der foreligger konkret mistanke.

§ 1 Straffebestemmelserne i skattekontrollovens kapitel 9 efter 2017-reformen

Den gamle skattekontrollov fra 1946 samlede forsætlig og groft uagtsom skattesvig i den daværende § 13. Den lov blev ophævet og erstattet af en helt ny skattekontrollov med virkning fra indkomståret 2019,

og straffebestemmelserne ligger nu i lovens kapitel 9, §§ 82-85, mens §§ 86-89 alene indeholder de straffeprocessuelle regler om administrative bødeforelæg, ransagning mv. og ikke selvstændige strafferammer.

Skattekontrollovens § 82, stk. 1 rammer **aktiv skattesvig**:

> *»Den, som med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger til told- og skatteforvaltningens brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.«*

Begås handlingen groft uagtsomt, er straffen bøde, jf. § 82, stk. 3. Af de oprindelige forarbejder til bestemmelsen fremgår, at tilføjelsen af »ufuldstændige oplysninger« er en bevidst præcisering, fordi ansvaret med den nye lov flyttes fra den samlede blanket til den enkelte rubrik:

> *»Der skal være givet oplysninger, for at en for lav angivelse i et felt vil kunne karakteriseres som en urigtig oplysning. Hvis feltet er tomt, mens andre felter er udfyldte, vil der være tale om samlet set en afgivelse af ufuldstændige oplysninger. Fortielsen skal have tilknytning til, at der i øvrigt er afgivet oplysninger, da passivitet i forhold til afgivelse af alle pligtige oplysninger ikke er omfattet af den foreslåede § 82, men vil kunne være strafbart efter den foreslåede bestemmelse i § 83 om passivt skattesvig.«*

Afgrænsningen mellem § 82 og § 83 er dermed lovgivers bevidste valg og ikke en teoretisk finesse: den, der slet ikke reagerer, straffes efter § 83, mens den, der udfylder noget, men ikke det hele, straffes efter § 82.

§ 83 pålægger den skattepligtige at underrette Skatteforvaltningen inden 4 uger, hvis en modtaget årsopgørelse (stk. 1) eller en skønsmæssig ansættelse (stk. 2) er for lav, og at afgive de pligtige oplysninger, hvis der hverken modtages årsopgørelse eller oplysningsskema (stk. 3). Forsætlig overtrædelse straffes efter § 83, stk. 4 med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, groft uagtsom overtrædelse med bøde efter stk. 5.

§ 84 er en ren bødebestemmelse, der rammer forsætlig eller groft uagtsom tilsidesættelse af en række oplysnings- og dokumentationspligter – udenlandske pensionsordninger, gaver til ikke fuldt skattepligtige, transfer pricing-dokumentation, land for land-rapport, opbevaringspligt – samt efter nr. 6 den, der »som led i virksomhed udsteder en faktura med et urigtigt indhold eller udsteder anden urigtig dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser, når dokumentationen er egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst«. Ved lov nr. 751 af 20. juni 2025 udgår henvisningen til revisorerklæring efter § 43 i § 84, nr. 5, som konsekvens af ophævelsen af §§ 43-45; ændringen trådte i kraft 1. juli 2025 og er endnu ikke konsolideret ind i lovteksten.

§ 85 hjemler strafansvar for juridiske personer efter straffelovens 5. kapitel, hvilket i praksis er forudsætningen for, at selskaber idømmes bøder på to gange unddragelsen uanset beløbets størrelse.

Endelig bemærkes, at der ved en ændringslov fra juni 2023 er vedtaget en ny ansvarsfrihedsbestemmelse som § 83 A, hvorefter en skattepligtig ikke kan ifalde ansvar efter §§ 82 eller 83 for oplysninger, der er eller burde være indberettet af en uafhængig tredjemand efter skatteindberetningsloven, når oplysningerne indgår i årsopgørelsen uden særskilt henvisning til oplysningspligten eller er feltlåste. Bestemmelsen sætter samtidig § 82, stk. 2 ud af kraft. Skatteministeren fastsætter tidspunktet for ikrafttrædelsen, og bestemmelsen er endnu ikke rullet ind i den konsoliderede lovtekst.

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3 Skattekontrolloven § 83, stk. 1-5 Skattekontrolloven § 84 Skattekontrolloven § 85

§ 2 Straffelovens § 289 som overbygning og 500.000 kr.-grænsen

Straffelovens § 289, stk. 1 straffer med fængsel indtil 8 år den, som for at skaffe sig eller andre uberettiget vinding gør sig skyldig i overtrædelse af særligt grov karakter af skatte-, told-, afgifts- eller tilskudslovgivningen. Efter stk. 2 finder bestemmelsen kun anvendelse, hvis der i den pågældende særlovgivning er henvist til § 289 – hvilket netop er tilfældet i skattekontrollovens §§ 82 og 83.

Grænsen er fastlagt i praksis og i anklagemyndighedens retningslinjer. Rigsadvokatmeddelelsen om formueforbrydelser, pkt. 4.3 formulerer det således:

> *»Bestemmelsen finder anvendelse, når overtrædelsen er af særlig grov karakter, hvilket efter retspraksis som udgangspunkt vil være tilfældet, når det unddragne beløb udgør 500.000 kr. eller derover, men andre grove omstændigheder kan også bevirke, at bestemmelsen bringes i anvendelse, selvom unddragelsen er under 500.000 kr.«*

Det er væsentligt, at beløbsgrænsen for § 289 opgøres **inden for samme lovområde**. Den juridiske vejledning fremhæver, at en sag med forsætlig unddragelse af skat på 400.000 kr., moms på 100.000 kr. og punktafgift på 50.000 kr. ikke kan afsluttes administrativt, fordi den samlede unddragelse overstiger 500.000 kr., men at forholdene alligevel ikke henføres under § 289, fordi der ikke er unddraget over 500.000 kr. inden for samme lovområde, jf. Den juridiske vejledning A.C.3.5.2.7.

§ 289 er subsidiær i forhold til speciallovgivning, når denne indeholder en tilsvarende regulering af gerningsindhold og strafferamme. Det fastslog Højesteret i AM2024.06.25H for så vidt angår straffelovens § 289 a over for særloven om rentefrie covid-19-lån. Princippet har betydning også i skattesager, hvor konkurrencen mellem særlovsbestemmelser og straffelovens overbygning ofte skal afklares.

At § 289 ikke er en ren beløbsmekanik, illustreres af den ældre praksis, hvor bestemmelsen anvendes ved kvalificeret udførelsesmåde. I S-3687-10 og i **Højesterets dom af 23. april 2012** (se sagen) blev § 289 kombineret med dokumentfalsk og rettighedsfrakendelse, og i Landsrettens dom af 1. november 2012 blev et direktionsmedlem dømt for unddragelse af 10 mio. kr. over tre år.

Straffelovens § 289 er også berøringsflade til hvidvaskbestemmelserne. I Højesterets dom af 15. november 2013 og i Højesterets dom af 15. februar 2012 blev spørgsmålet om kumulation mellem skattesvig og efterfølgende hvidvask af udbyttet prøvet – afgrænsningen mellem straffri selvvask og selvstændig hvidvask behandles nærmere under hvidvask.

LOV	Skattekontrolloven § 82, stk. 1 · Straffeloven § 289, stk. 1-3 · Straffeloven § 289a	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesteret fastslår, at særlov om COVID-19 lån har forrang for Straffeloven § 289 a ved uberettiget ansøgning	25.06.2024
	Højesteret · Højesterets dom om skattesvig af særlig grov karakter og kumulation af straf for hvidvask af udbytte	15.11.2013
	Højesteret · Højesteretsdom om groft skattesvig, tilskudssvindel og strafudmåling efter Straffeloven § 289	05.07.2012
	Højesteret · Højesteretsdom om groft skattesvig, dokumentfalsk og strafudmåling for direktør	23.04.2012
	Højesteret · Højesteretsdom om grov hvidvask i forbindelse med momsunddragelse (Selvvask vs. Uafhængig Hvidvask)	15.02.2012
	Landsretten · Direktionsmedlem dømt for groft skattesvig på 10 mio. kr. og idømt fængselsstraf	01.11.2012

§ 3 Bødetaksterne og reformen af sanktionspraksis pr. 1. januar 2024

Bøder i skattestraffesager udmåles efter faste »normalbøder«, der bygger på retspraksis og er beskrevet i Den juridiske vejledning A.C.3.5.2.1. Grundreglen er:

Tilregnelse	Normalbøde
Grov uagtsomhed	1 × den samlede unddragelse
Forsæt	2 × den samlede unddragelse

For fysiske personer straffes forsætlige unddragelser med bøde, hvis unddragelsen ikke overstiger 500.000 kr. For juridiske personer udmåles bøden til to gange unddragelsen uanset beløbets størrelse.

Sanktionspraksis blev grundlæggende omlagt ved lov nr. 1795 af 28. december 2023, der trådte i kraft 1. januar 2024. Ændringerne var alene sproglige justeringer af straffebestemmelserne – herunder i § 82, stk. 1 og § 83, stk. 4, hvor »Den, der« blev ændret til »Den, som« – med det udtrykkelige formål at kunne angive nye strafniveauer i bemærkningerne. Af forarbejderne fremgår, hvad der reelt blev ændret:

> *»For det første forudsættes det, at en bøde i tillæg til en fængselsstraf vil skulle fordobles, så bøden efter ændringen vil skulle udgøre et beløb, der svarer til det dobbelte af unddragelsens størrelse. […] For det andet forudsættes det, at beløbsgrænsen for, hvornår der vil kunne idømmes straf i form af fængsel, hæves fra 250.000 kr. […] til 500.000 kr. […] For det tredje forudsættes det, at progressionsgrænsen på 60.000 kr., der efter gældende ret finder anvendelse ved beregning af normalbøder, ophæves.«*

De enkelte elementer træder i kraft forskudt efter straffelovens § 3: lempelserne (minimumsgrænsen på 40.000 kr., 5.000 kr.-bøden ved unddragelser mellem 20.000 og 40.000 kr., og den hævede frihedsstrafgrænse) gælder uanset gerningstidspunktet, mens skærpelserne (afskaffelsen af progressionsknækket og fordoblingen af tillægsbøder) kun gælder forhold begået den 1. januar 2024 eller senere.

I gentagelsestilfælde er grænsen for frihedsstraf fortsat 250.000 kr., og gentagelsesvirkningen ophører først efter 10 år, jf. straffelovens § 84, stk. 3. Normalbøden kan i gentagelsestilfælde forhøjes med 25 pct.

En særlig takst gælder for **groft uagtsom** overtrædelse af § 83, stk. 1-3, jf. stk. 5: her udgjorde normalbøden traditionelt kun en tredjedel af den unddragne skat. Ved lov nr. 16 af 14. januar 2025 blev ordlyden af § 83, stk. 5, præciseret netop for at kunne fastsætte nye retningslinjer, og for overtrædelser begået den 15. januar 2025 eller senere er normalbøden nu én gang den unddragne skat. Ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovteksten.

Ved **frivillig selvanmeldelse** gøres der fortsat ikke strafansvar gældende ved grov uagtsomhed uanset beløb, eller ved forsætlige unddragelser op til 100.000 kr. Forsætlige unddragelser mellem 100.000 kr. og 500.000 kr. afsluttes med en bøde svarende til én gang unddragelsen, mens selvanmeldelse af unddragelser over 500.000 kr. fortsat skal afgøres ved domstolene med frihedsstraf og en tillægsbøde svarende til én gang unddragelsen.

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3 Skattekontrolloven § 83, stk. 4, 5 Straffeloven § 3 Straffeloven § 84, stk. 3

§ 4 Tillægsbøden efter straffelovens § 50, stk. 2 – pønalt formål og fuld bøde til hver deltager

Ved siden af fængselsstraffen idømmes i skattesager en tillægsbøde efter straffelovens § 50, stk. 2. Det centrale præjudikat er Højesterets dom af 8. juni 2023 i AM2023.06.08H (også registreret som SS-11/2023-HJR). Sagen angik et organiseret kompleks med restauranter og fiktive vikarbureauer, hvor syv tiltalte tilsammen havde unddraget over 28 mio. kr. i moms, A-skat og AM-bidrag. Procesbevillingsnævnet gav begrænset anketilladelse alene om udmålingen af tillægsbøden, og de tiltalte gjorde gældende, at bøden burde fordeles forholdsmæssigt mellem medgerningsmændene, fordi de samlede bøder ellers ville overstige den faktiske unddragelse.

Højesteret afviste synspunktet:

> *»Højesteret finder, at det følger af forarbejderne [...] at tillægsbøder inden for skatte- og afgiftsområdet er et supplement til betalingen af de skyldige skatter og afgifter og derved er udtryk for en skærpet sanktionering med et pønalt formål. Tillægsbøde inden for skatte- og afgiftsområdet pålægges derfor uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne skat.«*

> *»På denne baggrund finder Højesteret, at der ikke er grundlag for at nedsætte tillægsbøderne med henvisning til, at flere personer har deltaget i skatte- og afgiftsunddragelsen.«*

Landsrettens tillægsbøder på 5.575.000 kr. og 4.600.000 kr. blev derfor stadfæstet. Dommen adskiller dermed tillægsbøden skarpt fra udbyttekonfiskation efter straffelovens § 75, stk. 1, hvor den individuelle berigelse er afgørende.

Princippet er efterfølgende anvendt konsekvent. I S-1496-25 (Vestre Landsret, 5. februar 2026) var der unddraget 900.946 kr. i moms og 173.314 kr. i skat efter skattekontrollovens § 82, stk. 1, i alt 1.074.260 kr. Byretten havde fastsat tillægsbøden til 750.000 kr.; landsretten forhøjede den til 1.070.000 kr. med følgende begrundelse:

> *»Tillægsbøden skal pålægges uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne moms og skat. Den omstændighed, at tiltalte har tilstået forholdene, kan ikke føre til en nedsættelse af tillægsbøden.«*

Samme forhold ses i S-3237-22 og S-3469-23, hvor Østre Landsret hævede tillægsbøden fra byrettens 450.000 kr. til anklagemyndighedens påstand om 900.000 kr., netop fordi den lange sagsbehandlingstid allerede var kompenseret i fængselsstraffen.

Efter straffelovens § 289, stk. 3 skal der ved udmålingen lægges vægt på, om forbrydelsen er af særlig grov beskaffenhed. Af forarbejderne til bestemmelsen – indsat ved lov om midlertidig nedsættelse af straffen for overtrædelser vedrørende midler på udenlandske konti (selvanmelderordningen fra 2012) – fremgår:

> *»Placering af indeståender i udenlandske pengeinstitutter m.v., som SKAT ikke kan indhente oplysninger fra, må anses for at være en manøvre, der tilsigter at vanskeliggøre opklaringen. Af andre vigtige strafskærpende omstændigheder kan nævnes, at der er flere gerningsmænd, f.eks. i forbindelse med strømandsvirksomhed, tale om særlig planlægning i øvrigt eller tale om overtrædelser af flere skatte- og afgiftslove. Tilstedeværelsen af de nævnte skærpende omstændigheder bør som udgangspunkt medføre, at niveauet for tillægsbøden forhøjes med 20 pct.«*

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1 | Straffeloven § 50, stk. 2 | Straffeloven § 75, stk. 1

Straffeloven § 289, stk. 3

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	08.06.2023
Landsretten · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026

§ 5 Forsæt og grov uagtsomhed – hvad domstolene lægger vægt på

Sondringen mellem forsæt og grov uagtsomhed er afgørende både for strafferammen (fængsel eller alene bøde) og for bødens størrelse. Domstolene bygger i praksis på objektive holdepunkter – beløbenes størrelse, hvor åbenbare fejlene er, den tiltaltes rolle i virksomheden og eventuel revisorkontakt.

Dolus eventualis er tilstrækkeligt. I SS-82/2021-HER var en direktør og eneansat i et ApS tiltalt for ikke at have reageret på årsopgørelser, hvor løn og udbytte manglede. Retten lagde vægt på, at

> *»De manglende oplysninger fremgik efter den skriftlige dokumentation i sagen klart af årsopgørelserne, navnligt når disse sammenholdes med selskabets angivelse af løn/udbytte, og at tiltalte var eneste ansatte. Problematikken om opgivelse af løn/udbytte blev efter vidneforklaringen fra revisoren, drøftet med tiltalte.«*

og konkluderede, at »tiltalte har indset og accepteret muligheden for, at han ved at undlade at rette sine årsopgørelser derved undragede det offentlige skat«. Samme forsætsstandard blev anvendt af Højesteret i Sag 71/2015 (jf. SS-71/2015-HJR), hvor en stråmandsdirektørs risikoaccept i et momskarrusselarrangement blev anset for forsæt.

Komplekst regelgrundlag og revisorbistand kan udelukke forsæt. I SS-351/2021-HER var en hovedaktionær tiltalt efter straffelovens § 289 for ikke at have selvangivet en maskeret udlodning på 7,6 mio. kr. ved overdragelse af en nyopført ejendom fra selskabet til ham selv. Markedsprisen på 11 mio. kr. var ubestridt; Skattestyrelsen mente blot, at overdragelsen skulle være sket til kostpris. Retten frifandt:

> *»Herefter og efter en samlet vurdering herunder reglernes komplekse karakter sammenholdt med, at tiltalte havde revisorbistand til udarbejdelse af både selskabets skatteregnskab og sine personlige selvangivelse, finder retten ikke, at anklagemyndigheden har løftet bevisbyrden for, at tiltalte har haft det fornødne forsæt.«*

Afgørelsen viser, at en materielt forkert skatteansættelse langtfra altid er strafbar: jo mere uafklaret retstilstanden er, og jo mere den skattepligtige har søgt professionel rådgivning, desto sværere er forsætsbeviset.

Misbrug og manglende overblik fritager ikke. I S-3237-22 og S-3469-23 gjorde en enkeltmandsvirksomhedsindehaver gældende, at hans misbrug og manglende bopæl betød, at han ikke havde kendskab til sine forpligtelser. Landsretten fandt forsæt bevist for en samlet unddragelse på ca. 1 mio. kr.

Medvirken og rådgiveransvar. Forarbejderne til § 82 understreger, at straffelovens § 23 finder anvendelse, og at »handlinger, der består i at udarbejde opgørelser […] der senere anvendes som grundlag for angivelser over for SKAT, vil falde inden for området for medvirken«, ligesom udstedelse af urigtige fakturaer er omfattet, når dokumentet både er egnet til og sandsynligvis vil blive anvendt til skattesvig af modtageren. Det er i sådanne sager en forudsætning, at udstederen har tilregnelse til, at dokumentet er urigtigt. I Landsrettens dom af 31.

august 2011 blev både direktøren og selskabets eksterne revisor dømt for i forening at have oprettet fiktive fakturaer og regnskabsposter.

LOV	Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3 · Straffeloven § 23 · Straffeloven § 289	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
	Landsretten · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
	Landsretten · Fængselsstraf for omfattende og systematisk moms- og skattesvig af særlig grov karakter	31.08.2011
	Byretten · Frifindelse for grov skatteunddragelse ved overdragelse af fast ejendom fra selskab til hovedaktionær til markedspris	18.08.2021
	Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	02.06.2021

§ 6 Passiv skattesvig efter § 83 – underretningspligten og de fire uger

§ 83 er den bestemmelse, der i praksis rammer den skattepligtige, som slet ikke reagerer. Pligten indtræder ved modtagelsen af en for lav årsopgørelse eller en for lav skønsmæssig ansættelse og skal opfyldes inden 4 uger. Bestemmelsen er central, fordi Skatteforvaltningen i vidt omfang danner årsopgørelser automatisk: den skattepligtige, der lader en åbenlyst for lav opgørelse stå, handler ikke aktivt, men rammes af underretningspligten.

I S-207-25 (Østre Landsret, 14. august 2025) var en virksomhedsindehaver tiltalt for to forhold efter § 83, stk. 4 (indkomstårene 2016 og 2017) og ét forhold efter momslovens § 81, stk. 3. Den samlede unddragelse udgjorde 474.127,56 kr. – altså under 500.000 kr.-grænsen, hvorfor sagen kunne afgøres med bøde.

Forhold	Periode	Unddraget	Hjemmel
1	2017	198.942,63 kr.	§ 83, stk. 4
2	2.-4. kvartal 2017	154.344,75 kr.	momsloven § 81, stk. 3
3	2016	120.840,18 kr.	§ 83, stk. 4

Byretten havde fastsat bøden til 200.000 kr.; landsretten beregnede normalbøden til ca. 888.000 kr. og nedsatte den herefter med halvdelen til 425.000 kr. under hensyn til en samlet sagsbehandlingstid på over fem år. Dommen afklarer samtidig, at anklagemyndigheden ved en skærpelsesanke frit kan nedlægge påstand om en højere bøde end i første instans, og at tilståelsesrabat ikke gives, når erkendelsen først kommer under hovedforhandlingen i byretten.

I S-3237-22 og S-3469-23 blev § 83 anvendt på systematisk manglende afregning gennem en sammenhængende periode fra 2011 til 2015. Landsretten fastslog, at forholdene udgjorde en **fortsat forbrydelse**, hvorfor forældelsesfristen kunne regnes fra det sidst begåede forhold, og ingen dele af sagen var forældet. Det er et gennemgående træk i skattestraffesager, hvor unddragelsen strækker sig over flere indkomstår.

Sagerne efter den tidligere skattekontrollovs § 16, stk. 3 – forgængeren til § 83 – viser samme mønster. I I-2382/2015 blev en udlejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde for ikke at have selvangivet lejeindtægter fra tre lejligheder og en ejendomsavance – samlet over 317.000 kr. i unddraget skat og bidrag. Og i

SS-82/2021-HER blev en direktør dømt for netop at have undladt at rette årsopgørelser, hvor løn og udbytte manglede.

LOV	Momsloven § 81, stk. 3 · Skattekontrolloven § 83, stk. 1-5	
PRAKSIS	**Landsretten** · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
	Landsretten · Skatte- og momsunddragelse: Landsret skærper bøde for forsætlig undladelse af underretningspligt og momsangivelse	14.08.2025
	Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	02.06.2021
	Byretten · Betinget fængselsstraf og tillægsbøde for skattesvig i forbindelse med udlejning og salg af lejligheder	24.09.2015

§ 7 Fiktive fakturaer, stråmandsselskaber og indkomstmaskering

Den hyppigste gerningstype i de store skattestraffesager er brug af fiktive fakturaer fra underleverandør- eller vikarselskaber. Konstruktionen giver på én gang uberettiget momsfradrag, undgået indeholdelse af A-skat og AM-bidrag samt et uberettiget driftsomkostningsfradrag i selskabsskatten. Skattekontrollovens § 84, nr. 6 kriminaliserer selvstændigt selve udstedelsen af urigtig dokumentation, når den er egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

SS-6020/2019-FRB og ankesagen SS-1958/2020-OLR – som endte i Højesteret som AM2023.06.08H – udgør skolebogseksemplet. Bevisgrundlaget bestod af fiktive fakturaer, pengestrømsanalyser, telefonaflytninger og ransagningsfund, herunder NemID-nøglekort til de registrerede stråmandsdirektører fundet på bagmandens bopæl, virksomhedsstempler fundet i hovedselskabets lokaler, og et Excel-regneark med opgørelse af 10 pct. kommission til underleverandøren og 90 pct. tilbagebetaling til kunden. De registrerede direktører i vikarbureauerne var hjemløse, stofmisbrugere eller udrejste.

Samme mønster genfindes i V.L. S-0422-12, Landsrettens dom af 27. januar 2012, 1-3235/2012 og S-3361-20, hvor den reelle leder drev virksomheden gennem en registreret stråmandsejer.

Strafferetten og skatteretten løber her parallelt. Landsskatteretten nægter systematisk fradrag for fakturaer fra selskaber uden reelt driftsapparat og beskatter samtidig betalingerne som maskeret udbytte hos hovedanpartshaveren:

- I 19-0042263 blev fradrag for 2,96 mio. kr. i proformafakturaer nægtet, og ekstraordinær genoptagelse for 2011-2014 godkendt, efter at eneanpartshaveren var straffedømt for forsætlig skatte- og momsunddragelse ved brug af netop de fakturaer.
- I 23-0098588 og 25-0046891 blev hovedanpartshavere beskattet af henholdsvis 103.250 kr. og 704.256 kr. som maskeret udbytte.
- I 22-0054043 blev betalinger til tre fiktive underleverandører omkvalificeret til fradragsberettigede lønudgifter, men regnskabet i øvrigt tilsidesat.

Hvor bogføringen er så mangelfuld, at grundlaget ikke kan efterprøves, foretager Skatteforvaltningen en skønsmæssig ansættelse efter skattekontrollovens § 74, jf. 22-0038966. En for lav skønsmæssig ansættelse udløser i sig selv underretningspligten efter § 83, stk. 2.

Grov tilsidesættelse af bogføringspligten påtales typisk sideløbende efter straffelovens § 302, jf. S-0165–25 og Sag 210/2016. Parallel momsunddragelse behandles nærmere under momssvig.

LOV Skattekontrolloven § 74 · Skattekontrolloven § 83, stk. 2 · Skattekontrolloven § 84 · Straffeloven § 302

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
Landsretten · Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	03.05.2022
Landsretten · Landsretsdom om skatte- og momsunddragelse af særlig grov beskaffenhed samt dokumentfalsk og forsøg på bedrageri	08.11.2021
Landsretten · Dom for systematisk groft skattesvig, momsunddragelse og hvidvask af 4,5 mio. DKK	22.08.2012
Landsretten · Mand dømt for groft skattesvig og momssvig i forbindelse med fiktive fakturaer	25.06.2012
Landsretten · Dom for grov skattesvig og falsk bogføring: Fængselsstraf for systematisk brug af fiktive fakturaer	27.01.2012
Byretten · Omfattende sag om skattesvig: Fængsel, bøder og udvisning	03.07.2020
Landsskatteretten · Hovedanpartshaver beskattet af maskeret udbytte for selskabets betalinger til underleverandører med fiktive fakturaer	28.06.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	26.03.2025
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for 2,96 mio. kr. for fiktive fakturaer - Ekstraordinær genoptagelse godkendt efter dom for forsætlig skatteunddragelse	20.12.2024
Landsskatteretten · Beskatning af maskeret udlodning hos eneanpartshaver som følge af fiktive underleverandørfakturaer	03.12.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig forhøjelse af selskabs skattepligtige indkomst grundet manglende oplysningspligt	16.08.2023

§ 8 Strafudmåling: betinget fængsel, samfundstjeneste og lang sagsbehandlingstid

Frihedsstraffen udmåles efter unddragelsens størrelse, men fuldbyrdelsesformen afgøres efter en samlet vurdering af kriminalitetens grovhed og eventuelle forstraffe.

Samfundstjeneste. Ved lovændringen om udvidet brug af samfundstjeneste i 2015 blev den tidligere særlige tilbageholdenhed i skattesager opgivet. Straffelovrådets synspunkt er gengivet i Højesterets dom i Sag 210/2016:

> *»Det er Straffelovrådets opfattelse, at der ikke er grundlag for fortsat at udvise særlig tilbageholdenhed med at anvende samfundstjeneste i sager om skattesvig. Valget mellem samfundstjeneste og ubetinget fængsel […] bør efter Straffelovrådets opfattelse fremover først og fremmest afgøres ud fra en samlet vurdering af dels grovheden af den nu foreliggende kriminalitet som udtrykt ved længden af fængselsstraffen, dels omfanget og alvoren af eventuel tidligere kriminalitet.«*

I den konkrete sag var der unddraget ca. 1,2 mio. kr. i 2011-2012, og tiltalte var i 2005 straffet med 40 dages fængsel for ligeartet kriminalitet vedrørende ca. 280.000 kr. Højesteret stadfæstede 1 års ubetinget fængsel:

> *»På baggrund af det anførte tiltræder Højesteret, at der uanset Ts gode personlige forhold ikke er grundlag for at gøre straffen helt eller delvist betinget med vilkår om samfundstjeneste.«*

Hvor der ikke er forstraffe, er billedet et andet. I S-1496-25 blev en unddragelse på 1.074.260 kr. sanktioneret med 7 måneders **betinget** fængsel, men landsretten skærpede byrettens afgørelse ved at tilføje vilkår om 120 timers ulønnet samfundstjeneste. I SS-82/2021-HER blev en unddragelse på i alt ca. 403.000 kr. sanktioneret med 3 måneders betinget fængsel med 80 timers samfundstjeneste og tillægsbøde på 413.614 kr.

Sagsbehandlingstid. Skattestraffesager er typisk langvarige, fordi den administrative kontrolsag går forud for straffesagen. Domstolene kompenserer primært i fængselsstraffen. I SS-1958/2020-OLR nedsatte Østre Landsret straffen for én tiltalt under hensyn til den usædvanligt lange sagsbehandlingstid, mens en anden blev skærpet. I S-3237-22 og S-3469-23 fastslog landsretten, at den langvarige sagsbehandling krænkede retten til rettergang inden rimelig tid efter EMRK artikel 6, og kompenserede ved at gøre 6 måneders fængsel betinget uden vilkår om samfundstjeneste – men hævede samtidig tillægsbøden til 900.000 kr. I S-207-25, hvor sanktionen alene var bøde, blev normalbøden derimod halveret på grund af sagsbehandlingstiden.

Høj alder. Rigsadvokatmeddelelsen om straffens fastsættelse, pkt. 5.11.2 henviser til TfK 2013.509 Ø, hvor en 70-årig blev idømt 3 år og 6 måneders fængsel for skatteunddragelse på ikke under 19.101.514 kr. efter straffelovens § 289, men hvor straffen blev gjort betinget under hensyn til den høje alder, jf. straffelovens § 82, stk. 1, nr. 2, jf. § 56, stk. 2.

Rettighedsfrakendelse og konfiskation. I de store sager nedlægges rutinemæssigt påstand om rettighedsfrakendelse efter straffelovens § 79 – i AM2023.06.08H i 3-5 år – og om konfiskation efter § 75. Fuldbyrdelsen kan række videre end dommen: i SS-130/2014-HJR stadfæstede Højesteret en editionskendelse mod den dømtes revisor med henblik på at værdiansætte beslaglagte aktier til dækning af bøde- og konfiskationskrav efter dom for grov skatteunddragelse.

LOV Straffeloven § 56, stk. 1, 2 · Straffeloven § 62 · Straffeloven § 75 · Straffeloven § 79 · Straffeloven § 82, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Højesteret · Højesteret stadfæster landsrettens kendelse om edition hos revisor efter dom i økonomisk kriminalitetssag	12.01.2015
Landsretten · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
Landsretten · Skatte- og momsunddragelse: Landsret skærper bøde for forsætlig undladelse af underretningspligt og momsangivelse	14.08.2025
Landsretten · Svig med offentlige midler vedrørende COVID-19 lønkompensation: Betinget fængsel og tillægsbøde på 725.000 kr.	27.01.2023
Landsretten · Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	03.05.2022
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026
Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	02.06.2021

§ 9 Skattely, udenlandske konti og automatisk informationsudveksling

Skjulte midler i udlandet er en klassisk gerningstype, og forarbejderne til straffelovens § 289, stk. 3 fremhæver netop »placering af indeståender i udenlandske pengeinstitutter m.v., som SKAT ikke kan indhente oplysninger fra« som en manøvre, der tilsigter at vanskeliggøre opklaringen og derfor bør udløse 20 pct. forhøjelse af tillægsbøden.

Den skattepligtige har efter skattekontrollovens § 2, stk. 3 pligt til at oplyse om arten og værdien af formue i udlandet og om ejendomsværdien af fast ejendom i udlandet. Undladelse heraf er den typiske indgang til en straffesag om udenlandske konti.

Bevismæssigt bærer den skattepligtige risikoen for uafklarede udenlandske indeståender. I 08-03608 blev en klager beskattet af næsten 1 mio. kr. indsat på tyrkiske bankkonti i hendes navn. Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at beløbene tilhørte en svoger, og lagde vægt på, at privatforbrugsopgørelserne ikke gav plads til opsparing i den størrelsesorden, og at oplysningspligten om udenlandske konti ikke var overholdt.

SKATs Money Transfer-projekt gav tilsvarende grundlag for ekstraordinær genoptagelse. I 12-0247059 havde en mægler modtaget større beløb fra sin engelske arbejdsgiver end selvangivet; Landsskatteretten fandt grov uagtsomhed og lagde vægt på, at klageren gennem hele perioden havde været i stand til at opgøre sine udlæg over for arbejdsgiveren måned for måned.

Den retlige ramme for opdagelsen er i dag EU's direktiver om administrativt samarbejde. DAC2-direktivet (direktiv 2014/107/EU) indførte obligatorisk automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger, DAC7-direktivet (direktiv 2021/514/EU) indberetning fra digitale platformsoperatører, og DAC8-direktivet (direktiv 2023/2226/EU) udvider fra 2026 udvekslingen til kryptoaktiver. Direktiv 2016/881/EU om land for land-rapportering har direkte forbindelse til bødebestemmelsen i skattekontrollovens § 84, nr. 5.

Den midlertidige selvanmelderordning fra 2012 for midler på udenlandske konti indførte samtidig straffelovens § 289, stk. 3. Den gældende – permanente – selvanmeldelsespraksis fremgår af Den juridiske vejledning A.C.3.5.2.7: intet strafansvar ved grov uagtsomhed uanset beløb eller ved forsætlige unddragelser op til 100.000 kr.; bøde svarende til én gang unddragelsen mellem 100.000 kr. og 500.000 kr.; og domstolsbehandling med frihedsstraf og tillægsbøde på én gang unddragelsen derover.

Om skatteforvaltningens indhentelse af oplysninger i skattelysager har Folketingets Ombudsmand udtalt sig indgående i FOB 2018-30 om Panama Papers – se nærmere nedenfor.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1` `Skattekontrolloven § 2, stk. 3` `Skattekontrolloven § 84` `Straffeloven § 289, stk. 3`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse - grov uagtsomhed og overskridelse af reaktionsfrist 28.05.2014

Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af ubeskattede midler på tyrkiske bankkonti 22.06.2009

§ 10 Den administrative bødesag: kompetence, forsvarerbeskikkelse og selvinkriminering

Langt de fleste skattestraffesager afgøres aldrig ved en domstol. Skattekontrollovens § 86, stk. 1 giver Skatteforvaltningen adgang til i sager, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, at tilkendegive den sigtede, at sagen kan afgøres uden retssag mod vedtagelse af en bøde. Vedtages bøden, bortfalder videre strafferetlig forfølgning, og vedtagelsen har samme gentagelsesvirkning som en dom, jf. § 86, stk. 3. Efter

forhøjelsen af frihedsstrafgrænsen pr. 1. januar 2024 kan Skatteforvaltningen afslutte sager med forsætlig unddragelse op til 500.000 kr. administrativt.

Ordningen har dybe rødder. Betænkning nr. 932/1981 om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen beskriver, hvordan de administrative bøder på området »i vidt omfang udmåles som takstbøder, d.v.s. at bødens størrelse fastsættes på grundlag af faste kriterier«, og betænkningen s. 138 dokumenterer, at frihedsstrafgrænsen dengang lå på 15.000 kr. i unddragen statsskat, fastlagt administrativt ved statsskattedirektoratets cirkulæreskrivelse af 7. december 1977. Delbetænkning nr. 977/1983 om behandlingen af skattestraffesager, der afgøres administrativt beskriver overgangen fra tilbuds- og acceptordning til egentlige bødeforelæg og foreslog samtidig en bistandsordning til styrkelse af skatteyderens retsstilling. Den efterfølgende **betænkning nr. 1091/1986 om behandlingen af skatte- og afgiftsstraffesager, der afgøres administrativt** er fortsat referenceramme for området.

Retssikkerhedsgarantierne er i dag udmøntet i bekendtgørelse om vejledning af en sigtet under en administrativ straffesag, der bliver behandlet af Skatteforvaltningen, der trådte i kraft 1. juni 2025. Skatteforvaltningen skal vejlede den sigtede om muligheden for forsvarerbeskikkelse, men kan konkret undlade det bl.a., »når der i sagen er rejst sigtelse for unddragelse af skatter eller afgifter på ikke over 40.000 kr., og den sigtede ikke tidligere er straffet i en unddragelsessag«. Efter § 2 skal vejledningen gives skriftligt senest samtidig med meddelelsen om sigtelsen, og efter § 3 kan sagen kun fortsætte uden forsvarer med den sigtedes udtrykkelige samtykke.

Forbuddet mod selvinkriminering er den mest omtvistede grænseflade mellem kontrolsagen og straffesagen. Folketingets Ombudsmand fastslog i FOB 2018-30 om Panama Papers, at også pligten til at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger er en oplysningspligt omfattet af retssikkerhedslovens § 10:

> *»En borger, som efter skattekontrollovens § 1, stk. 1, bliver bedt om at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger, er derfor beskyttet af bestemmelsen om forbud mod selvinkriminering i retssikkerhedslovens § 10.«*

Ombudsmanden fulgte op i FOB 2019-33, hvor Skattestyrelsen beklagede ikke at have vejledt om selvinkriminering i en materialeindkaldelse, der var udsendt efter at konkret mistanke var opstået. I FOB 2023-8 anerkendte Skattestyrelsen tilsvarende, at der i agterskrivelsen burde have været vejledt om, at der forelå mistanke om et strafbart forhold, og at borgeren ikke havde pligt til at afgive oplysninger – »en beklagelig fejl«. Det generelle retsgrundlag er redegjort i FOB 2015-13 om retten til ikke at inkriminere sig selv. Praksis viser, at mistankevurderingen – hvornår kontrolsagen bliver til en straffesag – er det centrale og ofte utilstrækkeligt dokumenterede punkt.

Ransagning i sager om overtrædelse af skattekontrolloven kan efter § 87 ske efter retsplejelovens regler om ransagning i sager, der kan medføre frihedsstraf, jf. SS-26257/2008-KBH.

LOV `Skattekontrolloven § 86, stk. 1, 3` `Skattekontrolloven § 87`

§ 11 Samspillet med den civile skatteansættelse – ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 5

Skattestraffesagen og den civile skatteansættelse følges ad, men bedømmes efter forskellige standarder. Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 tillader ekstraordinær genoptagelse ud over de ordinære frister i § 26, hvis »den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at

skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag«. Varslingen skal ske senest 6 måneder efter kundskabstidspunktet, og ansættelsen senest 3 måneder efter varslingen, jf. § 27, stk. 2.

Landsskatteretten foretager en **selvstændig** tilregnelsesvurdering. I 15-1590217 blev en klager, der havde fratrukket renteudgifter to gange, anset for at have handlet mindst groft uagtsomt, og retten bemærkede udtrykkeligt:

> *»Det forhold, at klageren ikke var pålagt straf for skatteunddragelse, kunne ikke ændre vurderingen af klagerens tilregnelse i medfør af skatteforvaltningsloven.«*

De typiske holdepunkter for grov uagtsomhed i genoptagelsespraksis er:

- **Størrelsen og synligheden af fejlen.** I 15-1590217 burde klageren have reageret på usædvanligt store overskydende skatter.
- **Tidligere korrekt selvangivelse af samme indkomsttype.** I 19-0053435 havde klageren i tidligere år selvangivet tilsvarende aktieavancer.
- **Kendskab til indkomstens karakter.** I 19-0006903 burde en ansat have indset, at udnyttelsesvederlaget for tildelte optioner var løn og ikke kapitalindkomst.
- **Ukendskab til reglerne er ikke undskyldende.** I 17-0175621 fastslog retten, at ukendskab til relevante skatteregler ikke i sig selv medfører, at handlingen alene kan anses for simpelt uagtsom.

Straffedommen kan omvendt danne grundlag for genoptagelsen: i 19-0042263 blev betingelserne for ekstraordinær genoptagelse for 2011-2014 anset for opfyldt, efter at eneanpartshaveren ved byretten var dømt for forsætlig skatte- og momsunddragelse ved brug af proformafakturaer.

Kundskabstidspunktet efter § 27, stk. 2 regnes fra det tidspunkt, hvor Skatteforvaltningen kom i besiddelse af det fornødne grundlag for at varsle en korrekt afgørelse – ikke fra den første indikation. I 12-0247059 løb fristen først fra modtagelsen af klagerens egen redegørelse, der gjorde det muligt at skelne skattepligtige lønindtægter fra skattefri udlægsrefusioner.

De civilretlige aspekter af genoptagelse behandles nærmere under skatteret-genoptagelse.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 26 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Nægtet fradrag for 2,96 mio. kr. for fiktive fakturaer - Ekstraordinær genoptagelse godkendt efter dom for forsætlig skatteunddragelse	20.12.2024
	Landsskatteretten · Skatteyder anset for groft uagtsom ved manglende selvangivelse af aktieavancer og udlejningsoverskud	11.11.2021
	Landsskatteretten · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse vedrørende aktieoptioner – grov uagtsomhed	01.09.2021
	Landsskatteretten · Skattepligt af gaver – Lejlighedsgaver – Grov uagtsomhed – Ekstraordinær genoptagelse	28.06.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Grov uagtsomhed ved rentefradrag - forhøjelse af skatteansættelse	14.12.2016
	Landsskatteretten · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse - grov uagtsomhed og overskridelse af reaktionsfrist	28.05.2014

§ 12 Sammenfatning af praksismønstrene

Skattestraffesagernes struktur kan sammenfattes i fem gennemgående mønstre.

1. Beløbet styrer sanktionsvalget – men ikke alene. Med reformen pr. 1. januar 2024 er billedet i førstegangstilfælde:

Unddragelse (forsæt)	Sanktion
≤ 20.000 kr.	Intet bødeansvar
20.000-40.000 kr.	Bøde på 5.000 kr.
40.000-500.000 kr.	Normalbøde = 2 × unddragelsen, administrativt bødeforelæg
≥ 500.000 kr. inden for samme lovområde	Frihedsstraf + tillægsbøde, som udgangspunkt efter straffelovens § 289

Ved grov uagtsomhed er normalbøden én gang unddragelsen, og fængselsstraf er udelukket. I gentagelsestilfælde inden for 10 år er frihedsstrafgrænsen 250.000 kr., og normalbøden kan forhøjes med 25 pct.

2. Tillægsbøden er pønal og ufravigelig. AM2023.06.08H er det centrale præjudikat: bøden fordeles ikke mellem medgerningsmænd, nedsættes ikke ved efterbetaling og – efter S-1496-25 – heller ikke ved tilståelse. Ved særlig grov beskaffenhed forhøjes den efter § 289, stk. 3 med 20 pct.

3. Forsætsbeviset afgøres af objektive holdepunkter. Domfældelse bygger på, at fejlene var åbenbare, at den tiltalte havde det fulde overblik over virksomhedens økonomi, og at forholdet var drøftet med revisor, jf. SS-82/2021-HER. Frifindelse forekommer, hvor regelgrundlaget er komplekst, og den skattepligtige har fulgt professionel rådgivning, jf. SS-351/2021-HER.

4. Fuldbyrdelsesformen afgøres af forstraffe og tidsforløb. Uden forstraffe gøres straffen typisk betinget med vilkår om samfundstjeneste selv ved unddragelser over 1 mio. kr., jf. S-1496-25. Med forstraf for ligeartet kriminalitet er udgangspunktet ubetinget fængsel, jf. Sag 210/2016. Urimeligt lang sagsbehandlingstid kompenseres i fængselsstraffen – ikke i tillægsbøden, jf. S-3237-22 og S-3469-23.

5. Straffesagen og skattesagen er adskilte, men gensidigt forstærkende. En frifindelse i straffesagen udelukker ikke ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og en straffedom kan omvendt begrunde genoptagelsen. Samtidig gælder retssikkerhedslovens forbud mod selvinkriminering fra det øjeblik, der foreligger konkret mistanke – en grænse, som ombudsmanden gentagne gange har fundet utilstrækkeligt håndteret af skattemyndighederne.

Afgrænsningsmæssigt hører parallelt momssvig under momssvig, hvidvask af unddragne midler under hvidvask, bedrageri uden skattekontekst under bedrageri, spørgsmål om subjektiv og objektiv skattepligt under bopael-skattepligt og selve indkomstopgørelsen under indkomstopgoerelse-og-personskatteberegning.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1` `Skattekontrolloven § 82, stk. 1` `Skattekontrolloven § 83, stk. 4` `Straffeloven § 50, stk. 2` `Straffeloven § 289, stk. 1, 3`

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Landsretten · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026

Byretten · Frifindelse for grov skatteunddragelse ved overdragelse af fast ejendom fra selskab til hovedaktionær til markedspris 18.08.2021

Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse 02.06.2021

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1	Skattekontrolloven § 82	stk. 1
Skattekontrolloven § 83	stk. 4	Skattekontrolloven § 84	
Skattekontrolloven § 85		Skattekontrolloven § 86	stk. 1
Straffeloven § 50	stk. 2	Straffeloven § 289	stk. 1-3

MATERIALE Citerede afgørelser

40 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 12

10.01.2025	Højesteret stadfæster varetægtsfængsling i stor udbytteskatssag og præciserer proportionalitetsvurdering i sager om tillægsstraf	AM2025.01.10H
25.06.2024	Højesteret fastslår, at særlov om COVID-19 lån har forrang for Straffeloven § 289 a ved uberettiget ansøgning	AM2024.06.25H
08.06.2023	Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	3293-3922
08.06.2023	Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	AM2023.06.08H
11.01.2017	Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	210-2016
19.08.2015	Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	Sag 71/2015
12.01.2015	Højesteret stadfæster landsrettens kendelse om edition hos revisor efter dom i økonomisk kriminalitetssag	611-703
15.11.2013	Højesterets dom om skattesvig af særlig grov karakter og kumulation af straf for hvidvask af udbytte	
05.07.2012	Højesteretsdom om groft skattesvig, tilskudssvindel og strafudmåling efter Straffeloven § 289	S-3687-10
25.04.2012	Højesteretsdom: Groft skattesvig af særlig kvalificeret karakter og strafudmåling efter Straffeloven § 289	
23.04.2012	Højesteretsdom om groft skattesvig, dokumentfalsk og strafudmåling for direktør	
15.02.2012	Højesteretsdom om grov hvidvask i forbindelse med momsunddragelse (Selvvask vs. Uafhængig Hvidvask)	

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 12

21.08.2025	Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	S-3237-22 og S-3469-23
14.08.2025	Skatte- og momsunddragelse: Landsret skærper bøde for forsætlig undladelse af underretningspligt og momsangivelse	S-207-25
05.05.2025	Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	S-0165-25
27.01.2023	Svig med offentlige midler vedrørende COVID-19 lønkompensation: Betinget fængsel og tillægsbøde på 725.000 kr.	S-1982-21
03.05.2022	Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	3258-3884
08.11.2021	Landsretsdom om skatte- og momsunddragelse af særlig grov beskaffenhed samt dokumentfalsk og forsøg på bedrageri	S-3361-20
10.10.2016	Dom om betinget fængselsstraf for skatteunddragelse og hæleri	6316-7567
01.11.2012	Direktionsmedlem dømt for groft skattesvig på 10 mio. kr. og idømt fængselsstraf	
22.08.2012	Dom for systematisk groft skattesvig, momsunddragelse og hvidvask af 4,5 mio. DKK	1-3235/2012
25.06.2012	Mand dømt for groft skattesvig og momssvig i forbindelse med fiktive fakturaer	V.L. S-0422-12
27.01.2012	Dom for grov skattesvig og falsk bogføring: Fængselsstraf for systematisk brug af fiktive fakturaer	
31.08.2011	Fængselsstraf for omfattende og systematisk moms- og skattesvig af særlig grov karakter	

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 5

05.02.2026	Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	S-1496-25
18.08.2021	Frifindelse for grov skatteunddragelse ved overdragelse af fast ejendom fra selskab til hovedaktionær til markedspris	144-168
02.06.2021	Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	139-160
03.07.2020	Omfattende sag om skattesvig: Fængsel, bøder og udvisning	3234-3841
24.09.2015	Betinget fængselsstraf og tillægsbøde for skattesvig i forbindelse med udlejning og salg af lejligheder	I-2382/2015

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 11

28.06.2026	Hovedanpartshaver beskattet af maskeret udbytte for selskabets betalinger til underleverandører med fiktive fakturaer	25-0046891
26.03.2025	Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	22-0054043

20.12.2024	Nægtet fradrag for 2,96 mio. kr. for fiktive fakturaer - Ekstraordinær genoptagelse godkendt efter dom for forsætlig skatteunddragelse	19-0042263
03.12.2024	Beskatning af maskeret udlodning hos eneanpartshaver som følge af fiktive underleverandørfakturaer	23-0098588
16.08.2023	Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig forhøjelse af selskabs skattepligtige indkomst grundet manglende oplysningspligt	22-0038966
11.11.2021	Skatteyder anset for groft uagtsom ved manglende selvangivelse af aktieavancer og udlejningsoverskud	19-0053435
01.09.2021	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse vedrørende aktieoptioner – grov uagtsomhed	19-0006903
28.06.2018	Skattepligt af gaver – Lejlighedsgaver – Grov uagtsomhed – Ekstraordinær genoptagelse	17-0175621
14.12.2016	Landsskatteretten: Grov uagtsomhed ved rentefradrag - forhøjelse af skatteansættelse	15-1590217
28.05.2014	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse - grov uagtsomhed og overskridelse af reaktionsfrist	12-0247059
22.06.2009	Landsskatteretten om beskatning af ubeskattede midler på tyrkiske bankkonti	08-03608

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Betænkning om behandlingen af skatte- og afgiftsstraffesager, der afgøres administrativt

nr. 1091 · 1986 · Ministeriet for skatter og afgifter

Betænkning om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen

nr. 932 · 1981 · Justitsministeriet

Delbetænkning om behandlingen af skattestraffesager, der afgøres administrativt (Betænkning nr. 977)

nr. 977 · 1983 · Ministeriet for skatter og afgifter

39 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over tonnageskat (tonnageskatteloven)

Kvalifikation, betingelser og skematisk indkomstopgørelse efter tonnageskatteloven

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 33 afgørelser · 2006–2026 Læs online

INTRODUKTION

Tonnageskatteordningen er en valgfri, EU-godkendt statsstøtteordning, hvorefter et rederis indkomst af kvalificeret skibsdrift opgøres skematisk på grundlag af skibenes nettotonnage i stedet for efter skattelovgivningens almindelige regler. Praksis er koncentreret om fire spørgsmål: hvornår en aktivitet er "transport af passagerer eller gods mellem forskellige destinationer" efter tonnageskatteloven § 6, hvornår skibene "strategisk og forretningsmæssigt" drives fra EU/EØS, rækkevidden af undtagelseskataloget i § 8 – særligt sports-, udflugts- og fritidsformål – og samspillet mellem værnsreglerne om lejet tonnage og den skematiske skalaindkomst. Materialet spænder fra Højesterets krydstogtsdom i sag 67/2019 og Vestre Landsrets Monjasa-domme af 15. august 2022 over en lang række landsskatteretskendelser til Skatterådets bindende svar, der i praksis er den vigtigste kilde til, hvornår konkrete aktiviteter kvalificerer.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Tonnagebeskatning er et valg, der er bindende i 10 år, og bindingsperioden knytter sig til selskabet – ikke til den faktiske rederiaktivitet; et selskab uden skibe kan derfor trække en hel koncern ind i ordningen (SKM2025.241.SR).

02 Bliver et ikke-tonnagebeskattet rederi koncernforbundet med et tonnagebeskattet, indtræder hele kredsen i ordningen fra begyndelsen af det indkomstår, hvor koncernforbindelsen opstår – også ved erhvervelse i december (SKM2013.351.SR og SKM2025.241.SR).

03 Vestre Landsret fastslog med 2-1 i Monjasa-sagerne, at »mellem forskellige destinationer« i § 6 også omfatter sejlads til og mellem GPS-koordinater på åbent hav og ikke kun havne og faste offshoreanlæg (BS-16059/2020-VLR og BS-16055/2020-VLR).

04 Bemærkningerne til den senere indførte § 8 a – hvorefter forsyningssejlads »efter gældende regler ikke er omfattet, fordi den ikke finder sted mellem forskellige destinationer« – kunne ikke tillægges betydning ved fortolkningen af den dagældende § 6.

05 Krydstogtsvirksomhed er undtaget fra ordningen som udflugts- og fritidsformål efter § 8, stk. 1, nr. 10, fordi rejsen er en samlet ferieoplevelse uden et egentligt trafikbehov (Højesterets sag 67/2019, der stadfæstede landsretten).

06 At andre EU-lande har inkluderet krydstogtsskibe i deres tonnageskatteordninger er uden betydning for fortolkningen af den danske lov.

07 Kravet om strategisk og forretningsmæssig drift er en tobenet test, hvor både de strategiske beslutninger (kontrakter, køb og salg af skibe, alliancer) og den operationelle drift (sejlplaner, fragtaftaler, bemanding, teknisk drift) vurderes samlet for flåden.

08 Ren skibsmæglervirksomhed i Danmark opfylder ikke driftskravet, når hovedledelse, bemanding og teknisk drift ligger i udlandet (SKM2006.492.SR).

09 Hvor den endelige beslutningskompetence ligger hos en tegningsberettiget uden for EU/EØS, og danske aktører kun handler efter konkrete, tidsbegrænsede fuldmagter, er driftskravet ikke opfyldt (Landsskatterettens afgørelse af 13. maj 2026).

10 Outsourcing af teknisk management udelukker ikke i sig selv ordningen, når underleverandøren handler efter instruks og uden selvstændig beslutningskompetence (SKM2014.771.SR).

11 Landsskatteretten fandt i 2013-2014, at der ikke var hjemmel til at nedsætte skalaindkomsten efter § 15, når en andel af bruttoindtjeningen blev beskattet almindeligt efter § 7 – en praksis, Skatteministeriet opgav ved bekræftende til genmæle i 2014, og som blev kodificeret modsat med § 15, stk. 5, med virkning fra 2020.

12 Overskrides 4:1-forholdet i en koncern, fordeles indkomsten fra den overskydende lejede tonnage forholdsmæssigt mellem de rederier, der ikke selv overholder forholdet (Landsskatterettens afgørelse af 2. oktober 2014).

13 Sandsugeres transportaktivitet er helt undtaget, fordi lovgiver i 2005 aktivt fravalgte at udnytte den mulighed, EU-retningslinjerne åbnede (SKM2021.671.SR).

14 Et rederi, der er omdannet fra personligt ejet virksomhed efter virksomhedsomdannelsesloven, skal føre overgangssaldo og beskattes af en negativ saldo ved salg af skibet – undtagelsen for nyetablerede rederier gælder ikke (Landsskatterettens afgørelse af 9. september 2019).

15 Operatørselskaber kan anvende ordningen efter § 21 a, men kun for indkomst ved besætningsadministration og teknisk ledelse; kommerciel drift beskattes almindeligt.

§ 1 Ordningens grundstruktur: valgfrihed, 10-års-binding og kravet om at alt skal med

Tonnageskatteordningen kan vælges af selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller stk. 6, og som udøver rederivirksomhed som omhandlet i § 6, samt af EU-hjemmehørende selskaber

med begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. tonnageskatteloven § 1, stk. 1. Ved **lov nr. 1886 af 29. december 2015** blev anvendelsesområdet udvidet med et nyt § 1, stk. 2, så også indkomst ved specialskibsaktiviteter efter § 8 a kan omfattes.

Valget skal træffes for det første indkomstår, hvor betingelserne er opfyldt, og både valg og fravalg binder rederiet i 10 år, jf. § 2, stk. 1-2. Ordningen er en alt-eller-intet-ordning: når den anvendes, **skal** samtlige skibe og andre aktiver, der opfylder betingelserne, indgå, jf. § 2, stk. 3.

Bindingsperioden er den værnsregel, der genererer mest praksis. Skatterådet bekræftede i SKM2025.241.SR, at bindingsperioden følger *selskabet* og ikke aktiviteten:

> *"Bindingsperioden løber således, selvom selskabet ikke rent faktisk bliver tonnagebeskattet. Dette er konsekvensen af, at bindingsperioden knytter sig til selskabet og ikke til aktiviteten."*

Købet af et tomt selskab, der havde frasolgt sin K/S-andel, men fortsat var bundet af sit tilvalg, tvang derfor hele den købende sambeskatningskreds ind i ordningen – og med virkning fra indkomstårets begyndelse, selv om anparterne først blev erhvervet i december. Resultatet ligger i forlængelse af SKM2013.351.SR, hvor et selskab med et bindende fravalg frem til 2018 blev tvangsindtrådt ved erhvervelse af et tonnagebeskattet selskab, og SKM2008.799.SR, hvor Skatterådet accepterede, at koncernen bevidst konstruerede en koncernforbindelse – henholdsvis en fusion – for at komme ind i ordningen før bindingsperiodens udløb.

Det retlige grundlag er § 3, stk. 1 om, at koncernforbundne rederier skal træffe samme valg, sammenholdt med § 4, stk. 1 om, at bindingsperioden er 10 år fra det indkomstår, hvor rederierne bliver koncernforbundne, hvis ikke alle var omfattet. Bestemmende indflydelse afgøres efter ligningsloven § 2, stk. 2.

Omvendt viser SKM2010.635.SR, at der ikke foreligger et bindende fravalg, når det koncernselskab, der drev sejlads med slæbebåd og pramme, alene udførte transport accessorisk til egen varehandel og dermed ikke drev erhvervsmæssig rederivirksomhed efter § 6. To andre koncernselskaber kunne derfor frit tilvælge ordningen. Endelig indeholder SKM2006.492.SR en sekundær begrundelse af generel rækkevidde: et selskab, der havde ejet skibsandelene i en årrække uden at vælge ordningen i det første mulige år, var bundet af fravalget i 10 år og kunne ikke frit skifte beskatningsform.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 2 · Tonnageskatteloven § 1, stk. 1, 2 · Tonnageskatteloven § 2, stk. 1-3 · Tonnageskatteloven § 3, stk. 1 · Tonnageskatteloven § 4, stk. 1

PRAKSIS

Skatterådet · Tvunget ind i tonnagebeskatning ved køb af selskab i bindingsperiode	06.05.2025
Skatterådet · Tonnagebeskatning ved koncernforbindelse med datterselskab	27.05.2013
Skatterådet · Tonnagebeskatning for ny rederivirksomhed efter overdragelse	08.10.2010
Skatterådet · A A/S indtræder i tonnageskat ved koncernforbindelse eller fusion	06.10.2008
Skatterådet · Tonnageskat kræver strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark	01.08.2006

§ 2 Destinationskravet i § 6: Monjasa-dommene og sejlads mellem GPS-positioner

Kernebestemmelsen er tonnageskatteloven § 6, stk. 1, hvorefter skattepligtig indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) **mellem forskellige destinationer** med egne skibe, bareboat-chartrede skibe og time-chartrede skibe opgøres efter §§ 9-15. Det er en betingelse, at skibene har en bruttotonnage på 20 t eller derover.

Det mest omdiskuterede fortolkningsspørgsmål er, hvad en "destination" er. Vestre Landsret afgjorde spørgsmålet i Monjasa-sagerne ved dom af 15. august 2022, jf. BS-16059/2020-VLR og den parallelle BS-16055/2020-VLR. Koncernens tankskibe sejlede bunkerolie fra havn eller fra et olielager til forud aftalte GPS-positioner ud for Vestafrika, hvor fragtskibe blev tanket op. Skatteministeriet gjorde gældende, at destinationsbegrebet skulle forstås i lyset af det EU-retlige søtransportbegreb i forordning (EØF) nr. 4055/86 og (EØF) nr. 3577/92 og derfor kræve havne eller faste offshoreanlæg. Landsrettens flertal nåede det modsatte resultat:

> *»Vi finder derfor efter en samlet vurdering, at transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer, jf. tonnageskattelovens § 6, foruden at omfatte sejlads mellem havne eller anlæg/strukturer på kontinentalsoklen også omfatter sejlads til og mellem destinationer (GPS-koordinater) på havet.«*

Flertallet lagde vægt på, at hverken ordlyden eller forarbejderne definerer destinationsbegrebet, at lovens formål er at sikre danske rederiers internationale konkurrenceevne, og at Kommissionens godkendelse af den oprindelige ordning (beslutning N 563/2001) ikke klart afgrænsede begrebet. Særligt bemærkelsesværdigt er, at flertallet afviste at tillægge de senere forarbejder til § 8 a vægt, selv om disse udtrykkeligt anfører, at forsyningssejlads »efter gældende regler ikke er omfattet, fordi den ikke finder sted mellem forskellige destinationer«.

Dommer Raagaard dissenterede og ville give Skatteministeriet medhold, fordi ordningen er statsstøtte, og destinationsbegrebet derfor måtte følge forordningernes definition af søtransport:

> *»[J]eg finder, at tonnageskattelovens § 6, stk. 1, ikke indeholder den fornødne hjemmel til at lade Monjasas omhandlede aktiviteter i 2010-2013 omfattes af lovens ordning.«*

Sagen blev anket, men Højesteret nåede ikke at tage stilling: sagen BS-34107/2022-HJR blev afsluttet uden dom. Vestre Landsrets flertalsfortolkning står derfor som gældende for perioden før § 8 a, mens spørgsmålet for tiden efter 2015/2017 er af mindre praktisk betydning, fordi forsyningssejlads nu udtrykkeligt er omfattet af § 8 a, nr. 2.

Allerede før Monjasa havde Skatterådet i SKM2007.774.SR anerkendt, at sejlads med montører og værktøj fra en dansk havn til en vindmøllepark i svensk farvand opfyldte destinationskravet, idet transport mellem én havn og ét offshoreanlæg er tilstrækkelig. Og i SKM2014.771.SR blev shuttletankeres transport af råolie fra boreplatforme til fastlandsterminaler anset for kvalificeret søtransport og ikke for udelukket efterforsknings- eller udvindingsvirksomhed efter § 8, stk. 1, nr. 1.

LOV Statsskatteloven § 4, stk. 1 · Tonnageskatteloven § 6, stk. 1 · Tonnageskatteloven § 8a · Tonnageskatteloven § 8, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Sag om supplysejlads' omfang af tonnageskatteloven - Afsluttet uden appel	27.02.2024
Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven	15.08.2022
Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i tonnageskatteloven vedrørende levering af bunkerolie til skibe på havet	15.08.2022
Skatterådet · Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning	07.11.2014

Skatterådet · Rederi transport til vindmøllepark i svensk farvand omfattes af tonnageskat 31.10.2007

§ 3 Kravet om strategisk og forretningsmæssig drift fra EU eller EØS

Efter § 6, stk. 1 er det en betingelse, at skibene strategisk og forretningsmæssigt drives fra en eller flere stater, der er medlem af EU eller EØS. Betingelsen lød oprindeligt på drift **fra Danmark**; den geografiske udvidelse skete ved lov nr. 1583 af 27. december 2019 med virkning for indkomstår, der påbegyndes 1. januar 2020 eller senere. Af forarbejderne fremgår, at ændringen alene havde til formål »at sikre, at reglerne om strategisk og forretningsmæssig drift fortsat er i overensstemmelse med EU-retten«; indholdet af testen er uændret.

De oprindelige forarbejder til lovforslag L 92 (2001/02) opstiller den tobenede test, som Skattestyrelsen gengiver i Den juridiske vejledning C.D.8.8.3.3.1:

> *Begrebet »strategisk og forretningsmæssig drift« relaterer sig i tonnageskatteordningen alene til driften af skibe … De elementer, der vil indgå i bedømmelsen, er for de strategiske funktioners vedkommende bl.a. om … strategiske beslutninger tages i Danmark – f.eks. beslutninger om indgåelse af store kontrakter, beslutninger om køb og salg af skibe og beslutninger om indgåelse af strategiske alliancer.*
>
> *Det vil ikke være et krav, at enhver af de ovennævnte funktioner for hvert enkelt skibs vedkommende vil skulle foretages fra Danmark. Kravet vil være, at det enkelte skib i tilstrækkeligt omfang opfylder betingelserne, og at den strategiske og forretningsmæssige drift af flåden som helhed ud fra en samlet vurdering foretages fra Danmark.*

Vejledningen understreger, at begrebet ikke må forveksles med "ledelsens sæde" efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, og at der »rent faktisk skal udføres ikke uvæsentlige opgaver og funktioner af selskabet, som er kendetegnende for det at drive rederivirksomhed«.

Praksis fordeler sig i to grupper:

Betingelsen ikke opfyldt. I SKM2006.492.SR blev et dansk skibsmæglerselskabs ejerandele i tyske K/S'er holdt uden for ordningen, fordi hovedledelse, bemanding og teknisk drift lå hos det tyske rederi, mens de danske opgaver – befragtning, havneafregninger, lastning, losning og olieindkøb – alene havde karakter af skibsmæglerfunktioner. I SKM2021.24.SR svarede Skatterådet nej for et offshore installationsselskab under den daværende struktur, fordi beslutningskompetencen for den strategiske drift lå hos koncernens hovedkvarter uden for EU – men ja, efter at selskabet havde gennemført omfattende strukturelle ændringer. Og i Landsskatterettens afgørelse af 13. maj 2026, 24-0105253, blev et dansk anpartsselskabs to skibe holdt uden for ordningen for 2020, fordi den eneste tegningsberettigede direktør traf de endelige beslutninger fra Færøerne, der ikke er en del af EU eller EØS. Retten lagde vægt på, at det danske shipmanagement-selskab kun handlede inden for konkrete, tidsbegrænsede fuldmagter – ikke en generalfuldmagt – at købekontrakt og skøde blev underskrevet på Færøerne, og at bareboat- og timecharteraftalerne med moderselskabet var kontrollerede transaktioner besluttet af samme person. Forhøjelsen på 7.353.987 kr. blev stadfæstet, og et styresignal om covid-19's betydning for dobbeltbeskatningsoverenskomster kunne ikke overføres til § 6-vurderingen.

Betingelsen opfyldt. I SKM2010.370.SR blev et dansk datterselskab af en norsk koncern anerkendt efter en realitetsbedømmelse af personalefordeling, ledelse og opgavefordeling – også for to skibe under konstruktion i en spansk tax-lease-struktur, fordi selskabet skattemæssigt var reel bygherre. I SKM2011.630.SR blev driftskravet anset for opfyldt ved bareboat-chartring af ca. 15 gasskibe, mens Skatterådet ikke kunne tage stilling til time-charter-scenariet på grund af utilstrækkelige oplysninger om opgavefordelingen. SKM2012.135.SR bekræftede ordningen for en passagerfærge under forudsætning af, at ledelsen reelt var i Danmark, og at

den tekniske drift i ikke uvæsentligt omfang blev udført herfra. Og i SKM2014.771.SR var det afgørende, at bestyrelsesmøderne blev holdt i Danmark, at kontrakter blev fundet, forhandlet og indgået her, og at den outsourcede tekniske vedligeholdelse blev udført under det danske selskabs instruktionsbeføjelse uden selvstændig beslutningskompetence hos underleverandøren.

Bevisbyrden er reel: i SKM2015.180.SR afviste Skatterådet at besvare spørgsmålet, fordi spørgeren trods gentagne anmodninger ikke fremskaffede oplysninger om ejerforhold, chartring, management og aktiviteter.

LOV Selskabsskatteloven § 1, stk. 6 · Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 1 · Tonnageskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Tonnageskat afvist: Selskabets skibe blev strategisk drevet fra Færøerne, ikke fra EU/EØS	13.05.2026
Skatterådet · Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	15.01.2021
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet manglende oplysninger om skibsdrift	06.03.2015
Skatterådet · Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning	07.11.2014
Skatterådet · Tonnagebeskatning af passagerfærge drevet fra Danmark	28.02.2012
Skatterådet · Tonnagebeskatning for rederivirksomhed med indchartrede gasskibe	28.09.2011
Skatterådet · Tonnagebeskatning af rederiaktiviteter og skibe under konstruktion	17.06.2010
Skatterådet · Tonnageskat kræver strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark	01.08.2006

§ 4 Undtagelseskataloget i § 8 – krydstogtssagerne og kravet om et "egentligt trafikbehov"

Tonnageskatteloven § 8, stk. 1 opregner elleve former for virksomhed, hvis indkomst ikke kan omfattes af §§ 6 eller 8 a – bl.a. kulbrinteefterforskning, fiskeri, opmudring og sandsugning, dykkervirksomhed, lodsning i og omkring havne, bugsering (med en 50 pct.-modifikation), passagersejlads i havneløb, uddannelses- og museumsaktiviteter, permanent opankrede skibe og, i nr. 10, **sports-, udflugts- og fritidsformål**. Efter § 8, stk. 2 anses uddybningsmaskiner, flydekraner, flydedokke, kabeltromler, boreplatforme og lignende materiel ikke for skibe, ligesom pramme og lægtere kun medregnes, hvis de er lastbærende og har en bruttotonnage på 2.000 t eller derover.

Krydstogtssagerne er den vigtigste praksis om nr. 10. Landsskatteretten afgjorde førersagen den 25. november 2015, 13-5785554. Flertallet, herunder formanden, anerkendte, at krydstogtsejlads umiddelbart falder under § 6, stk. 1, som transport af personer mellem forskellige destinationer, men fandt aktiviteten undtaget efter § 8, stk. 1, nr. 10:

> *"Der ses således ikke at være et egentlig trafikbehov forbundet med det at være på krydstogsrejser, idet selve opholdet på cruiselinerne med dets faciliteter udgør en væsentlig faktor ved denne form for rejse."*

Et retsmedlem dissenterede med henvisning til lovens formål om at styrke dansk skibsfarts konkurrenceevne og til, at krydstogtsejlads ikke er nævnt i § 8. Seks berostillede følgesager blev afgjort i overensstemmelse hermed den 12. maj 2016, jf. 13-5785519, 13-5785530, 13-5785565, 13-5785582 og 13-5785591.

Højesteret bekræftede linjen i Sag 67/2019 af 17. marts 2020 (Odyssey Owner Ltd. mod Skatteministeriet, med Danske Rederier som biintervenient). Rederiet gjorde gældende, at »udflugt« sprogligt forudsætter en kortvarig tur, at undtagelsen var tiltænkt restaurationsskibe, lystfiskerbåde og kanalrundfarter, og at

ekspeditionskrydstogter uden luksusfaciliteter reelt dækkede et transportbehov. Højesteret tilsluttede sig landsrettens begrundelse:

> *Højesteret er enig i landsrettens begrundelse og resultat. Det, Odyssey Owner Ltd. har anført for Højesteret, kan ikke føre til et andet resultat. Højesteret stadfæster derfor dommen.*

To tværgående fortolkningsprincipper kan udledes af sagerne. For det første er det afgørende kriterium, om sejladsen dækker et **egentligt trafikbehov** – et kriterium hentet direkte fra forarbejderne til lovforslag L 92 (2001/02). For det andet er det uden betydning for fortolkningen af den danske lov, at andre medlemsstater har inkluderet krydstogtsskibe i deres tonnageskatteordninger. Praksis følger dermed den tidligere kendelse SKM2007.731.LSR om tur- og chartersejlads uden trafikbehov, som Landsskatteretten henviste til i førersagen.

LOV Tonnageskatteloven § 6, stk. 1 · Tonnageskatteloven § 8, stk. 1, 2

PRAKSIS

Højesteret · Krydstogtsvirksomhed og rækkevidden af undtagelsen for udflugts- og fritidsformål i tonnageskatteloven	17.03.2020
Landsskatteretten · Krydstogtsejlads er undtaget fra tonnagebeskatning som følge af fritidsformål	12.05.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Krydstogtaktivitet er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i Tonnageskatteloven	12.05.2016
Landsskatteretten · Krydstogtsskibe er undtaget fra tonnagebeskatning, da aktiviteten falder ind under undtagelsesbestemmelsen for fritidsformål	12.05.2016
Landsskatteretten · Krydstogtaktiviteter ikke omfattet af tonnageskatteordningen grundet fritidsformål	12.05.2016
Landsskatteretten · Krydstogtaktivitet ikke omfattet af tonnageskatteordningen	12.05.2016
Landsskatteretten · Krydstogtskib anset for sejlads med fritidsformål og udelukket fra tonnageskatteordningen	25.11.2015

§ 5 Specialskibene i § 8 a og den fortsatte udelukkelse af sandsugere

Ved lov nr. 1886 af 29. december 2015 blev § 8 a indsat. Bestemmelsen sidestiller seks former for virksomhed til søs med rederivirksomhed mellem forskellige destinationer: vagttjeneste, støtte- og servicefunktioner (supplyopgaver), bygning, reparation og nedtagning af olieinstallationer, vindmølleparker eller andre havanlæg, nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger og kabler på havbunden med tilhørende rendegravning, ishåndtering og husning af medarbejdere, reservedele eller værkstedsfaciliteter ved offshorearbejder (ASV'er). Samtidig blev olieinstallationer, vindmølleparker og rørledninger fjernet fra undtagelseslisten i § 8, stk. 1, nr. 3.

Forarbejderne er utvetydige om, at destinationskravet ikke gælder for § 8 a-aktiviteter:

> *Hvis en aktivitet er omfattet af § 8 a, er det – til forskel fra rederivirksomhed som omhandlet i lovens § 6 – ikke en betingelse for beskatning efter tonnageskatteordningen, at der er tale om transport af passagerer eller gods, ligesom det heller ikke er en betingelse, at aktiviteten udøves mellem forskellige destinationer.*

De øvrige betingelser – 20 t bruttotonnage, strategisk og forretningsmæssig drift fra EU/EØS og flagkravet – gælder derimod fuldt ud, og undtagelserne i § 8, stk. 1, blev ved samme lov udvidet til også at gælde § 8 a-aktiviteter. Forarbejderne fremhæver eksplicit, at et hotelskib, hvis værelser udlejes til turister, fortsat er udelukket som fritidsformål efter § 8, stk. 1, nr. 10, og at bygning, reparation og nedtagning af **olieinstallationer** kun er omfattet uden for det danske søterritorium og kontinentalsokkelområde – en afgrænsning, der skal modvirke, at koncerner flytter indkomst fra kulbrintebeskatningen til den lempeligere tonnagebeskatning.

Om supplyopgaver anfører bemærkningerne, at forsyningssejlads til andre skibe til søs – fx med proviant eller bunkersolie – fremover kan omfattes, og tilføjer den sætning, som blev Skatteministeriets hovedargument i Monjasa-sagerne: »Efter gældende regler er sådan forsyningssejlads ikke omfattet, fordi den ikke finder sted mellem forskellige destinationer.« Vestre Landsrets flertal afviste som nævnt at tillægge denne udtalelse betydning ved fortolkningen af den dagældende § 6, jf. BS-16059/2020-VLR.

Udvidelsen ændrede derimod ikke ved, at **sandsugere** står helt uden for ordningen. I SKM2021.671.SR svarede Skatterådet nej til, at sandsugningsfartøjers transport af opgravede materialer mellem indvindingsplads og lossested – ca. 83 pct. af funktionstiden – kunne anses for transport af gods mellem forskellige destinationer. Afgørende var lovgivers vilje, som den kommer til udtryk i forarbejderne til **lov nr. 409 af 1. juni 2005**:

> *Det kunne overvejes at lade sandsugerne blive omfattet af tonnageskatteloven i det omfang, de nye retningslinier tillader dette, men dette ville ikke være til nogen fordel for sandsugerrederierne.*

Skatterådet fremhævede, at EU's statsstøtteretningslinjer fra 2004 netop åbnede for at omfatte sandsugere, når søtransport udgør over 50 pct. af driftstiden, men at den danske lovgiver aktivt fravalgte at bruge muligheden – bekræftet af et ministersvar under behandlingen af L 72 i 2019. Hverken opgravning, transport, losning eller ballastsejlads kan derfor tonnagebeskattes. Bemærk, at der for sandsugere gælder en særskilt refusionsordning på søfoldsområdet med et 50 pct.-krav til søtransportaktiviteter, jf. bekendtgørelse om beskatning af søfolk § 9 – men det er en anden ordning end tonnageskatten.

LOV Tonnageskatteloven § 1, stk. 2 · Tonnageskatteloven § 8a · Tonnageskatteloven § 8, stk. 1

PRAKSIS

Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven	15.08.2022
Skatterådet · Sandsugeres transportaktivitet er undtaget fra tonnageskat	13.12.2021
Skatterådet · Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	15.01.2021

§ 6 4:1-reglen i § 7 og striden om "dobbeltbeskatning" af overskydende lejet tonnage

Efter § 7, stk. 1 beskattes indkomst fra den overskydende del af lejet tonnage efter skattelovgivningens almindelige regler, hvis den lejede bruttotonnage i gennemsnit over et indkomstår overstiger fire gange rederiets egen tonnage. Den overskydende indkomst beregnes som en andel af årets samlede positive bruttoindtjening før afskrivninger og finansielle poster. Bareboat-lejede skibe sidestilles med ejede, og det samme gælder time-chartrede skibe med en køberet aftalt samtidig med lejemålet på 1-7 år, jf. § 7, stk. 3. Koncernforbundne rederier opgør forholdet under ét efter § 7, stk. 2.

I 2013-2014 førte en række rederier en principiel sag om samspillet mellem § 7 og skalaindkomsten i § 15. Argumentet var, at det ville medføre dobbeltbeskatning, hvis de samme skibe både udløste tonnageindkomst pr. påbegyndt døgn efter § 15 og almindelig beskatning af en andel af bruttoindtjeningen efter § 7. Landsskatteretten afviste synspunktet i fire kendelser med enslydende præmis:

> *"Der er hverken i lovens § 7 eller lovens § 15 eller i tonnageskatteloven i øvrigt hjemmel til at foretage en forholdsmæssig nedskrivning af den efter § 15 beregnede skattepligtige tonnageindkomst."*

Afgørelse	Dato	Indkomstår	Overskydende andel til almindelig beskatning

12-0191954	13.06.2013	2008	51,83 %
13-4885233	24.10.2013	2009	61,46 %
13-5634988	19.12.2013	2009	76,77 %
14-3293212	21.08.2014	2010	udelukkende lejede skibe

Begrundelsen var, at § 7 ikke fjerner skibene fra ordningen; samtlige skibe forbliver omfattet efter § 6, stk. 1 og § 10, stk. 1, og § 15 foreskriver en fast døgnbaseret opgørelse for alle omfattede skibe, uanset om skibet er i drift. I den første sag var afgørelsen truffet ved stemmelighed, hvor retsformandens stemme var udslagsgivende, jf. skatteforvaltningsloven § 13, stk. 1 – et mindretal på to retsmedlemmer mente, at ordlyden af § 7 indebar, at indtægten fra den overskydende tonnage slet ikke var tonnagebeskattet.

Praksis blev opgivet af Skatteministeriet selv. Den 22. oktober 2014 tog Kammeradvokaten bekræftende til genmæle for Østre Landsret i sagen B-0052-14 vedrørende indkomståret 2008. Landsskatteretten genoptog herefter de berostillede sager efter skatteforvaltningsloven § 35 g, stk. 1 og nedsatte ansættelserne, jf. 14-4994964 af 23. december 2014 (tonnageindkomsten nedsat fra 1.032.111 kr. til 397.776 kr.) og 14-5212129 af 14. januar 2015 (nedsættelse med 5.380.381 kr. for hvert halvår).

Resultatet er siden kodificeret. Ved lov nr. 1583 af 27. december 2019 blev der indsat et § 15, stk. 5, hvorefter skalaindkomsten nedsættes forholdsmæssigt, når en andel af bruttoindtjeningen beskattes almindeligt i medfør af § 6, stk. 3, § 6 b eller § 7, stk. 1. Samme lov ændrede § 7, stk. 1, 2. pkt., fra »den samlede bruttoindtjening« til »den samlede **positive** bruttoindtjening«, så et rederi ikke længere kan opnå fradrag for en andel af et underskud ved bevidst at bryde 4:1-forholdet. Forarbejderne begrunder ændringen med, at fradragsmuligheden ikke var i overensstemmelse med ordningens hensigt, »hvis udgangspunkt er, at de omfattede aktiviteter netop ikke skal kunne føre til fradrag«.

Selve fordelingen inden for en koncern blev afklaret i 12-0270199 af 2. oktober 2014. Et datterselskab, der selv kun ejede tonnage og ingen lejede skibe havde, kunne ikke fratrække 85,06 pct. af sin negative bruttoindtjening, selv om koncernen samlet overskred 4:1-forholdet. Landsskatteretten fastslog, at indkomsten fra den overskydende lejede tonnage skal fordeles forholdsmæssigt mellem de rederier i koncernen, der **ikke** overholder 4:1-reglen – i overensstemmelse med den fordelingsmetode, der blev lagt til grund ved indførelsen af flagreglerne i §§ 6 a og 6 b ved **lov nr. 409 af 1. juni 2005**.

LOV
Skatteforvaltningsloven § 13, stk. 1 | Skatteforvaltningsloven § 35g, stk. 1 | Tonnageskatteloven § 7, stk. 1-3 | Tonnageskatteloven § 10, stk. 1 | Tonnageskatteloven § 15, stk. 1, 5

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse grundet bekræftende til genmæle	14.01.2015
Landsskatteretten · Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse - Forholdet mellem lejet og ejet tonnage	23.12.2014
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fordeling af indtægt fra overskydende lejet tonnage i rederikoncern – Tonnageskatteloven § 7	02.10.2014
Landsskatteretten · Beregningsgrundlag for tonnageindkomst ved overskydende lejet tonnage	21.08.2014
Landsskatteretten · Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 4:1-grænsen for lejet tonnage	19.12.2013
Landsskatteretten · Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem lejede og ejede skibe	24.10.2013
Landsskatteretten · Opgørelse af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem ejet og lejet tonnage	13.06.2013

§ 7 Flagkravet i §§ 6 a-6 b og 50 pct.-loftet for bareboat-udlejning

Ud over 4:1-reglen indeholder loven to tonnagebaserede værnsregler, der begge udspringer af Kommissionens krav.

Flagkravet. Efter § 6 a, stk. 1 skal rederiet i gennemsnit over et indkomstår fastholde eller forøge den procentdel af sin ejede bruttotonnage, der er registreret i en EU- eller EØS-stat, målt i forhold til situationen den 12. januar 2005 (for rederier omfattet af ordningen den 17. januar 2004 dog eventuelt denne dato, og for senere indtrådte rederier indtrædelsestidspunktet). Kravet bortfalder, hvis landsgennemsnittet for alle omfattede rederier ikke er faldet, jf. § 6 a, stk. 2, eller hvis mindst 60 pct. af rederiets egen kvalificerende bruttotonnage er EU/EØS-registreret, jf. § 6 a, stk. 3. For koncernforbundne rederier opgøres kravet konsolideret, jf. § 6 a, stk. 4. Opfyldes flagkravet ikke, beskattes indkomsten fra den yderligere ikke-EU-registrerede tonnage almindeligt efter § 6 b. Flagreglerne blev indsat ved **lov nr. 409 af 1. juni 2005** som led i gennemførelsen af de reviderede EU-retningslinjer fra 2004, og det var netop denne bestemmelses fordelingsmetode, Landsskatteretten anvendte analogt på § 7 i 12-0270199.

Bareboat-loftet. Ved lov nr. 1583 af 27. december 2019 blev der indsat et § 6, stk. 3, hvorefter indkomst fra den overskydende del beskattes almindeligt, hvis den bruttotonnage, rederiet i gennemsnit over et indkomstår udlejer eller videreudlejer uden besætning, overstiger 50 pct. af den samlede bruttotonnage fra rederivirksomhed. Forarbejderne knytter bestemmelsen direkte til Kommissionens afgørelse af 12. oktober 2018, C(2018) 6795, i sag SA.45300 (2016/N):

> *Denne betingelse er stillet af Kommissionen i forbindelse med dens godkendelse af den udvidelse af tonnageskatteordningen med en række specialskibsaktiviteter, der blev vedtaget ved lov nr. 1886 af 29. december 2015 … Af Kommissionens afgørelse fremgår, at mindst 50 pct. af den tonnagebeskattede flåde stadig skal drives af den støtteberettigede.*

Koncernintern bareboat-udlejning mellem selskaber hjemmehørende i EU/EØS medregnes ikke, jf. § 6, stk. 3, 4. pkt.. Udlejning uden for koncernen kan i øvrigt kun omfattes af ordningen på de skærpede betingelser i § 6, stk. 2: lejeren skal anvende skibet til kvalificerende formål, bareboat-udlejningen skal skyldes forbigående overskudskapacitet og må højst løbe tre år, og samme skib kan kun omfattes én gang, mens det ejes af samme eller koncernforbundet rederi. Ved **lov nr. 1583 af 27. december 2019** blev også dokumentationskravene skærpet: rederiet skal efter § 22, stk. 1 hvert år vedlægge revisorerklæring og oplysning om, hvorvidt **samtlige** betingelser for ordningen er opfyldt, og ved udlejning skal der efter § 22, stk. 2 kunne fremlægges dokumentation for lejerens anvendelsesbegrænsning.

LOV Tonnageskatteloven § 6a, stk. 1-4 · Tonnageskatteloven § 6b · Tonnageskatteloven § 6, stk. 2, 3 · Tonnageskatteloven § 22, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Fordeling af indtægt fra overskydende lejet tonnage i rederikoncern – Tonnageskatteloven § 7 02.10.2014

§ 8 Den skematiske indkomstopgørelse i § 15 og afskæringen af fradrag

Skalaindkomsten opgøres efter § 15, stk. 1 som et grundbeløb (2010-niveau) pr. 100 nettoton pr. påbegyndt døgn – **uanset om skibet er i drift eller ej**:

Nettotonnage	Grundbeløb pr. 100 NT pr. døgn
Til og med 1.000 NT	8,97 kr.
1.001-10.000 NT	6,44 kr.
10.001-25.000 NT	3,85 kr.
Over 25.000 NT	2,53 kr.

Satserne blev engangsforhøjet med 15 pct. ved en ændringslov i 2009 for at neutralisere inflationen siden ordningens indførelse, og de reguleres nu årligt efter personskatteloven § 20, jf. § 15, stk. 4.

Bruttokarakteren er absolut: der kan ikke foretages skattemæssige afskrivninger på skibe eller driftsmidler, der helt eller delvis er omfattet af ordningen, jf. § 15, stk. 2, og der kan ikke fradrages udgifter, der vedrører den tonnagebeskattede indkomst, jf. § 15, stk. 3. Vedrører en udgift både tonnagebeskattet og anden indkomst, fordeles den forholdsmæssigt efter bruttoindtjeningen. Forarbejderne til 2019-loven sammenfatter konsekvensen præcist: »Tonnageskatten opkræves dermed uafhængigt af rederiets faktiske driftsresultat og betales også i år, hvor rederidriften måtte give underskud.«

Samme bruttologik slog igennem allerede i de oprindelige forarbejder om lempelse for udenlandske fragtskatter, hvor det anføres, at der for den tonnagebeskattede del hverken kan fremføres uudnyttede fragtskatter eller fradrages sådanne i anden indkomst »[på] baggrund … [af] tonnageskatteordningens karakter af en form for bruttoskat, hvor skatten betales med et fast beløb pr. enhed uden mulighed for fradrag«.

Siden 2020 modificeres bruttoprincippet dog af § 15, stk. 5, der sikrer en forholdsmæssig nedsættelse af skalaindkomsten, når en del af bruttoindtjeningen beskattes almindeligt efter § 6, stk. 3, § 6 b eller § 7, stk. 1 – netop den korrektion, som Landsskatteretten i 2013-2014 ikke fandt hjemmel til, jf. 12-0191954 og 13-5634988.

LOV Personskatteloven § 20 · Tonnageskatteloven § 15, stk. 1-5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 4:1-grænsen for lejet tonnage 19.12.2013

Landsskatteretten · Opgørelse af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem ejet og lejet tonnage 13.06.2013

§ 9 Hvilken indkomst kommer med: tilknyttet virksomhed og 50 pct.-grænsen i § 10

§ 10, stk. 1 afgrænser den omfattede indkomst til transportydelser leveret med skibe som nævnt i § 6 samt – efter tilføjelsen ved lov nr. 1886 af 29. december 2015 – indkomst efter § 8 a. Hertil kommer ydelser i nær tilknytning hertil, som § 10, stk. 2 opregner udtømmende: anvendelse af containere, drift af lastnings-, losnings- og vedligeholdelsesfaciliteter, drift af billetkontorer og passagerterminaler, drift af kontorfaciliteter, salg af varer til forbrug om bord, en beregnet markedsleje ved egen anvendelse af lokaler om bord, lejeindtægt ved udleje af lokaler om bord samt – i nr. 9 – afhændelse af skibe, der helt eller delvis er eller kan blive omfattet af ordningen, herunder afhændelse eller opgivelse af retten i henhold til en kontrakt om levering af et skib.

Afgrænsningen af nr. 9 blev prøvet i SKM2012.344.SR. Et tonnagebeskattet rederi modtog 7.382.000 NOK fra et norsk værft i forbindelse med, at et tysk selskab i stedet indgik kontrakt om bygning af et identisk servicefartøj. Skatterådet delte vederlaget op: kun den del, der vedrørte opgivelsen af optionen

på skibet, kunne henføres til den tonnagebeskattede indkomst, mens den del, der udgjorde vederlag for rådgivning og viden, skulle beskattes efter de almindelige regler. Afgørelsen illustrerer, at nr. 9 ikke er en generel opsamlingsbestemmelse for indtægter i tilknytning til nybygningsprojekter. Til gengæld bekræftede SKM2010.370.SR, at gevinster og tab på endnu ikke færdigbyggede skibe kan medregnes, når selskabet skattemæssigt er reel bygherre.

Ved lov nr. 1583 af 27. december 2019 blev der som følge af Kommissionens krav indsat et § 10, stk. 3: udgør omsætningen ved tilknyttet virksomhed 50 pct. eller mere af den samlede omsætning, beskattes indkomst fra den overskydende del efter de almindelige regler, beregnet forholdsmæssigt af den samlede positive bruttoindtjening. Avance ved afhændelse af skibe efter stk. 2, nr. 9, sidestilles ved denne opgørelse med omsætning ved tilknyttet virksomhed. Selskabets øvrige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler og indgår sammen med den tonnagebeskattede indkomst i den samlede skattepligtige indkomst, jf. § 10, stk. 4.

Også i Skatterådets ældre praksis findes eksempler på opdeling: i SKM2012.135.SR blev færgeruten som sådan anerkendt under ordningen, mens indtægter fra arrangementspakker og visse charterformer skulle beskattes efter de almindelige regler.

LOV	Tonnageskatteloven § 10, stk. 1-4	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Kompensation for skibsbygningsoption er delvist tonnagebeskattet	31.05.2012
	Skatterådet · Tonnagebeskatning af passagerfærge drevet fra Danmark	28.02.2012
	Skatterådet · Tonnagebeskatning af rederiaktiviteter og skibe under konstruktion	17.06.2010

§ 10 Ind- og udtræden: overgangssaldi, udligningssaldi og virksomhedsomdannelse

Ved overgang fra almindelig beskatning til tonnagebeskatning fordeles de eksisterende afskrivningssaldi forholdsmæssigt efter den regnskabsmæssige værdi af de aktiver, der omfattes af ordningen, og den del, der vedrører disse aktiver, indgår på særlige **overgangssaldi**, jf. § 16, stk. 1. Anskaffelsessummen for skibe og driftsmidler, der erhverves efter indtræden, indgår på særlige **udligningssaldi**, jf. § 16, stk. 2, hvorefter rederier, der fra etableringstidspunktet anvender ordningen, som udgangspunkt ikke skal føre udligningssaldi – medmindre rederiet er omfattet af § 5 eller § 17, stk. 1. Ved afhændelse fragår salgssummen den relevante saldo, saldiene nedskrives årligt med det maksimale beløb efter afskrivningslovens regler uden fradragsvirkning, og bliver overgangssaldiene negative uden modsvarende positive udligningssaldi, finder afskrivningslovens § 8 anvendelse, jf. § 16, stk. 3-4. Ved udtræden udgør afskrivningsgrundlaget summen af saldiene, mens øvrige aktiver anses for maksimalt afskrevet i tonnageårene, jf. § 20.

Samspillet med skattefri virksomhedsomdannelse blev afklaret i 13-5117699 af 9. september 2019. Et selskab var stiftet pr. 1. januar 2002 ved skattefri omdannelse af en personligt ejet 2 pct.-partrederandel og havde været tonnagebeskattet fra stiftelsen. Da skibet blev solgt i 2009, opstod en negativ overgangssaldo på 312.823 kr. Selskabet gjorde gældende, at det aldrig havde skiftet beskatningsform og derfor ikke skulle føre overgangssaldo, og at efterbeskatningsreglen i § 5, stk. 2 var den tilsigtede regulering af tidligere afskrivninger.

Landsskatteretten stadfæstede beskatningen. Retten lagde vægt på, at selskabet efter virksomhedsomdannelsesloven § 6, stk. 1 succederede i den tidligere ejers anskaffelsestidspunkt og -sum, så ejerens afskrivninger ansås for foretaget af selskabet, og at § 16, stk. 1 udtrykkeligt lader beløb beskattet efter

§ 5, stk. 2, indgå på overgangssaldoen. Forarbejdernes bemærkning om, at nyetablerede rederier ikke skal føre overgangs- og udligningssaldi, gælder efter rettens opfattelse kun **reelt** nyetablerede rederier – ikke rederier omdannet fra personligt ejet virksomhed, hvor der allerede er afskrevet på skibet. Skattefriheden for avancer i § 10, stk. 2, nr. 9 kunne ikke påberåbes, dels fordi bestemmelsen kun vedrører skibe omfattet af ordningen fra og med indkomståret 2007, dels fordi sagen angik genvundne afskrivninger og ikke avance.

De materielle adgangsbetingelser ved omdannelse følger af § 5, stk. 1: den personlige ejer må fra og med indkomståret 2003 højst have afskrevet svarende til selskabssatsen, og er der afskrevet mere, kan tonnagebeskatning kun vælges, hvis de overskydende afskrivninger efterbeskattes hos personen i året før omdannelsen, jf. § 5, stk. 2. En ideel ejerandel i en personligt ejet rederivirksomhed kan anses som en selvstændig virksomhed, der kan omdannes, når den omdannede virksomhed omfattes af ordningen, jf. § 5, stk. 3.

LOV Tonnageskatteloven § 5, stk. 1-3 | Tonnageskatteloven § 10, stk. 2 | Tonnageskatteloven § 16, stk. 1-4 | Tonnageskatteloven § 20 | Virksomhedsomdannelsesloven § 6, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Beskatning af negativ overgangssaldo ved afståelse af skib under tonnageskatteordningen efter skattefri virksomhedsomdannelse 09.09.2019

§ 11 Operatørselskaber efter § 21 a

Ved siden af rederiordningen findes en særskilt ordning for **operatørselskaber** i § 21 a. Selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, eller stk. 6 – eller EU-hjemmehørende selskaber med fast driftssted her – kan vælge at opgøre indkomsten af operatørvirksomheden efter loven, hvis selskabet fra skibets ejer har overtaget **det fulde ansvar for skibets drift samt alle forpligtelser og ansvar ifølge ISM-koden**, jf. § 21 a, stk. 1. Reglerne om 10-års-binding og koncernfælles valg i §§ 2-4 finder tilsvarende anvendelse.

Den omfattede indkomst er snæver: kun indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed med **administration af besætning og teknisk ledelse** af skibe, der anvendes til kvalificerende formål, jf. § 21 a, stk. 2. Hertil kommer krav om 20 t bruttotonnage, strategisk og forretningsmæssig drift fra EU/EØS samt et selvstændigt flagkrav med samme undtagelser (landsgennemsnit og 60 pct.-reglen) som for rederier. Selskabets øvrige indkomst – herunder indkomst med relation til drift af skibe, fx kommerciel befragtning – beskattes efter de almindelige regler, jf. § 21 a, stk. 3.

Den centrale afgørelse er SKM2014.771.SR. Et dansk managementselskab i en koncern hjemmehørende uden for EU var udpeget som agent for tre DIS-registrerede shuttletankere, der sejlede råolie fra offshoreinstallationer til fastlandsterminaler i Atlanterhavet. Skatterådet fandt samtlige fem betingelser opfyldt. Afgørende var bl.a., at det danske selskab udtrykkeligt overtog ISM-ansvaret og ville fremgå af Document of Compliance, at alle bestyrelsesmøder blev holdt i Danmark, og at den kommercielle drift, besætningsadministrationen og det overordnede tekniske tilsyn lå hos 2-6 medarbejdere i Danmark. At visse rutinemæssige vedligeholdelsesopgaver og forsikringsmægling var outsourcet til koncernens selskab uden for EU ændrede intet, fordi underleverandøren handlede efter instruks og uden selvstændig beslutningskompetence. Skatterådet præciserede samtidig, at indkomsten fra den kommercielle drift af det ene timechartrede skib skulle beskattes almindeligt efter § 21 a, stk. 3.

Dokumentationskravene for operatørselskaber blev skærpet ved lov nr. 1583 af 27. december 2019: efter § 22, stk. 3 skal selskabet kunne fremlægge dokumentation for, at ejeren eller lejeren alene må anvende skibet til

kvalificerende formål, og dokumentationen skal oplyse, fra hvilken stat skibet strategisk og forretningsmæssigt drives, og i hvilken stat det er registreret.

LOV Tonnageskatteloven § 21a, stk. 1-4 | Tonnageskatteloven § 22, stk. 3, 4

PRAKSIS **Skatterådet** · Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning 07.11.2014

§ 12 Den EU-retlige statsstøtteramme og godkendelsesperiodens udløb ved udgangen af 2026

Tonnageskatteordningen er statsstøtte. Det fremgik allerede af de almindelige bemærkninger til det oprindelige lovforslag:

> *En tonnageskatteordning, som der her er foreslået, er statsstøtte efter EU-reglerne og skal derfor godkendes af Kommissionen, før den kan træde i kraft.*

Rammen er EF-retningslinjerne for statsstøtte til søtransporten (97/C 205/05) og de reviderede EU-retningslinjer (2004/C 13/03), hvis udgangspunkt er, at søtransport er et yderst mobilt erhverv, hvor for stramme ordninger blot fører til udflagning og nominel administration uden for medlemsstaten. Maksimalt tilladt støtteniveau er en fjernelse af selskabsskatten på skibsfartsaktiviteter; egentlige tilskud er ikke tilladt. Kommissionen godkendte den oprindelige danske ordning ved beslutning af 12. marts 2002 (N 563/2001).

Retningslinjerne fastlægger kun de overordnede rammer og efterlader et råderum for medlemsstaterne. Søtransportbegrebet hentes i forordning (EØF) nr. 4055/86 – »befordring af passagerer og gods med skib mellem en havn i en medlemsstat og en havn eller et offshore anlæg i en anden medlemsstat« – og i forordning (EØF) nr. 3577/92 om offshore-cabotage. Det var denne definition, Skatteministeriet og landsrettens mindretal byggede på i Monjasa-sagerne, jf. BS-16055/2020-VLR, mens flertallet fandt, at Kommissionens godkendelse af den danske ordning ikke indebar en sådan begrænsning, og at det »i øvrigt ikke [fremgår] klart af beslutningen, hvad der skal forstås ved destinationsbegrebet«.

Kommissionens efterfølgende godkendelsespraksis har trukket rammen gradvist videre – bugseringsfartøjer i den polske ordning (C(2009) 10376, betinget af at mindst 50 pct. af aktiviteterne udgør søtransport), kabel-, rør-, undersøgelses- og kranskibe i den hollandske ordning (C(2010) 6094) og tilsvarende fartøjstyper i den svenske ordning (C(2014) 1935). Denne praksis var det direkte grundlag for den danske udvidelse med specialskibe i 2015. Prisen for godkendelsen var til gengæld de værnsregler, der kom ind ved lov nr. 1583 af 27. december 2019: 50 pct.-loftet for bareboat-udlejning i § 6, stk. 3, 50 pct.-grænsen for tilknyttet virksomhed i § 10, stk. 3, den udvidede geografiske ramme for driftskravet og de årlige erklæringskrav i § 22.

En tidsmæssig oplysning af betydelig praktisk vigtighed fremgår af bemærkningerne til lovforslag L 72 (2019-20): Kommissionen godkendte ved afgørelse C(2018) 6795 af 12. oktober 2018 i sag SA.45300 (2016/N) udvidelsen med specialskibe med virkning fra 1. januar 2017, men begrænsede samtidig godkendelsen af **hele** tonnageskatteordningen til en periode på 10 år regnet fra 1. januar 2017:

> *En tidsbegrænset godkendelse af ordningen medfører ingen ændringer af lovgivningen. Hele tonnageskatteordningen skal dog genanmeldes til Kommissionen, inden godkendelsesperiodens udløb.*

Godkendelsesperioden udløber den 31. december 2026. Rådgivning om ordningen bør derfor tage højde for, at ordningens fortsatte anvendelse forudsætter en fornyet notifikation og godkendelse – og at Kommissionen erfaringsmæssigt stiller nye betingelser i den forbindelse.

LOV Tonnageskatteloven § 6, stk. 3 · Tonnageskatteloven § 10, stk. 3 · Tonnageskatteloven § 22, stk. 1

PRAKSIS **Landsretten** · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i tonnageskatteloven vedrørende levering af bunkerolie til skibe på havet 15.08.2022

Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven 15.08.2022

§ 13 Sammenfatning: fire fortolkningsakser i tonnageskattepraksis

Praksis kan sammenfattes i fire akser, som en rådgiver bør gennemgå systematisk.

1. Adgangen – og fælden. Valget er bindende i 10 år og gælder for hele koncernen, jf. §§ 2-4. Den største risiko ved virksomhedsoverdragelser er, at et tomt målselskab i en løbende bindingsperiode trækker hele køberkoncernen ind i ordningen fra indkomstårets begyndelse, jf. SKM2025.241.SR og SKM2013.351.SR. Bindingsperioden knytter sig til selskabet, ikke til aktiviteten. Due diligence bør derfor omfatte målselskabets tonnagehistorik, også hvor der ikke længere er skibe.

2. Kvalifikationen af aktiviteten. Destinationskravet i § 6, stk. 1 fortolkes bredt af domstolene – også GPS-positioner på åbent hav er destinationer, jf. BS-16059/2020-VLR – men undtagelseskataloget i § 8 fortolkes efter sin ordlyd og forarbejdernes kriterium om et "egentligt trafikbehov". Krydstogtsvirksomhed er derfor definitivt uden for ordningen, jf. Højesterets Sag 67/2019, og sandsugning er det også – ikke fordi EU-retten kræver det, men fordi lovgiver aktivt fravalgte muligheden, jf. SKM2021.671.SR. For specialskibe er § 8 a i dag den relevante indgang, fordi destinationskravet dér ikke gælder.

3. Substanskravet. Kravet om strategisk og forretningsmæssig drift fra EU/EØS er en samlet, konkret bedømmelse af flåden, hvor både de strategiske beslutninger og den operationelle drift tæller. Rene mægler- eller administrationsfunktioner rækker ikke, jf. SKM2006.492.SR, og heller ikke formelt danske strukturer, hvor den reelle beslutningskompetence ligger uden for EU/EØS, jf. SKM2021.24.SR og Landsskatterettens afgørelse 24-0105253. Outsourcing er derimod acceptabel, når underleverandøren handler efter instruks, jf. SKM2014.771.SR. Fuldmagtsforhold og underskriftssteder er i praksis afgørende bevismomenter.

4. Opgørelsen. Skalaindkomsten efter § 15 betales pr. påbegyndt døgn uanset drift og uanset underskud, og der er hverken adgang til afskrivninger eller driftsfradrag. De tre tonnagebaserede værnsregler – 4:1-forholdet i § 7, flagkravet i §§ 6 a-6 b og bareboat-loftet i § 6, stk. 3 – flytter en forholdsmæssig andel af bruttoindtjeningen til almindelig beskatning, og siden 2020 nedsættes skalaindkomsten tilsvarende efter § 15, stk. 5. Den modsatte praksis fra 2013-2014, jf. 12-0191954 og 14-3293212, har alene historisk interesse efter Skatteministeriets bekræftende til genmæle i 2014 og de deraf følgende genoptagelser i 14-4994964 og 14-5212129.

Endelig bør enhver rådgivning om ordningen forholde sig til, at Kommissionens godkendelse af hele ordningen er tidsbegrænset og udløber den 31. december 2026, hvorefter en genanmeldelse er nødvendig. For beslægtede skatteretlige problemstillinger i rederikoncerner henvises til praksisoversigterne om transfer-pricing, retmæssig ejer, genoptagelse og bindende svar fra Skatterådet.

LOV Tonnageskatteloven § 2, stk. 2 | Tonnageskatteloven § 6, stk. 1, 3 | Tonnageskatteloven § 7, stk. 1 | Tonnageskatteloven § 8, stk. 1 | Tonnageskatteloven § 15, stk. 1, 5

PRAKSIS

Højesteret · Krydstogtsvirksomhed og rækkevidden af undtagelsen for udflugts- og fritidsformål i tonnageskatteloven	17.03.2020
Landsretten · Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven	15.08.2022
Landsskatteretten · Tonnageskat afvist: Selskabets skibe blev strategisk drevet fra Færøerne, ikke fra EU/EØS	13.05.2026
Landsskatteretten · Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse grundet bekræftende til genmæle	14.01.2015
Landsskatteretten · Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse - Forholdet mellem lejet og ejet tonnage	23.12.2014
Landsskatteretten · Beregningsgrundlag for tonnageindkomst ved overskydende lejet tonnage	21.08.2014
Landsskatteretten · Opgørelse af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem ejet og lejet tonnage	13.06.2013
Skatterådet · Tvunget ind i tonnagebeskatning ved køb af selskab i bindingsperiode	06.05.2025
Skatterådet · Sandsugeres transportaktivitet er undtaget fra tonnageskat	13.12.2021
Skatterådet · Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	15.01.2021
Skatterådet · Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning	07.11.2014
Skatterådet · Tonnagebeskatning ved koncernforbindelse med datterselskab	27.05.2013
Skatterådet · Tonnageskat kræver strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark	01.08.2006

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Tonnageskatteloven § 1	stk. 1	Tonnageskatteloven § 2	stk. 2
Tonnageskatteloven § 6	stk. 1	Tonnageskatteloven § 7	stk. 1
Tonnageskatteloven § 8	stk. 1	Tonnageskatteloven § 8a	
Tonnageskatteloven § 10	stk. 2	Tonnageskatteloven § 15	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

33 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

27.02.2024	Sag om supplysejlads' omfang af tonnageskatteloven - Afsluttet uden appel	6408-7686
17.03.2020	Krydstogtsvirksomhed og rækkevidden af undtagelsen for udflugts- og fritidsformål i tonnageskatteloven	67-2019

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

15.08.2022	Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i tonnageskatteloven vedrørende levering af bunkerolie til skibe på havet	3042-3597
15.08.2022	Afgørelse om fortolkning af destinationsbegrebet i Tonnageskatteloven	7010-8416

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 15

13.05.2026	Tonnageskat afvist: Selskabets skibe blev strategisk drevet fra Færøerne, ikke fra EU/EØS	24-0105253
09.09.2019	Beskatning af negativ overgangssaldo ved afståelse af skib under tonnageskatteordningen efter skattefri virksomhedsomdannelse	13-5117699
12.05.2016	Krydstogtsejlads er undtaget fra tonnagebeskatning som følge af fritidsformål	13-5785519
12.05.2016	Landsskatteretten: Krydstogtaktivitet er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i Tonnageskatteloven	13-5785530
12.05.2016	Krydstogtsskibe er undtaget fra tonnagebeskatning, da aktiviteten falder ind under undtagelsesbestemmelsen for fritidsformål	13-5785565
12.05.2016	Krydstogtaktiviteter ikke omfattet af tonnageskatteordningen grundet fritidsformål	13-5785582
12.05.2016	Krydstogtaktivitet ikke omfattet af tonnageskatteordningen	13-5785591
25.11.2015	Krydstogtskib anset for sejlads med fritidsformål og udelukket fra tonnageskatteordningen	13-5785554
14.01.2015	Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse grundet bekræftende til genmæle	14-5212129
23.12.2014	Nedsættelse af tonnageindkomst efter genoptagelse - Forholdet mellem lejet og ejet tonnage	14-4994964
02.10.2014	Landsskatteretten: Fordeling af indtægt fra overskydende lejet tonnage i rederikoncern – Tonnageskatteloven § 7	12-0270199
21.08.2014	Beregningsgrundlag for tonnageindkomst ved overskydende lejet tonnage	14-3293212
19.12.2013	Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 4:1-grænsen for lejet tonnage	13-5634988
24.10.2013	Beregning af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem lejede og ejede skibe	13-4885233
13.06.2013	Opgørelse af tonnageindkomst ved overskridelse af 1:4-forholdet mellem ejet og lejet tonnage	12-0191954

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 14

06.05.2025	Tvunget ind i tonnagebeskatning ved køb af selskab i bindingsperiode	24-1899881
13.12.2021	Sandsugeres transportaktivitet er undtaget fra tonnageskat	21-0422054
15.01.2021	Tonnageskat for offshore installationsvirksomhed strategisk drift	20-0937372
06.03.2015	Afvisning af bindende svar grundet manglende oplysninger om skibsdrift	14-4161434
07.11.2014	Operatørselskab må anvende tonnageskat og nettolønsordning	14-1598794
27.05.2013	Tonnagebeskatning ved koncernforbindelse med datterselskab	12-0232138
31.05.2012	Kompensation for skibsbygningsoption er delvist tonnagebeskattet	12-059175
28.02.2012	Tonnagebeskatning af passagerfærge drevet fra Danmark	11-276966
28.09.2011	Tonnagebeskatning for rederivirksomhed med indchartrede gasskibe	11-083227

08.10.2010	Tonnagebeskatning for ny rederivirksomhed efter overdragelse	09-127683
17.06.2010	Tonnagebeskatning af rederiaktiviteter og skibe under konstruktion	09-173202
06.10.2008	A A/S indtræder i tonnageskat ved koncernforbindelse eller fusion	08-135766
31.10.2007	Rederi transport til vindmøllepark i svensk farvand omfattes af tonnageskat	07-163381
01.08.2006	Tonnageskat kræver strategisk og forretningsmæssig drift fra Danmark	06-073510

40 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over transfer pricing

Armslængdeprincippet, dokumentationspligt og skønsmæssig korrektion mellem interesseforbundne parter

Version 2 Opdateret 15. jul. 2026 14 afgørelser · 2019–2025 Læs online

INTRODUKTION

Transfer pricing angår prisfastsættelsen af transaktioner mellem koncernforbundne og andre interesseforbundne parter. Kernen er det lovfæstede armslængdeprincip i ligningslovens § 2, stk. 1, hvorefter kontrollerede transaktioner skal ske til de priser og vilkår, uafhængige parter ville have aftalt, sammenholdt med oplysnings- og dokumentationspligten i skattekontrollovens kapitel 4 (§§ 38-40, tidligere § 3 B) og den udvidede 6-årige ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Praksis er domineret af en række principielle Højesteretsdomme – Microsoft, Tetra Pak, Mærsk Olie og Gas, EET Group og Accenture – der fastlægger, hvornår mangelfuld dokumentation kan sidestilles med manglende dokumentation og åbne for skønsmæssig ansættelse, og hvem der bærer bevisbyrden for afvigelse fra armslængdevilkår. Oversigten dækker desuden betalingskorrektion efter § 2, stk. 5, samspillet med maskeret udlodning efter § 16 A og den brede prøvelse af armslængdevilkår i ejendoms-, løn- og finansieringsforhold mellem nærtstående.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1 er en lovfæstet pligt til at anvende de priser og vilkår mellem interesseforbundne parter, som uafhængige parter ville have aftalt, og det fortolkes i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines.

02 Bevisbyrden for, at en kontrolleret transaktion afviger fra armslængdevilkår, påhviler som udgangspunkt Skatteministeriet; kun hvis TP-dokumentationen mangler eller er væsentligt mangelfuld, kan skattemyndighederne skride til skønsmæssig ansættelse.

03 En TP-dokumentation, der er så mangelfuld, at den ikke giver myndighederne grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, sidestilles med manglende dokumentation (Microsoft, Tetra Pak).

04 Uenighed om metodevalg, sammenlignelighedsanalyse eller benchmark gør ikke i sig selv dokumentationen mangelfuld – der kræves konkrete substansmangler (Accenture, EET Group).

05 Forundersøgelser, performancegarantier og vederlagsfrit stillet knowhow udgør kontrollerede transaktioner med selvstændig økonomisk værdi, som en uafhængig part ville kræve løbende betaling for (Mærsk Olie og Gas).

06 Skattemyndighedernes skøn skal udøves efter OECD-retningslinjerne på det bedst mulige grundlag og kan tilsidesættes, hvis det hviler på et forkert grundlag eller fører til et åbenbart urimeligt resultat.

07 Statistiske intervaller (det interkvartile spænd) skal anvendes med forsigtighed, når datagrundlaget er spinkelt, og et avancetal uden for spændet beviser ikke i sig selv en overtrædelse (EET Group).

08 Den forlængede 6-årige ligningsfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende kontrollerede transaktioner – også afledte beregninger som lempelse for udenlandsk kildeskat (Swiss Re, ISS) – men ikke ændringer, der ikke gør en kontrolleret transaktion til genstand for beskatning (TDC).

09 Betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5 forudsætter en primær korrektion efter stk. 1 og kræver, at forpligtelsen påtages uforbeholdent, i tidsmæssig tilknytning og på markedsvilkår.

10 Overdragelse af fast ejendom og andre transaktioner mellem en hovedaktionær og dennes selskab er omfattet af armslængdeprincippet og kan udløse beskatning af maskeret udlodning efter ligningslovens § 16 A, allerede ved beskedne værdiafvigelser.

11 Ved lov nr. 751 af 20. juni 2025 er dokumentationspligten lempet (hævede bagatel- og størrelsesgrænser samt nye undtagelser), og en forenklet OECD-tilgang (Amount B) for kvalificerede distributører er indført som ligningslovens § 2 B.

§ 1 Retsgrundlaget: det lovfæstede armslængdeprincip og dokumentationspligten

Armslængdeprincippet blev lovfæstet ved **lov nr. 432 af 26. juni 1998**, der indsatte ligningslovens § 2. Efter § 2, stk. 1 skal skattepligtige, der udøver eller er undergivet bestemmende indflydelse eller er koncernforbundne, ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for deres kontrollerede transaktioner »i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter«. Ved bestemmende indflydelse forstås direkte eller indirekte ejerskab af mere end 50 pct. af kapitalen eller rådighed over mere end 50 pct. af stemmerne, jf. § 2, stk. 2 og den parallelle definition i skattekontrollovens § 37.

Baggrunden var, at skattemyndighederne før lovfæstelsen havde svært ved at gennemføre korrektioner. I de såkaldte oliedomme (TfS 1987.60 Ø og TfS 1988.292 H) tabte myndighederne sager mod danske datterselskaber af udenlandske olieselskaber, og det var herefter opfattelsen, at der ikke var reelle muligheder for at gennemføre transfer pricing-korrektioner. Som Kulbrintebeskatningsudvalgets betænkning nr. 1408/2001, s. 128 beskriver, blev der »i 1998 og 1999 en større reform af transfer pricing lovgivningen«, hvor § 2 lovfæstede armslængdeprincippet i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 9 og OECD's Transfer Pricing Guidelines. Allerede forinden var der ved **lov nr. 131 af 25. februar 1998** indført en oplysnings- og dokumentationspligt (skattekontrollovens dagældende § 3 B) og en forlænget ligningsfrist. Det historiske behov for et selvstændigt regelsæt – herunder overvejelser om omvendt bevisbyrde og direkte skønsadgang i brancher domineret af udenlandske selskaber – var allerede analyseret i betænkning nr. 1060/1985, s. 222.

Dokumentationspligten er i dag samlet i skattekontrollovens kapitel 4. Efter § 39 skal skattepligtige omfattet af § 38 udarbejde skriftlig dokumentation, der kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er armslængde, mens § 40 fastsætter en lempet pligt for mindre virksomheder. Har den skattepligtige ikke udarbejdet og indgivet dokumentationen rettidigt, kan skattemyndighederne foretage en skønsmæssig ansættelse, jf. skattekontrollovens § 46, stk. 1 (tidligere § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3). Fristen for ansættelsesændringer om kontrollerede transaktioner er forlænget til det sjette år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Regelsættet spiller endelig sammen med sambeskatningsreglerne i selskabsskattelovens § 31, fordi interne transaktioner i en sambeskattet koncern efter Sambeskatningsudvalgets betænkning nr. 1452/2004 er omfattet af armslængdekravet.

Retsgrundlaget er senest lempet ved lov nr. 751 af 20. juni 2025 (i kraft 1. juli 2025), der bl.a. hæver størrelsesgrænserne for mindre virksomheders lempede dokumentationspligt i § 40 (til 195 mio. kr./391 mio. kr.), undtager en række transaktioner fra dokumentationspligten i § 39 og indfører en simplificeret OECD-tilgang (»Amount B«) for kvalificerede distributører som en ny **ligningslovens § 2 B**. Ændringerne er trådt i kraft, men er endnu ikke konsolideret ind i den gældende lovbekendtgørelse.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1, 2 · Selskabsskatteloven § 31 · Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5 · Skattekontrolloven § 37 · Skattekontrolloven § 39 · Skattekontrolloven § 40 · Skattekontrolloven § 46, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om mangelfuld transfer pricing-dokumentation og skønsmæssig skatteansættelse 26.04.2021

Højesteret · Skatteministeriet mod Microsoft Danmark ApS: Armslængdeprincippet og Transfer Pricing-dokumentation 31.01.2019

§ 2 Mangelfuld dokumentation og adgangen til skøn – Højesterets målestok

Adgangen til skønsmæssig ansættelse forudsætter, at dokumentationen enten mangler eller er så mangelfuld, at den kan sidestilles med manglende dokumentation. Standarden blev fastlagt i **Microsoft-dommen** (-SKM2019.136.HR, UfR 2019.1446 H), hvor Højesteret frifandt Microsoft Danmark og udtalte:

> *Tilsvarende finder Højesteret, at en transfer pricing-dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armlængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.*

Højesteret fastslog samtidig, at det afgørende tidspunkt for, om dokumentationen foreligger, er **ansættelsestidspunktet**, og at det ikke berettigede til skøn, at markedsføring for koncernens produkter angiveligt skabte afledt salg via multinationale producenter. Efterfølgende er kravet om, at dokumentationen skal indgives til skattemyndighederne senest 60 dage efter oplysningsfristen, udtrykkeligt indskrevet i skattekontrollovens § 39, stk. 3, jf. § 46, stk. 1, ved **lov nr. 1835 af 8. december 2020**, hvis formål netop var at tydeliggøre muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser.

Grænsen mellem en "mangelfuld" og en blot omtvistet dokumentation er central. I **Accenture-dommen** (-SKM2025.32.HR) gentog Højesteret princippet fra **UfR 2020.3156 H**:

> *Det forhold, at skattemyndighederne er uenig i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen, indebærer ikke i sig selv, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld.*

Accentures globale dokumentation var baseret på OECD's retningslinjer og indeholdt et begrundet metodevalg (Cost Plus og Residual Profit Split), en funktions- og risikoanalyse samt en sammenlignelighedsanalyse; ministeriets uenighed i, om avancetillægget burde opgøres som netto- frem for bruttoavance, gjorde den ikke mangelfuld. Samme resultat nåede Højesteret i **EET Group-dommen** (BS-35371/2024-HJR, stadfæstelse af Østre Landsrets dom BS-6035/2021-OLR): fordi selskabet solgte over 400.000 varenumre og 2,8 mio. enheder årligt efter FIFO-princippet, var en fuld segmentering efter leverandørtype i praksis umulig, og den manglende segmentering gjorde ikke dokumentationen så mangelfuld, at den kunne sidestilles med manglende dokumentation.

Modsat kan skønnet stå ved magt, når der påvises konkrete substansmangler. Det illustreres af landsretspraksis, hvor mangelfuld TP-dokumentation har båret skønsmæssige forhøjelser, jf. Østre Landsrets dom BS-52532/2019-OLR, og Vestre Landsrets dom BS-24597/2023-VLR, der gav Skatteministeriet medhold og tilsidesatte byrettens frifindende dom. Manglende eller for sent indsendt dokumentation er desuden selvstændigt bødesanktioneret, jf. prøvesagerne SKM2017.216.BR og SKM2019.272.BR.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1 · Skattekontrolloven § 39, stk. 3 · Skattekontrolloven § 46, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Transfer pricing: Gyldighed af dokumentation og bevisbyrde for armlængdevilkår ved koncerninterne transaktioner	21.05.2025
Højesteret · Transfer pricing-dokumentations tilstrækkelighed og armslængdeprincippet i koncerninterne transaktioner (Accenture A/S)	09.01.2025
Højesteret · Højesteret: Transfer pricing – armslængdeprincippet – transfer pricing-dokumentation	09.01.2025
Højesteret · Skatteministeriet mod Microsoft Danmark ApS: Armslængdeprincippet og Transfer Pricing-dokumentation	31.01.2019
Landsretten · Vestre Landsret giver Skatteministeriet medhold i sag om transfer pricing og tilsidesætter byretsdom	17.02.2025
Landsretten · Østre Landsret stadfæster Landsskatterettens afgørelse i sag om transfer pricing og armlængdeprincippet for EET Group A/S	19.06.2024
Landsretten · Transfer Pricing: Skønsmæssig ansættelse af indkomst grundet mangelfuld TP-dokumentation	29.08.2023

§ 3 Kontrollerede transaktioner: forundersøgelser, garantier og knowhow (Mærsk Olie og Gas)

Anvendelsesområdet for armslængdeprincippet er bredt og fanger også ydelser, der stilles vederlagsfrit til rådighed. I **Mærsk Olie og Gas-dommen** (SKM2024.255.HR, BS-15265/2022-HJR) havde MOGAS udført indledende forundersøgelser, udstedt performancegarantier og stillet teknisk/finansiel kapacitet til rådighed for datterselskaber i Algeriet og Qatar uden betaling, mens teknisk bistand (»timewriting«) blev afregnet til kostpris. Højesteret fastslog, at disse ydelser udgjorde kontrollerede transaktioner med selvstændig økonomisk værdi:

> *Højesteret finder herefter, at forundersøgelserne og performancegarantierne og den dertil knyttede knowhow har en økonomisk værdi for datterselskaberne, som en uafhængig part ville kræve løbende betaling for i form af overskudsandel, royalty eller lignende.*

At forundersøgelserne fysisk var afsluttet i 1990 og 1992 var uden betydning; ydelserne udgjorde fortsat kontrollerede transaktioner for de omhandlede indkomstår 2006-2008 og gav dermed hjemmel til skønsmæssig ansættelse. For timewriting-ydelserne tiltrådte Højesteret, at afregning til kostpris lå uden for det interval, uafhængige parter ville have aftalt, og at ansættelsen derfor kunne foretages skønsmæssigt – men bemærkede, at manglende TP-dokumentation ikke i sig selv kunne begrunde skøn. Skønnet blev udøvet efter OECD-retningslinjerne på grundlag af det samlede overskud i datterselskaberne (avancefordelingsmetoden), svarende til en royaltysats på ca. 1,7 pct., understøttet af en benchmarkrapport med en markedsmæssig minimumssats på 2 pct.

Dommen viser, at knowhow, garantier og koncernintern finansiering er selvstændige værdibærende transaktioner. Afgrænsningen af, hvem der reelt oppebærer værdien af immaterielle aktiver og finansielle ydelser, overlapper med spørgsmålet om retmæssig ejer og gennemstrømning, jf. den særskilte oversigt om retmæssig ejer.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1 | Skattekontrolloven § 46, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesteretsdom om transfer pricing og skønsmæssig ansættelse af indkomst 06.09.2023

§ 4 Prøvelsen af skønnet, OECD-retningslinjerne og bevisbyrden

Selv når der er hjemmel til skøn, skal ansættelsen foretages på det bedst mulige grundlag og i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines; et skøn kan tilsidesættes, hvis det hviler på et forkert grundlag eller fører til et åbenbart urimeligt resultat. Er der derimod ikke hjemmel til skøn, påhviler det **Skatteministeriet** at bevise, at armslængdeprincippet er overtrådt. Bevisbyrden var afgørende i **EET Group-dommen** (-BS-35371/2024-HJR), hvor Højesteret annullerede forhøjelserne fuldt ud, fordi ministeriet ikke havde løftet bevisbyrden: der forelå kun oplysninger om et begrænset antal benchmark-selskaber, koncernen solgte til ensartede priser til alle salgsselskaber, og der var ikke påvist konkrete eksempler på ikke-armslængdepriser. Retten fremhævede, at statistiske beregninger – herunder det interkvartile spænd – skal anvendes med forsigtighed, når datagrundlaget er begrænset.

Netop rækkevidden af det **interkvartile interval** er et tilbagevendende stridspunkt. I VIKING Life-Saving Equipment-sagen henviste Retten i Esbjerg sagerne til landsretten som første instans, fordi spørgsmålet om, hvornår det interkvartile interval kan anvendes, havde principiel og generel betydning for retsanvendelsen, jf. BS-50961/2018-ESB (den materielle byretsdom er offentliggjort som SKM2024.106.BR). Et avancetal, der ligger uden for spændet, beviser ikke i sig selv en overtrædelse, men kan efter omstændighederne skabe en formodning, som den skattepligtige må afkræfte.

Metodefriheden bekræftes af **Accenture-dommen** (SKM2025.32.HR): Højesteret fandt det ikke godtgjort, at en bruttoavance efter Cost Plus-metoden var i strid med armslængdeprincippet, eller at udlejning af specialiserede koncernmedarbejdere skulle sammenlignes med et vikarbureaus udlejning. Ministeriet havde dermed hverken metodisk eller beløbsmæssigt løftet bevisbyrden for, at et avancetillæg på 30 pct. og en royalty på 7 pct. lå uden for armslængdeintervallet. Domstolene har omvendt stadfæstet skønsmæssige forhøjelser, hvor prisfastsættelsen og dokumentationen ikke holdt, jf. Vestre Landsrets dom om anvendelse af den transaktionsbaserede nettoavancemetode (TNM) i SKM2020.397.VLR og den ældre SKM2010.46.VLR om bevisbyrde ved koncerninterne priser. Værdiansættelsesspørgsmål behandles nærmere i oversigten om skatteretlig værdiansættelse.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1 · Skattekontrolloven § 46, stk. 1

PRAKSIS
- **Højesteret** · Transfer pricing: Gyldighed af dokumentation og bevisbyrde for armlængdevilkår ved koncerninterne transaktioner — 21.05.2025
- **Højesteret** · Transfer pricing-dokumentations tilstrækkelighed og armslængdeprincippet i koncerninterne transaktioner (Accenture A/S) — 09.01.2025
- **Landsretten** · Vestre Landsret giver Skatteministeriet medhold i sag om transfer pricing og tilsidesætter byretsdom — 17.02.2025
- **Landsretten** · Østre Landsret stadfæster Landsskatterettens afgørelse i sag om transfer pricing og armlængdeprincippet for EET Group A/S — 19.06.2024
- **Byretten** · Transfer pricing-sager om interkvartile interval henvises til landsret — 24.08.2020

§ 5 Forlænget ligningsfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5

For skattepligtige omfattet af skattekontrollovens kapitel 4 udløber ansættelsesfristerne først i det sjette år efter indkomstårets udløb »for så vidt angår de kontrollerede transaktioner«, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5. Reglen blev indført ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 for at give myndighederne tid til den komplicerede og tidskrævende kontrol af koncerninterne priser, jf. også Fristudvalgets betænkning nr. 1426/2003, s. 134.

Højesteret har fortolket bestemmelsen bredt. I Swiss Re-sagen (SKM2012.92.HR, U 2012.1642 H) fastslog Højesteret, at »6-års-fristen i overensstemmelse med ordlyden omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner«. Rækkevidden blev prøvet i **ISS-sagen** (-BS-19211/2022-OLR, SKM2024.526.ØLR), hvor Skattestyrelsen havde nedsat selskabernes lempelse for udenlandsk kildeskat på management fees, royalties og renter uden at foretage materielle korrektioner af priser og vilkår. Østre Landsret fandt, at også en sådan afledt lempelsesberegning er omfattet:

> *Det forhold, at skattemyndighederne ikke har foretaget materielle korrektioner for priser og vilkår for de underliggende kontrollerede transaktioner, bringer ikke skatteansættelsen uden for anvendelsesområdet af bestemmelsen.*

Dommen blev stadfæstet af Højesteret ved SKM2025.150.HR (BS-33386/2024-HJR). Grænsen for begrebet »kontrolleret transaktion« er dog reel: i TDC-sagen (SKM2023.344.HR) fandt Højesteret, at genbeskatning af underskud som følge af et sambeskattet datterselskabs likvidation ikke var udtryk for, at en kontrolleret transaktion blev gjort til genstand for beskatning, hvorfor § 26, stk. 5 ikke fandt anvendelse. Senest har Højesteret i SKM2026.50.HR taget stilling til fristens anvendelse ved en virksomhedsomdannelse. At skønsmæssige forhøjelser af selskabsindkomst – og de afledte ændringer af sambeskatningsindkomsten efter selskabsskattelovens § 31 – kan hjemvises til fornyet behandling, illustreres af Østre Landsrets dom BS-41574/2018-OLR. De almindelige genoptagelses- og fristspørgsmål behandles i oversigten om genoptagelse.

LOV Ligningsloven § 33 · Selskabsskatteloven § 31 · Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, 5

PRAKSIS
- **Landsretten** · ISS-selskabers skattesag om forlængede ansættelsesfrister ved lempelse for udenlandsk kildeskat — 10.06.2024
- **Landsretten** · Skattesag om skønsmæssig forhøjelse af indkomst og sambeskatningsindkomst hjemvist — 28.03.2022

§ 6 Betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5

Når en primær korrektion efter § 2, stk. 1 er gennemført, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer – typisk beskatning af maskeret udlodning eller tilskud) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de korrigerede priser og vilkår, jf. ligningslovens § 2, stk. 5. Adgangen forudsætter for det første, at der overhovedet er sket en korrektion efter stk. 1: er transaktionen ikke omfattet af armslængdebestemmelsen, kan der ikke betalingskorrigeres, jf. Landsskatterettens afgørelse SKM2014.657.LSR (nægtet betalingskorrektion).

Forpligtelsen skal påtages **uforbeholdent** og i tidsmæssig tilknytning til korrektionen. En blot betinget påtagelse – f.eks. betinget af, at skattemyndighederne får medhold – opfylder ikke kravet, jf. SKM2009.506.ØLR, hvor en revisorerklæring blev fortolket som en betinget forpligtelse. Myndighedernes vejledningspligt om adgangen til betalingskorrektion er til gengæld udstrakt, og tilsidesættelse kan føre til hjemvisning, jf. SKM2009.50.BR. Betalingskorrektion er desuden afskåret, hvis den skattepligtige er under konkurs, jf. SKM2014.694.LSR.

Efter § 2, stk. 5 er det yderligere en betingelse, at selve den påtagne betalingsforpligtelse opfylder armslængdekravet, dvs. indgås på markedsvilkår. Forarbejderne til aktionærlånsreglen (**lov nr. 926 af 18. september 2012**, der indsatte ligningslovens § 16 E) uddyber dette med et konkret ejendomseksempel:

> *Som et eksempel kan nævnes det tilfælde, hvor aktionæren køber en ejendom fra selskabet for en pris på 4 mio. kr. SKAT anser ejendommens værdi for at være 4,3 mio. kr. og beskatter aktionæren af forskellen på 0,3 mio. kr. Da en sådan forskel sædvanligvis må anses for at ligge inden for den normale skønsusikkerhed ved værdiansættelse af fast ejendom, vil påtagelse af en betalingsforpligtelse som udgangspunkt ikke blive anset for et aktionærlån … hvorfor udbyttebeskatningen ophæves. Det er dog en forudsætning, at der er tale om markedsvilkår.*

Sekundære justeringer kan også omfatte afledte omkostninger; i SKM2015.370.ØLR blev skødeomkostninger, som et selskab afholdt ved anpartshavernes køb af fast ejendom, beskattet som udlodning efter § 16 A som en konsekvens af ansættelsesændringen, med adgang til betalingskorrektion efter § 2, stk. 5. Endelig er nedsættelse hos den ene part betinget af en korresponderende ansættelse hos den anden, jf. § 2, stk. 6.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 5, 6 | Ligningsloven § 16a | Ligningsloven § 16e

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om korrektion af anskaffelses- og afståelsessum ved kontrollerede aktieoverdragelser 27.01.2021

§ 7 Fast ejendom og hovedaktionærens transaktioner med eget selskab – armslængde og maskeret udlodning

Armslængdeprincippet gælder ikke kun store internationale koncerner, men også transaktioner mellem en hovedaktionær og dennes selskab, herunder overdragelse af fast ejendom, personalegoder og finansielle dispositioner. Her spiller ligningslovens § 2 sammen med reglen om maskeret udlodning i ligningslovens § 16 A, således at en værdiafvigelse både korrigeres i selskabet og beskattes som udbytte hos aktionæren.

Allerede beskedne afvigelser fra handelsværdien kan udløse beskatning. Højesteret fastslog i SKM2007.153.HR, at overdragelse af en selskabsopført ejendom til hovedaktionæren til under markedsprisen udgør maskeret udbytte efter § 16 A, jf. armslængdeprincippet i § 2. Tilsvarende beskattede Landsskatteretten i SKM2015.709.LSR en hovedaktionær af maskeret udlodning ved køb af en ejerlejlighed fra selskabet, hvor selskabet havde afholdt udgifter, der ikke modsvaredes af en tilsvarende forøgelse af handelsværdien – et

mønster, der går igen i SKM2006.630.ØLR og i byretsdommen SKM2021.528.BR om ombygningsudgifter og overpris. At en transfer pricing-korrektion mellem to selskaber ejet af samme fysiske person kan udmøntes som maskeret udlodning hos ejeren, bekræfter Landsskatterettens afgørelse SKM2018.125.LSR.

Armslængdeprincippet rammer også de mere sammensatte dispositioner mellem nærtstående. I **Sag 12/2019** (Højesterets dom af 27. januar 2021) korrigerede skattemyndighederne anskaffelses- og afståelsessummer ved kontrollerede aktieoverdragelser efter § 2, stk. 1, sammenholdt med § 16 A. Og i sagen om værdiansættelse af unoterede anparter og gældskonvertering (BS-50419/2020-KOL) tilsidesatte byretten en overdragelse, fordi »en uafhængig sælger ville ikke sælge et selskab for 176.000 kr., som sælger dagen forinden havde foretaget en kapitalforhøjelse på 2 mio. kr. i« – dispositionen var ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet og bar præg af omgåelse. Grænsen for, hvornår en værdiafvigelse ligger inden for den »normale skønsusikkerhed«, må dog afvejes konkret, jf. ejendomseksemplet i forarbejderne omtalt ovenfor. De generelle værdiansættelsesspørgsmål – herunder 15 %-reglen ved familieoverdragelser – hører under oversigterne om skatteretlig værdiansættelse og generationsskifte.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1 · Ligningsloven § 16a, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om korrektion af anskaffelses- og afståelsessum ved kontrollerede aktieoverdragelser 27.01.2021

Byretten · Sag om værdiansættelse af unoterede anparter og gældskonvertering 13.09.2023

§ 8 Sammenfatning: bevisbyrde, substans og de tre trin

Dansk transfer pricing-praksis kan sammenfattes i en analytisk model med tre trin. **Første trin** er dokumentationen: kun hvis den mangler eller er væsentligt mangelfuld, kan skattemyndighederne skride til skønsmæssig ansættelse efter skattekontrollovens § 46. Uenighed om metode, sammenlignelighedsanalyse eller benchmark er ikke nok – der skal påvises konkrete substansmangler (Microsoft, Accenture, EET Group). **Andet trin** er bevisbyrden: er der ikke hjemmel til skøn, må Skatteministeriet godtgøre, at priser og vilkår afviger fra armslængde (EET Group), og statistiske intervaller skal anvendes med forsigtighed ved spinkelt datagrundlag. **Tredje trin** er selve skønnet, der skal udøves på det bedst mulige grundlag efter OECD's retningslinjer og kan tilsidesættes ved forkert grundlag eller åbenbart urimeligt resultat (Mærsk Olie og Gas).

Modellen gælder både de store koncernsager og de brede sager om hovedaktionærers transaktioner med eget selskab, hvor korrektionen efter ligningslovens § 2 typisk følges af maskeret udlodning efter § 16 A med mulighed for betalingskorrektion efter § 2, stk. 5. Hertil kommer den processuelle ramme: den 6-årige frist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende kontrollerede transaktioner (Swiss Re, ISS), men ikke ændringer, der ikke gør en kontrolleret transaktion til genstand for beskatning (TDC). Retsområdet er i fortsat bevægelse: lov nr. 751 af 20. juni 2025 har lempet dokumentationspligten og indført en forenklet OECD-tilgang for kvalificerede distributører, og Landsskatteretten afgør løbende nye sager om bl.a. værdiansættelse af immaterielle aktiver og territorialprincippet ved filialer (SKM2025.664.LSR og SKM2025.704.LSR).

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1 · Ligningsloven § 16a · Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5 · Skattekontrolloven § 46, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Transfer pricing: Gyldighed af dokumentation og bevisbyrde for armlængdevilkår ved koncerninterne transaktioner 21.05.2025

Højesteret · Transfer pricing-dokumentations tilstrækkelighed og armslængdeprincippet i koncerninterne transaktioner (Accenture A/S) 09.01.2025

Højesteret · Højesteretsdom om transfer pricing og skønsmæssig ansættelse af indkomst 06.09.2023

Højesteret · Skatteministeriet mod Microsoft Danmark ApS: Armslængdeprincippet og Transfer Pricing-dokumentation 31.01.2019

Landsretten · ISS-selskabers skattesag om forlængede ansættelsesfrister ved lempelse for udenlandsk kildeskat 10.06.2024

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Ligningsloven § 2	stk. 1, 5	Ligningsloven § 16a	
Selskabsskatteloven § 31	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 26	stk. 5
Skattekontrolloven § 39		Skattekontrolloven § 46	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

14 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 7

21.05.2025	Transfer pricing: Gyldighed af dokumentation og bevisbyrde for armlængdevilkår ved koncerninterne transaktioner	35371-2024
09.01.2025	Transfer pricing-dokumentations tilstrækkelighed og armslængdeprincippet i koncerninterne transaktioner (Accenture A/S)	49398-2023-47473-2023
09.01.2025	Højesteret: Transfer pricing – armslængdeprincippet – transfer pricing-dokumentation	7014-8423
06.09.2023	Højesteretsdom om transfer pricing og skønsmæssig ansættelse af indkomst	3718-4453
26.04.2021	Højesterets dom om mangelfuld transfer pricing-dokumentation og skønsmæssig skatteansættelse	bs-19502-2020-hjr
27.01.2021	Højesterets dom om korrektion af anskaffelses- og afståelsessum ved kontrollerede aktieoverdragelser	12-2019
31.01.2019	Skatteministeriet mod Microsoft Danmark ApS: Armslængdeprincippet og Transfer Pricing-dokumentation	75-2018

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 5

17.02.2025	Vestre Landsret giver Skatteministeriet medhold i sag om transfer pricing og tilsidesætter byretsdom	7230-8721
19.06.2024	Østre Landsret stadfæster Landsskatterettens afgørelse i sag om transfer pricing og armlængdeprincippet for EET Group A/S	5933-7087
10.06.2024	ISS-selskabers skattesag om forlængede ansættelsesfrister ved lempelse for udenlandsk kildeskat	5901-7051

29.08.2023	Transfer Pricing: Skønsmæssig ansættelse af indkomst grundet mangelfuld TP-dokumentation	6163-7386
28.03.2022	Skattesag om skønsmæssig forhøjelse af indkomst og sambeskatningsindkomst hjemvist	3192-3792

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 2

13.09.2023	Sag om værdiansættelse af unoterede anparter og gældskonvertering	4602-5526
24.08.2020	Transfer pricing-sager om interkvartile interval henvises til landsret	52-54

FORARBEJDE Betænkninger

4 referencer

Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af skattepligten til Danmark

nr. 1060 · 1985 · Skatteministeriet

Betænkning nr. 1408/2001 – Rapport fra Kulbrintebeskatningsudvalget

nr. 1408 · 2001 · Skatteministeriet

Betænkning nr. 1426 fra Fristudvalget om frist- og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet

nr. 1426 · 2003 · Skatteministeriet

Rapport fra Sambeskatningsudvalget

nr. 1452 · 2004 · Skatteministeriet

41 PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over virksomhedsordningen (VSO)

Adgangsbetingelser, indskudskonto, hæverækkefølge, sikkerhedsstillelse og efterbeskatning

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 75 afgørelser · 2006–2026 Læs online

INTRODUKTION

Virksomhedsordningen giver selvstændigt erhvervsdrivende adgang til at opspare overskud mod en foreløbig virksomhedsskat, opnå fuld fradragsværdi af erhvervsrenter og udjævne progressiv personbeskatning – men kun mod en skarp regnskabsmæssig adskillelse af virksomheds- og privatøkonomi. Praksis er domineret af én gennemgående konflikt: hvornår er en værdi reelt ført ud til privatsfæren, så den skal beskattes gennem hæverækkefølgen i virksomhedsskattelovens § 5? Højesteret har i to nyere domme fastlagt, at udlån uden erhvervsmæssig karakter – typisk sælgerkreditter og driftsfinansiering i familieforhold – udgør en overførsel, og at skattemyndighederne kan korrigere i det ældste år inden for den ordinære genoptagelsesfrist. Hertil kommer indgrebet mod sikkerhedsstillelse, der siden 1. juli 2016 er samlet i § 4 b, og hvor Landsskatteretten og Skatterådet har udviklet en to-trins-test for undtagelsen om "sædvanlig forretningsmæssig disposition".

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Virksomhedsordningen forudsætter reel selvstændig erhvervsvirksomhed efter rentabilitets- og intensitetskriteriet; ophører den erhvervsmæssige aktivitet, udløses efterbeskatning af opsparet overskud, uanset om den tidligere anvendelse af ordningen var berettiget.

02 Kun erhvervsmæssige aktiver kan indgå; udlån uden driftsmæssig tilknytning til virksomheden anses for hævet efter hæverækkefølgen, selv når de er ydet som led i et generationsskifte (Højesteret 2023).

03 Et lån til nærtstående er kun erhvervsmæssigt, hvis det både udspringer af virksomhedens drift og er ydet på armslængdevilkår – bevisbyrden påhviler den skattepligtige.

04 Personlig og solidarisk hæftelse i et interessentskab gør ikke i sig selv en mellemregning erhvervsmæssig, når den reelt finansierer medinteressentens ejerandel.

05 Skattemyndighederne kan anse et fejlplaceret aktiv for hævet i det ældste indkomstår inden for den ordinære frist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 – de forældede år kan ikke bruges til at fastholde aktivet i ordningen.

06 Blandet benyttede aktiver holdes uden for ordningen; fast ejendom kan kun indgå med den erhvervsmæssige del, og praksis kræver en formel vurderingsfordeling – den faktiske anvendelse er ikke tilstrækkelig.

07 Regnskabskravet i VSL § 2, stk. 1, er en materiel betingelse: uden hævekonto og reel opdeling af økonomien afvises ordningen, med efterbeskatning efter § 15 b til følge.

08 Overførsel af et gældsbehæftet aktiv sker efter bruttometoden – aktivets værdi tilgår indskudskontoen, og gælden er en selvstændig hævning; nettometoden blev ophævet i 1992.

09 En negativ indskudskonto kan kun nulstilles efter § 3, stk. 5, hvis ALT medregnet gæld er erhvervsmæssig – afgørende er, hvad låneprovenuet er anvendt til, ikke om aktivet lovligt kunne indgå i ordningen.

10 Er indskudskontoen negativ, afskæres adgangen til foreløbig beskatning helt, jf. § 11, stk. 4 – der kan slet ikke opspares overskud, før kontoen er bragt til nul eller derover.

11 Rentekorrektion efter § 11, stk. 1, forudsætter en negativ indskudskonto ved indkomstårets begyndelse ELLER udløb; ophører virksomheden i årets løb, findes der ingen konto ved kalenderårets slutning, og korrektion efter stk. 1 bortfalder.

12 Sikkerhedsstillelse med VSO-aktiver for gæld uden for ordningen beskattes siden 1. juli 2016 som en almindelig hævning i hæverækkefølgen efter § 4 b, stk. 1 – ikke som et selvstændigt indkomsttillæg.

13 Undtagelsen for sædvanlig forretningsmæssig disposition kræver, at sikkerhedsstillelsen både udspringer af en anden forretningsmæssig disposition, er af sekundær betydning, tjener et forretningsmæssigt formål for VSO-virksomheden og er indgået på armslængdevilkår.

14 Personlig selvskyldnerkaution er ikke i sig selv en sikkerhedsstillelse efter § 4 b, stk. 1 – bestemmelsen rammer konkret pant i virksomhedens aktiver.

15 Prioritetsgæld i den private del af en blandet benyttet ejendom er undtaget efter § 4 b, stk. 3, men kun inden for boligdelens ejendomsværdi eller kontante anskaffelsessum.

16 Hævninger fra konto for opsparet overskud sker efter FIFO-princippet i § 10, stk. 5 – hævninger i overgangsperioden kan derfor ikke modregnes netto i senere efterbeskatning.

17 Overførsel af virksomheden mellem ægtefæller efter kildeskattelovens § 25 A eller § 26 A udløser ikke ophør af virksomhedsordningen; den overtagende ægtefælle succederer i ordningen.

18 Ved udlodning af én af flere virksomheder fra et dødsbo kan arvingen succedere i en forholdsmæssig andel af konto for opsparet overskud efter dødsboskattelovens § 39, stk. 2.

§ 1 Adgangsbetingelsen: reel selvstændig erhvervsvirksomhed efter VSL § 1

Virksomhedsordningen kan anvendes af "skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed", jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1. Bestemmelsen indeholder to udtrykkelige afskæringer: ordningen kan ikke anvendes, hvis indkomsten er kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 eller nr. 11 (anpartsreglerne og udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler uden væsentlig deltagelse), og den kan ikke anvendes på konkursindkomst.

Om der foreligger erhvervsmæssig virksomhed, afgøres efter en samlet konkret vurdering, hvor rentabilitets- og intensitetskriteriet vejer tungest. Det er samme bedømmelse som ved fradrag for underskud efter statsskatteloven, og udfaldet slår derfor direkte igennem på adgangen til ordningen:

- I 15-2967420 blev en detailhandel med spil og legetøj, der havde givet underskud hvert år 2008-2016 med i alt 650.290 kr., ikke anset for erhvervsmæssig. Klagerens argument om, at driften blev fortsat for at realisere varelageret bedst muligt, kunne ikke føre til et andet resultat, og virksomhedsordningen kunne derfor ikke anvendes i 2012.
- I 13-0232516 blev sommerhusudlejning ikke anset for erhvervsmæssig, fordi ejeren ikke effektivt havde fraskrevet sig rådigheden. Retten formulerede kravet skarpt:

> *"Det fremgår ikke af det fremlagte vedrørende formidlingen af sommerhuset via [virksomhed1] ApS, at klageren fuldstændigt har fraskrevet sig rådigheden over sommerhuset, hvorfor der ud fra en samlet vurdering ikke anses at være tale om erhvervsmæssig virksomhed."*

- Modsat gik det i ridecenter-sagerne, hvor både Retten i Aalborg i BS-26116/2021-ALB og Vestre Landsret i BS-48765/2023-VLR fandt, at stutteri, boksudlejning, undervisning og kurser udgjorde **én samlet erhvervsmæssig virksomhed**. Ejerens faglige kvalifikationer som berider, ejendommens omfattende ridefaciliteter og den efterfølgende positive driftsudvikling bar resultatet, og virksomhedsskatteordningen kunne dermed anvendes.
- Ren passivitet er ikke nok. I 13-0071856 fandt Landsskatteretten, at besiddelse af et gældsbrev modtaget som delvist vederlag ved salg af en udlejningsejendom – og renteindtægterne herfra – ikke i sig selv udgjorde selvstændig erhvervsvirksomhed.

Om hvilke aktiver der kan indgå, følger af § 1, stk. 2. Aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven, uforrentede obligationer og præmieobligationer er som udgangspunkt afskåret, medmindre den skattepligtige driver næring hermed. Undtagelsesreglen fortolkes indskrænkende: Skatterådet bekræftede i SKM2008.786.SR, at en uforrentet, valutaindekseret indskudskonto kunne indgå, fordi ordlyden kun nævner "obligationer" (massegældsbreve), og i SKM2008.449.SR, at et struktureret indlån beskattet efter reglerne om finansielle kontrakter kunne indgå. Ledig likviditet må derimod gerne placeres erhvervsmæssigt – Skatterådet fastslog i SKM2021.340.SR, at indsættelse af virksomhedsmidler på skattekontoen, også ud over skyldige beløb, ikke er en hævning, fordi skattekontoen er et erhvervsmæssigt aktiv, der sidestilles med bankindskud.

LOV `Personskatteloven § 4, stk. 1` `Statsskatteloven § 6, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 1-3`

PRAKSIS

Landsretten · Vestre Landsret bekræfter erhvervsmæssig status for ridecenter i sag om underskudsfradrag	04.02.2025
Byretten · Fradrag for underskud i ridecenter: Erhvervsmæssig virksomhed og virksomhedsordningen	01.09.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Nægtet fradrag for virksomhedsunderskud og anvendelse af virksomhedsordningen grundet manglende erhvervsmæssig karakter	16.10.2018

Landsskatteretten · Nægtelse af erhvervsmæssig status for sommerhusudlejning og anvendelse af virksomhedsordningen 20.12.2013

Landsskatteretten · Manglende godkendelse af virksomhedsordning og beskatning af opsparet overskud 12.09.2013

Skatterådet · Virksomhedsmidler indsat på skattekontoen udløser ikke hævning 30.06.2021

Skatterådet · Uforrentet valutaafhængig konto kan indgå i virksomhedsordningen 01.10.2008

Skatterådet · Struktureret indlån i bank kan indgå i virksomhedsordningen 22.05.2008

§ 2 Blandet benyttede aktiver og fast ejendom – vurderingsfordelingen som formel adgangsbetingelse

Hovedreglen i § 1, stk. 3, 1. pkt. er kategorisk: "Aktiver, der benyttes både til erhvervsmæssige og private formål, indgår ikke i den selvstændige erhvervsvirksomhed." Herfra gøres tre undtagelser: den erhvervsmæssige del af en ejendom, der både tjener som bolig for ejeren og anvendes erhvervsmæssigt i væsentligt omfang; visse landbrugs- og skovejendomme m.v.; og blandet benyttede biler, telefoner, datakommunikationsforbindelser og computere med tilbehør, som **kan** indgå (et valg, ikke en pligt).

Praksis er meget formalistisk om fast ejendom: uden en vurderingsmæssig fordeling af ejendomsværdien kan ejendommen ikke indgå, uanset den faktiske anvendelse.

Sag	Faktum	Udfald
14-0037847	Ejendom BBR-registreret som enfamilieshus, men reelt to adskilte boligenheder; 1. sal (117 m²) udlejet	Retten anerkendte, at der reelt var to lejligheder, men afviste VSO, da vurderingsmyndigheden ikke havde foretaget en ejerboligfordeling
17-0632718	Vognmand drev virksomhed fra bolig vurderet som beboelse; havde aktiveret ca. 503.000 kr. af en vurdering på 2,7 mio. kr.	Afvist – ikke dokumenteret at mindst 25 % af ejendomsværdien blev anvendt erhvervsmæssigt, og vurderingen var ikke åbenbart forkert
17-0988617	Skorstensfejer med separat erhvervsbygning på ejendom vurderet som ren beboelse	Ejendommen kunne ikke forblive i ordningen; fradragsspørgsmålet hjemvist
18-0007104	Tømrer- og udlejningsvirksomhed; ejendom vurderet som ren beboelse uden fordeling	Formel vurderingsstatus afgørende; klageren havde ikke aktivt søgt vurderingen ændret
17-0990202	Speciallæges blandet benyttede ejendom uden vurderingsfordeling	Ejendommen udtaget af VSO fra 2013

For blandet benyttede biler gælder, at hvis bilen indgår i ordningen, beskattes den private brug efter ligningslovens § 16 om fri bil, jf. § 1, stk. 3, 6. pkt. I 14-0215978 var en samlevers bil ved en fejl aktiveret i en souvenirbutiks regnskab, hvilket udløste fri bil-beskatning på ca. 35.000 kr. årligt; Landsskatteretten gav tilladelse til selvangivelsesomvalg efter skatteforvaltningslovens § 30, så bilen kunne udtages. Overførsel af et aktiv **ud** af ordningen sker til handelsværdien, jf. § 2, stk. 5 – i 16-0846512 blev en kørelærers udtagning af to køreskolebiler beskattet med en samlet fortjeneste på 178.822 kr., fordi bilerne som VSO-aktiver ansås for 100 % erhvervsmæssige. Endelig fastslog 10-03099, at en privat bil taget i bytte ikke kan bogføres på mellemregningskontoen efter § 4 a, da denne konto kun kan rumme kontante beløb; bilen anses i stedet for indskudt på indskudskontoen.

Kommende ændringer: Ved lov nr. 562 af 27. maj 2025 indsættes nye punktummer i § 1, stk. 3, der indfører en skematisk metode for, hvornår en blandet benyttet ejendom kan indgå i ordningen, baseret på kontant anskaffelsessum eller ansat ejendomsværdi. Formålet er ifølge ændringens forarbejder at øge sikkerheden og forenkle reglerne. Ændringen er vedtaget, men endnu ikke konsolideret i lovbekendtgørelsen; henvisningerne i § 4 b, stk. 3 opdateres tilsvarende med virkning fra 1. januar 2026. Ved lov nr. 2193 af 30. november 2021 blev ladestandere føjet til opregningen af blandet benyttede aktiver i § 1, stk. 3, 5. pkt.

LOV Ligningsloven § 16, stk. 4 · Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 3 · Virksomhedsskatteloven § 2, stk. 5 · Virksomhedsskatteloven § 4a

PRAKSIS

Landsskatteretten · Ejendom vurderet som beboelse kunne ikke indgå i virksomhedsordningen	12.12.2023
Landsskatteretten · Formel vurderingsstatus var afgørende for ejendoms inddragelse i virksomhedsordningen	09.09.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for ejendomsudgifter og virksomhedsordning ved blandet benyttet ejendom	22.04.2022
Landsskatteretten · Ejendom i virksomhedsordning og fradrag for driftsudgifter – Landsskatterettens afgørelse	29.03.2022
Landsskatteretten · Privat andel af køreskolebiler og værdiansættelse ved udtagning fra virksomhedsordningen	12.09.2019
Landsskatteretten · Tilladelse til omvalg: Bil fejlagtigt medtaget i virksomhedsordningen kunne udtages med tilbagevirkende kraft	04.09.2015
Landsskatteretten · Afslag på brug af virksomhedsordningen ved udlejning af selvstændig lejlighed i enfamilieshus	27.01.2015
Landsskatteretten · Værdi af fri bil og indskud i virksomhedsordning ved bytte af bil	12.03.2012

§ 3 Regnskabs- og adskillelseskravet i VSL § 2 og behandlingen af flere virksomheder

Adgangen til ordningen er efter § 2, stk. 1 betinget af, at der udarbejdes et selvstændigt regnskab, som opfylder bogføringslovens krav, og at "bogføringen skal tilrettelægges således, at der regnskabsmæssigt sker en opdeling af den skattepligtiges samlede økonomi i en virksomhedsøkonomi (virksomhedsordningen) og en privatøkonomi." Dette er ikke en ordensforskrift, men en materiel betingelse, og tilsidesættelse fører til, at ordningen nægtes med efterbeskatning efter § 15 b, stk. 1 til følge.

- I 20-0026804 blev en blomsterhandler med en omsætning på 3,6 mio. kr. nægtet ordningen for 2017, fordi bogføringen manglede en hævekonto, og overførsler til privatøkonomien ikke var specificeret.
- I 19-0002256 blev en undervisningsvirksomhed nægtet ordningen, fordi bankbevægelser ikke var registreret løbende, differencer var efterposteret, og der var sket sammenblanding med privat byggeri.
- I 16-0947236 medførte manglende skattemæssigt regnskab for 2013, at hele indestående på konto for opsparet overskud – 2.507.087 kr. – blev efterbeskattet.
- Samme mønster i 18-0017513, hvor et pizzeria med udeholdt omsætning blev nægtet ordningen for 2015-2017.

Valget af ordningen er årsbaseret og skal træffes samlet: efter § 2, stk. 2 skal ordningen anvendes "for hele virksomheden i hele indkomståret", og beslutningen kan ændres indtil den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb.

Driver den skattepligtige **flere virksomheder**, behandles samtlige virksomheder som én virksomhed, jf. § 2, stk. 3. Det får konsekvenser i begge retninger. Ved indskud af et gældsbehæftet aktiv i en allerede eksisterende ordning skal bruttometoden anvendes, jf. SKM2006.721.SR, hvor Skatterådet afviste, at en udlejningsejendom kunne indskydes til nettoværdi (ejendomsværdi minus prioritetsgæld). Omvendt kan enkeltvirksomhedernes identitet stadig have betydning ved udlodning og succession: i SKM2026.101.SR bekræftede Skatterådet, at en arving kunne succedere i den andel af konto for opsparet overskud, der svarede til én af flere adskilt bogførte virksomheder, og at finansielle aktiver, som ikke længere kunne henføres til en bestemt virksomhed (fordi den oprindelige virksomhed var solgt), kunne fordeles frit mellem de øvrige virksomheder:

> *"I den situation, hvor de finansielle aktiver ikke kan henføres til én eller flere af virksomhederne i virksomhedsordningen, er det Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke skattemæssigt eksisterer nogen begrænsninger i, hvordan de finansielle aktiver fordeles mellem de forskellige virksomheder i forbindelse med udlodningen til arvingerne."*

LOV Bogføringsloven § 7, stk. 1 · Virksomhedsskatteloven § 2, stk. 1-3 · Virksomhedsskatteloven § 15b, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Manglende opdeling af virksomheds- og privatøkonomi medfører afvisning af virksomhedsordning	29.08.2023
Landsskatteretten · Nægtet anvendelse af virksomhedsordningen grundet mangelfuld bogføring og sammenblanding af privat- og virksomhedsøkonomi	16.12.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skønsmæssig forhøjelse af virksomheds overskud og afvisning af virksomhedsordning	04.01.2022
Landsskatteretten · Beskatning af hævet opsparet overskud i virksomhedsordning – manglende regnskabsgrundlag	15.10.2019
Skatterådet · Succession i opsparet overskud og fordeling af finansielle aktiver i dødsbo	26.02.2026
Skatterådet · Indskud af gældsbehæftet udlejningsejendom i virksomhedsordningen brutto	28.11.2006

§ 4 Indskudskontoen efter VSL § 3 – bruttometoden, nulstillingsreglen og rettelse af fejl

Indskudskontoen opgøres ved starten af regnskabsåret i det år, ordningen første gang anvendes, som værdien af indskudte aktiver med fradrag af gæld, jf. § 3, stk. 2 og stk. 3. Værdiansættelsesreglerne i stk. 4 er detaljerede: fast ejendom medregnes til kontant anskaffelsessum eller den ved indkomstårets begyndelse fastsatte ejendomsværdi, udelukkende erhvervsmæssige driftsmidler til den afskrivningsberettigede saldoværdi, andre løsøregenstande til handelsværdi, og virksomhedens gæld fragår til kursværdi. Kontoen reguleres årligt ved indkomstårets udløb, jf. stk. 6.

Bruttometoden. Nettometoden blev ophævet ved lov nr. 344 af 14. maj 1992, og siden skal alle hævninger indgå i hæverækkefølgen uanset samtidige indskud. Landsskatteretten anvendte dette princip i 16-1395171, hvor en ejerlejlighed ved en fejl var indregnet i ordningen i 2011: klagerens forsøg på at rette fejlen ved en nettoregulering over mellemregningen på 1.143.911 kr. blev underkendt, og overførslen skulle behandles som to separate transaktioner – ejendomsværdien tilføres indskudskontoen, prioritetsgælden er en hævning.

Bagatel-/nulstillingsreglen i § 3, stk. 5. Er indskudskontoen negativ, sættes den til nul, hvis den skattepligtige dokumenterer, at *alle* aktiver og gældsposter er medregnet, og at den medregnede gæld er erhvervsmæssig. Forarbejderne til 2014-indgrebet beskriver reglen sådan: "Indtræder den selvstændige i virksomhedsordningen,

og er den opgjorte indskudskonto negativ, kan den selvstændige anmode om at få indskudskontoen nulstillet. Indskudskontoen nulstilles, hvis den selvstændige kan dokumentere eller sandsynliggøre, at der kun indgår erhvervsmæssig gæld f.eks. anvendt til at finansiere virksomheden."

Afgørende er **anvendelseskriteriet**. I SKM2015.291.SR afviste Skatterådet nulstilling af en negativ indskudskonto på 814.772 kr. hos en partner i et P/S, hvor gælden delvist havde finansieret kapitalandele (og dermed indirekte aktier), som efter § 1, stk. 2 ikke kunne indgå i ordningen:

> *"Ved vurderingen af om en gæld er erhvervsmæssig i relation til VSL § 3, stk. 5, må der lægges afgørende vægt på, hvad låneprovenuet er anvendt til, og hvis det er anvendt til køb af aktiver, om det pågældende aktiv er medtaget under virksomhedsordningen."*

At udelukkelsen af aktierne var lovbestemt og ikke et frit valg, ændrede intet.

Fejl i den selvangivne indskudskonto rettes ikke frit. I 19-0044511 havde en skatteyder selvangivet indskudskontoen til -615.733 kr. og ville efterfølgende forhøje den med 750.000 kr. under henvisning til, at halvdelen af et realkreditlån på 1,5 mio. kr. var privat gæld. Landsskatteretten fandt, at det ikke var godtgjort, at indberetningen skyldtes en klar fejl, og hverken omvalgs- eller genoptagelsesreglerne kunne bruges. Tilsvarende i 22-0055025, hvor Landsskatteretten afviste omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30 med den begrundelse, at placeringen af en negativ mellemregningskonto og ægtefællens bankindestående i ordningen ikke beroede på et valg, men på lovbundne krav – og et lovbundet forhold kan pr. definition ikke omgøres som et "valg".

Kommende ændring: Ved lov nr. 562 af 27. maj 2025 nyaffattes § 3, stk. 4, 1. pkt., så fast ejendom ved indskud medregnes til anskaffelsessum eller ansat ejendomsværdi, begge indeksreguleret. Formålet er ifølge ændringens forarbejder at indføre påregnelige værdier ved opgørelsen af indskudskontoen. Ændringen er vedtaget, men endnu ikke konsolideret.

LOV Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1 · Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 2 · Virksomhedsskatteloven § 3, stk. 2-6

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på selvangivelsesomvalg: Placering af aktiver i virksomhedsordningen ansås ikke for at være et valgbart element	27.03.2025
Landsskatteretten · Manglende godtgørelse for fejl ved selvangivelse af indskudskonto i virksomhedsordning	06.12.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Behandling af overførsel af lejlighed og udlån i virksomhedsordning	27.11.2019
Skatterådet · Nulstilling af indskudskonto ved gældsstiftet aktieinvestering i partnerselskab	04.05.2015

§ 5 Hæverækkefølgen i VSL § 5 og grænsen for erhvervsmæssige udlån

Hæverækkefølgen i § 5, stk. 1 er ordningens rygrad. Overførsler fra virksomheden til den skattepligtige – og beløb omfattet af § 4 b, stk. 1 – anses for foretaget i denne rækkefølge: (1) kapitalafkast vedrørende det forudgående år, (2) resterende overskud vedrørende det forudgående år, (3) overskud i det pågældende år, (4) opsparet overskud, (5) indestående på indskudskonto. Formålet er at sikre, at opsparet overskud hæves og beskattes, før de oprindeligt indskudte værdier tages ud. Overføres der værdier ud over disse fem trin, anvendes rentekorrektionsreglen i § 11, jf. § 5, stk. 2.

Den praktisk vigtigste konflikt er, hvornår et **udlån** fra virksomheden er erhvervsmæssigt. Udgangspunktet er, at virksomheden ikke er et selvstændigt retssubjekt – et lån vil derfor anses for ydet af den skattepligtige personligt. De oprindelige forarbejder til § 11 fastslår det direkte:

> *"Virksomheden kan ikke yde »lån« til den skattepligtiges ægtefælle eller til nært beslægtede. Virksomheden er ikke et selvstændigt retssubjekt. Et eventuelt lån vil derfor anses for ydet af den skattepligtige. Hvis den skattepligtige finansierer långivningen ved at hæve beløb i virksomheden, sker hævningen i den sædvanlige prioriteringsorden efter § 5."*

Højesteret har i to nyere domme udmøntet dette:

- **BS-19349/2022-HJR** (26. april 2023): En landmand havde ved et delvist generationsskifte stiftet et I/S med sin stedsøn (25/75) og finansierede driften via en mellemregning, der pr. 30. juni 2014 udgjorde 3.414.902 kr. Højesteret fandt, at 75 % heraf – svarende til stedsønnens ejerandel – var privat långivning:

> *"Højesteret har lagt vægt på, at lånet til B ikke opstod som led i en løbende samhandel mellem interessentskabet og As landbrugsvirksomhed. Lånet udgjorde derimod en generel finansiering af driften i interessentskabet. Efter Højesterets opfattelse kan en sådan finansieringsvirksomhed ikke anses for at have fornøden tilknytning til aktiviteterne i den virksomhed, som A drev under virksomhedsskatteordningen … Dette gælder, selv om A hæftede for interessentskabets forpligtelser."*

- **BS-19139/2023-HJR** (20. december 2023) stadfæstede Østre Landsrets dom i BS-38385/2019-OLR, hvor tre landbrugere havde ydet sælgerkreditter til deres børn på i alt over 14 mio. kr. – hovedsagelig uforrentede, uden afdragsprofil og uden sikkerhed. Landsretten fastslog, at der ikke i loven eller forarbejderne er holdepunkter for, at det gør en forskel, at lånet er ydet som led i et generationsskifte, at lånene måtte anses for ydet som udslag af ejernes personlige interesse i at finansiere generationsskiftet, og at bevisbyrden for erhvervsmæssig karakter og armslængdevilkår påhviler den skattepligtige.

Samme linje følges i BS-16014/2020-OLR, hvor 75 % af en mellemregning på 3.414.902 kr. med rette var anset for hævet, og i 14-1492502, hvor et tilgodehavende på 7,5 mio. kr. mod eget selskab – uden aftalte vilkår om renter, afdrag eller sikkerhed – aldrig kunne anses for fuldt erhvervsmæssigt. I 16-1395171 blev et udlån på 800.000 kr. til et ejendomsudviklingsselskab – forrentet med 12 % p.a., uopsigeligt i 36 måneder og sikret ved ejerpantebrev og kaution – alligevel anset for privat, fordi der ikke var godtgjort driftsmæssig sammenhæng med klagerens udlejningsvirksomhed. Høj forrentning og markedsvilkår er altså ikke i sig selv nok; **tilknytningskravet** er selvstændigt.

Omvendt anses en række dispositioner ved generationsskifte ikke for hævninger. Skatterådet fastslog i SKM2016.349.SR, at hverken en passivpost efter kildeskattelovens § 33 D eller et værdinedslag for overtaget latent skat er hævninger, mens gaven er det. I SKM2016.198.SR blev passivposten på 1.763.400 kr. tilsvarende ikke anset for en hævning, hvorimod rente- og afdragsfri sælgerfinansiering på ca. 2 mio. kr., værdien af en livsvarig bopælsret (559.200 kr.) og sælgers betaling af købers låneomkostninger var private hævninger. Om afgrænsningen af selve successionsadgangen henvises til generationsskifte.

LOV `Kildeskatteloven § 33d` `Virksomhedsskatteloven § 5, stk. 1, 2` `Virksomhedsskatteloven § 11` `Virksomhedsskatteloven § 15, stk. 3`

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om udtagelse af private lån fra virksomhedsordningen og genoptagelsesfrister 20.12.2023

Højesteret · Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab	26.04.2023
Landsretten · Sag om udlån i forbindelse med generationsskifte og virksomhedsskatteordningen	17.03.2023
Landsretten · Sag om driftsfinansiering via mellemregningskonto og virksomhedsordning	22.04.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Behandling af overførsel af lejlighed og udlån i virksomhedsordning	27.11.2019
Landsskatteretten · Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	04.07.2018
Skatterådet · Passivpost ved succession er ikke hævning i virksomhedsordningen	15.08.2016
Skatterådet · Virksomhedssalg med succession hævning i virksomhedsordningen	10.05.2016

§ 6 Indgrebet mod sikkerhedsstillelse – fra VSL § 10, stk. 6-9, til det nuværende § 4 b

Sikkerhedsstillelsesreglen har en usædvanlig lovgivningshistorie, som er nødvendig at kende for at læse praksis korrekt.

Trin 1 – 2014-indgrebet. Ved **lov nr. 992 af 16. september 2014** (L 200, 2013-14, fremsat 11. juni 2014) blev der indsat nye stk. 6-9 i § 10. De almindelige bemærkninger angav formålet klart:

> *"Formålet med lovforslaget er at sikre, at selvstændige, der anvender virksomhedsordningen, ikke kan udnytte ordningen utilsigtet i strid med den oprindelige hensigt. Lovforslaget sikrer, at selvstændige ikke kan indskyde privat gæld med henblik på at afdrage herpå med lavt beskattede midler, hvis indskudskontoen er negativ. Det vil desuden heller ikke være muligt at stille aktiver i virksomhedsordningen til sikkerhed for bl.a. privat gæld."*

Parallellen til selskabsretten var eksplicit: "Den foreslåede bestemmelse skal ses i forhold til de regler, der gælder for aktie- og anpartsselskaber. Ifølge ligningslovens § 16 E anses en hovedaktionær for at have foretaget en hævning uden tilbagebetalingspligt ... Grundlæggende er der tale om den samme situation, og den foreslåede bestemmelse sikrer, at den selvstændige ikke stilles anderledes, end hvis vedkommende havde drevet sin virksomhed i selskabsform."

De specielle bemærkninger til § 10, stk. 6, præciserede rækkevidden: forhøjelse af en eksisterende sikkerhedsstillelse rammes kun for forhøjelsens vedkommende, mens tilbagekaldelse efterfulgt af en ny sikkerhed for samme gæld er omfattet fuldt ud – "På den måde er det ikke muligt at skifte en sikkerhedsstillelse ud med en anden, uanset at størrelsen af sikkerhedsstillelsen er ens, eller der stilles sikkerhed for den samme gæld." Loven indeholdt desuden en bagatelgrænse på 100.000 kr. og overgangsregler, herunder suspension af opsparingsmuligheden ved sikkerhedsstillelser bestående den 10. juni 2014.

Trin 2 – kritikken og SKM2015.745.SR. Retsvirkningen var uklar. Skatteministeriet mente, at et beløb svarende til sikkerhedsstillelsen skulle beskattes direkte i den personlige indkomst uden om hæverækkefølgen. Skatterådet nåede det modsatte i SKM2015.745.SR og fandt, at ordlyden af § 10, stk. 6, ikke udgjorde tilstrækkelig klar hjemmel til en ekstraordinær beskatning: den mest naturlige forståelse var, at overførslerne skulle anses for foretaget i overensstemmelse med § 5.

Trin 3 – 2016-justeringen. Lovgiver fulgte Skatterådet. Ved lov nr. 652 af 8. juni 2016 blev reglen flyttet til et nyt kapitel 2 b ("Sikkerhedsstillelser") som § 4 b, og § 10, stk. 6-9, blev ophævet. De almindelige bemærkninger forklarer skiftet:

> *"Men på baggrund af Skatterådets afgørelse SKM2015.745.SR foreslås det udover en præcisering af lovteksten, at beskatningen ved en sikkerhedsstillelse sker på samme måde som en sædvanlig hævning i virksomhedsordningen. Det vil sige, at en sikkerhedsstillelse indebærer en hævning i hæverækkefølgen."*

Samtidig blev kapitalafkastgrundlaget nedjusteret med tidligere overførte beløb, undtagelserne i § 10, stk. 7 og 8, blev overført til § 4 b, stk. 2 og stk. 3, og der blev tilføjet en ny undtagelse i stk. 4 for prioritetsgæld i en tidligere privatbolig, der udlejes og indskydes i samme indkomstår. Reglen trådte i kraft 1. juli 2016 med en valgfri overgangsregel om anvendelse fra 11. juni 2014.

Gældende ret. Efter § 4 b, stk. 1 anses den skattepligtige for at have gjort brug af værdier i ordningen svarende til det **laveste** beløb af enten gældens kursværdi eller aktivernes handelsværdi, og beløbet anses for overført til privatøkonomien. Praksis viser, at det er **konkret pant**, der udløser reglen:

- I SKM2016.411.SR kunne hverken værdien af private aktiver, et sekundært pant i et værdipapirdepot eller hustruens kaution fritage, når to landbrugsejendomme i ordningen var konkret pantsat for privat realkreditgæld på ca. 10,8 mio. kr.
- I SKM2016.187.SR var personlig kaution for et selskabs kassekredit **ikke** omfattet, mens pantsætning af VSO-ejendommen var det; sikkerhedsstillelsens størrelse skulle opgøres til det laveste af gældens kursværdi eller pantets realisationsværdi, maksimeret af ejendommens handelsværdi fratrukket foranstående realkreditgæld.
- Kaution alene rammes ikke: SKM2015.566.SR (revisors selvskyldnerkaution for to selskabslån) og SKM2016.18.SR (landmands kaution for søns og eget selskabs bankgæld) – i begge tilfælde fordi kautionen ikke var led i et arrangement, der skaffede privat kredit.
- Heller ikke en usikret privat kreditfacilitet er omfattet, når der ikke er sammenhæng til VSO-aktiverne: SKM2015.502.SR.
- Reglen rammer kun aktiver i **egen** ordning. I 18-0001333 ændrede Landsskatteretten SKATs svar til "ja": pantsætning af klagerens **private** ejendom for sønnens lån var ikke omfattet af § 4 b, stk. 1, når klageren ikke hæftede personligt.
- I SKM2015.618.SR sondrede Skatterådet mellem frivillig og tvungen sikkerhedsstillelse: en frivillig sikkerhed for bodelingsgæld udløste beskatning, mens et tvangsudlæg via fogedretten ikke gjorde, fordi det ikke er en aktiv handling fra skyldnerens side.
- En transportaftale kan udgøre sikkerhedsstillelse; det bekræftede Skatterådet i **SKM2017.188.SR** (transport til sikkerhed).

LOV Ligningsloven § 16e, stk. 1 · Virksomhedsskatteloven § 4b, stk. 1-4 · Virksomhedsskatteloven § 5, stk. 1 · Virksomhedsskatteloven § 10, stk. 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Bindende svar om virksomhedsordning - Hævning af opsparing, opdeling af lån og sikkerhedsstillelse	07.02.2019
Skatterådet · Sikkerhedsstillelse for privat gæld i virksomhedsordningen	19.09.2016
Skatterådet · Pantsætning af VSO ejendom for koncernselskabers gæld er sikkerhedsstillelse	03.05.2016
Skatterådet · Kaution for søn og selskab begrænser ikke opsparing i virksomhedsordningen	13.01.2016
Skatterådet · Beskatning ved skift af sikkerhedsstillelse og hæverækkefølge i virksomhedsordningen	02.12.2015
Skatterådet · Bodeling gæld i virksomhedsordningen og skattepligtig sikkerhedsstillelse	24.09.2015
Skatterådet · Sikkerhedsstillelse i VSO ved personlig kaution for gæld	31.08.2015
Skatterådet · Beskatning af privat kassekredit uden sikkerhedsstillelse i virksomhedsordningen	09.07.2015

§ 7 Undtagelsen for "sædvanlig forretningsmæssig disposition" – to-trins-testen

§ 4 b, stk. 2 undtager sikkerhedsstillelse, der er foretaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Begrundelsen fremgår af forarbejderne til 2016-justeringen: sådanne sikkerhedsstillelser "udspringer af virksomhedens interesse". Landsskatteretten har i 17-0987789 destilleret forarbejderne til en **to-trins-test**:

1. Sikkerhedsstillelsen skal udspringe af en anden forretningsmæssig disposition og være af sekundær betydning.
2. Sikkerhedsstillelsen skal tjene et forretningsmæssigt formål for virksomheden i virksomhedsordningen og være indgået på armslængdevilkår.

I sagen havde en landmand stillet ejerpantebrev i en landbrugsejendom i ordningen samt selvskyldnerkaution til sikkerhed for en driftskredit på 2 mio. kr. i sit eget selskab. Der var en løbende samhandel – kornsalg og udlejning af driftsbygninger – der genererede ca. 6,5 mio. kr. årligt i ordningen. Begge betingelser var opfyldt: sikkerheden for de 2 mio. kr. var sekundær i forhold til samhandlen på ca. 7 mio. kr., den sikrede en væsentlig og fortsat indtjening, og risikoen var lav henset til selskabets solide økonomi. Landsskatteretten ændrede derfor Skatterådets "nej" til et "ja".

Modsat udfald, hvor sikkerheden udspringer af **interesseforbindelsen** frem for samhandlen:

Afgørelse	Disposition	Resultat
SKM2017.291.SR	Øget træk på selskabs kassekredit sikret ved håndpantsat ejerpantebrev i landbrugsejendom i VSO	Omfattet af § 4 b, stk. 1; ikke sædvanlig forretningsmæssig disposition, da den beroede på interesseforbindelsen mellem hovedaktionær og selskab. Selvskyldnerkaution var derimod ikke omfattet
SKM2017.646.SR	To uafhængige interessenter pantsatte krydsvis deres landbrugsejendomme for hinandens erhvervsgæld	Forretningsmæssigt motiveret og omfattet af undtagelsen i § 4 b, stk. 2
SKM2016.96.SR	Ejerpantebrev fra udlejningsvirksomhed i VSO	Ikke sædvanlig forretningsmæssig disposition
SKM2015.581.SR	Sikkerhed i ejendom i VSO	Ikke stillet som led i en forretningsmæssig disposition

Også domstolene har prøvet testen. Retten i en byretssag (offentliggjort som SKM2021.715.BR-, BS-12631/2019) tog stilling til, om en sikkerhedsstillelse ved ejerpantebrev i fast ejendom udgjorde en sædvanlig forretningsmæssig disposition efter § 4 b, stk. 2 – sagen bekræfter, at kravet om et selvstændigt forretningsmæssigt formål for VSO-virksomheden håndhæves konkret og strengt.

Det skal understreges, at begrebet "sædvanlig forretningsmæssig disposition" i § 4 b, stk. 2, ikke er identisk med det tilsvarende udtryk i ligningslovens § 16 E om aktionærlån, selv om terminologien er den samme og de to regelsæt har fælles værnsformål. I aktionærlånspraksis er det fx fast, at det ikke er en sædvanlig forretningsmæssig disposition for en sælger at yde lån til køberen af en fast ejendom, jf. **SKM2016.633.LSR** og **SKM2024.38.BR**.

LOV Ligningsloven § 16e, stk. 1 | Virksomhedsskatteloven § 4b, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Sikkerhedsstillelse for selskabs driftskredit anset for sædvanlig forretningsmæssig disposition 21.12.2018

Skatterådet · Krydsende pantsætning i landbrug I/S anses som forretningsmæssig disposition 13.11.2017

Skatterådet · Sikkerhedsstillelse i VSO for selskabskredit efter lovændring 20.04.2017

§ 8 Prioritetsgæld i blandet benyttet ejendom og overgangsreglerne fra 2014-indgrebet

§ 4 b, stk. 3 undtager gæld med pant i fast ejendom omfattet af § 1, stk. 3, 2. og 3. pkt., i det omfang gældens kursværdi ikke overstiger ejendomsværdien med tillæg af senere forbedringer, eller den kontante anskaffelsessum for den del af ejendommen, der tjener til bolig for den skattepligtige. Baggrunden er praktisk og fremgår af 2016-forarbejderne: "det i praksis ikke er muligt alene at stille den private del af ejendommen til sikkerhed for prioritetsgælden, der ville være placeret uden for virksomhedsordningen." Omlægning af undtaget gæld er ligeledes undtaget, når kursværdien ikke stiger.

Opgørelsen af boligdelens værdi er præciseret i SKM2016.44.SR, hvor Skatterådet fastslog, at den kontante anskaffelsessum inklusive alle udgifter til køb og forbedringer (2.148.360 kr.) skulle lægges til grund, hvorefter den overskydende – og dermed omfattede – sikkerhedsstillelse udgjorde 577.857 kr. af en samlet privat restgæld på 2.726.217 kr. pr. 10. juni 2014. Forbedringsudgifter kunne ikke tillægges de efterfølgende ejendomsvurderinger.

En opdeling af et realkreditlån kan ikke bruges til at konstruere sig ind i undtagelsen. I 18-0001333 anerkendte Landsskatteretten, at der er fast praksis for at opdele kreditforeningslån i blandet benyttede ejendomme efter vurderingsfordelingen (fx landbrug med stuehus), men afviste den konkrete opdeling, fordi den ikke var knyttet til den egentlige vurderingsfordeling, men alene til opfyldelsen af betingelserne i § 4 b, stk. 3. Retten lagde vægt på det grundlæggende adskillelseskrav i § 2, stk. 1.

Overgangsreglerne. 2014-loven indeholdt to centrale overgangsordninger: en udskiftningsregel (§ 10, stk. 9), hvorefter en ny sikkerhed kunne afløse en sikkerhed bestående den 10. juni 2014 uden skattemæssige konsekvenser frem til 31. december 2017, og en suspension af opsparingsmuligheden (§ 3, stk. 5, i lov nr. 992 af 16. september 2014), hvorefter opsparing i perioden 11. juni 2014 – 31. december 2017 skulle overføres til beskatning, hvis sikkerhedsstillelsen ikke var afviklet pr. 1. januar 2018.

- I SKM2015.665.SR bekræftede Skatterådet, at afløsning af et pantsat bankindestående på 2,25 mio. kr. med et ejerpantebrev i fast ejendom inden for den fastfrosne ramme ikke udløste beskatning.
- Efterbeskatningen kan **ikke** opgøres netto. I SKM2018.513.SR havde spørgeren opsparet 1.035.910 kr. i 2015 og hævet et større beløb i 2016, så nettoopsparingen i perioden var negativ. Skatterådet fastslog, at hævningerne efter FIFO-princippet i § 10, stk. 5 skulle henføres til det ældre opsparede overskud fra før 2014, hvorfor hele 2015-opsparingen skulle efterbeskattes.
- Samme resultat i 18-0001333, hvor hævet opsparing i 2016 ikke kunne fragå de opsparede beløb fra 2014 og 2015.
- Omvalgsadgangen efter 2016-loven er heller ikke fri. I 17-0941503 havde klageren ladet hele overskuddet på 1.639.924 kr. komme til endelig beskatning og ville efter vedtagelsen af lov nr. 652 af 8. juni 2016 opspare 677.354 kr. Landsskatteretten fandt, at klageren ikke havde godtgjort, at ønsket om omvalg var begrundet i sikkerhedsstillelsesreglerne, og hverken lovens § 17, stk. 10, eller § 10 gav hjemmel.

LOV `Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 3` `Virksomhedsskatteloven § 2, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 4b, stk. 3, 4` `Virksomhedsskatteloven § 10, stk. 5`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på ændring af overskudsdisponering i virksomhedsordning - Begrundelse for omvalg ikke godtgjort	24.08.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Bindende svar om virksomhedsordning - Hævning af opsparing, opdeling af lån og sikkerhedsstillelse	07.02.2019
Skatterådet · Opsparing i virksomhedsordningen ved fortsat sikkerhedsstillelse	09.10.2018
Skatterådet · Privat gæld med sikkerhed i stuehusets værdi i virksomhedsordningen	01.02.2016
Skatterådet · Sikkerhedsstillelse ved afløsning i virksomhedsordningen anses ikke som hævning	23.10.2015

§ 9 Kapitalafkast, opsparet overskud og underskudsmodregning (§§ 7, 10 og 13)

Kapitalafkastet efter § 7, stk. 1 beregnes som kapitalafkastgrundlaget efter § 8 gange kapitalafkastsatsen efter § 9. Er afkastet negativt, ses der bort fra det, og afkastet kan ikke overstige årets skattepligtige overskud. Formålet er ifølge 2016-forarbejderne "at sikre, at den del af virksomhedens overskud, der svarer til, hvad den selvstændigt erhvervsdrivende kunne have fået i afkast ved investering i f.eks. obligationer, beskattes på samme måde som et obligationsafkast (kapitalindkomst)".

En fejl i kapitalafkastsatsen kan have vidtrækkende konsekvenser. SKATs styresignal **SKM2011.810.SKAT** erkendte, at satsen var beregnet for højt i perioden 2000-2010 (bortset fra 2007), i visse år med op til 2 procentpoint. I 12-0237154 blev SKAT pålagt at genoptage en ansættelse, hvor den for høje sats havde udløst tvangshævning af kapitalafkast på 939.952 kr. i stedet for 469.976 kr.; Landsskatteretten anerkendte, at § 10, stk. 1 ikke udelukker den generelle omvalgsbestemmelse i skatteforvaltningslovens § 30. Omvendt i 13-0016388, hvor en speciallæge bevidst havde holdt gæld ude af ordningen for at undgå rentekorrektion – han var netop ikke stillet dårligere af den for høje sats, og der var derfor ingen "utilsigtet skattemæssig konsekvens" at rette.

Overskud, der ikke overføres til den skattepligtige med virkning for indkomståret, beskattes foreløbigt med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1 nævnte procent og indgår efter fradrag af virksomhedsskat på konto for opsparet overskud, jf. § 10, stk. 2. Ved senere hævning medregnes beløbet med tillæg af virksomhedsskatten i

den personlige indkomst, og virksomhedsskatten fradrages i slutskatten, jf. § 10, stk. 3. Hævninger sker efter **FIFO-princippet** – "tidligst opsparet overskud anses som overført først", jf. § 10, stk. 5. Det gamle cirkulære om personskatteloven understreger konsekvensen: "Der sker altid beskatning som personlig indkomst ved hævning af opsparet overskud i virksomhedsordningen" – også hvor det opsparede overskud stammer fra indkomst, der ellers ville være kapitalindkomst.

FIFO-reglen er dog ikke universel. I 09-01314 fastslog Landsskatteretten, at ved nedsættelse af anparternes anskaffelsessum efter § 16 a, stk. 3 ved en delvis skattefri virksomhedsomdannelse skal der ske en **forholdsmæssig** fordeling af alle opsparede overskud – § 10, stk. 5, finder ikke anvendelse i den situation. Forskellen var mærkbar: klageren fik fordelt 419.855 kr. og 426.052 kr. af overskud opsparet til henholdsvis 32 % og 30 % skat, hvor SKATs FIFO-opgørelse havde sat disse til 0 kr.

Underskud modregnes efter § 13, stk. 1 først i opsparet overskud, som med tillæg af virksomhedsskat medregnes i virksomhedsindkomsten. Dette er en automatisk retsfølge: i 14-4954896 oversteg et selvangivet underskud på 304.532 kr. i 2011 den korrigerede restsaldo på 189.399 kr., hvorfor hele det opsparede overskud kom til beskatning i 2011. Omvendt skal en nedsættelse af virksomhedens resultat slå igennem på hævningen: i 14-3511294 blev det hævede opsparede overskud nedsat fra 96.537 kr. til 96.251 kr., så virksomhedsresultatet til beskatning blev 0 kr.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 7, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 10, stk. 1-5` `Virksomhedsskatteloven § 13, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 16a, stk. 3`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen ved efterfølgende underskud	15.06.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hævet opsparet overskud i virksomhedsordning – Indkomstår 2010	09.01.2015
Landsskatteretten · Manglende genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast og gæld i virksomhedsordning	19.03.2014
Landsskatteretten · Genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast og opsparet overskud i virksomhedsordning – SKM2011.810	18.12.2013
Landsskatteretten · Landsskatteretten om fordeling af opsparet overskud ved delvis skattefri virksomhedsomdannelse	11.06.2009

§ 10 Rentekorrektion efter VSL § 11 – værnet mod "privat lån i virksomheden"

Rentekorrektionen er ordningens ældste værnsregel, og de oprindelige forarbejder fra lovforslaget til virksomhedsskatteloven (L 107, 1985-86) forklarer den præcist:

> *"En negativ saldo på indskudskontoen kan skyldes, at den skattepligtige har hævet beløb eller andre aktiver til en værdi, der overstiger det indskud, der er foretaget i virksomheden. En negativ saldo er således udtryk for, at den skattepligtige har taget et »privat lån« i virksomheden. For at hindre, at den skattepligtige får den fulde skatteværdi af private renteudgifter, beregnes en rente af »lånet« for hele det pågældende indkomstår."*

Beløbet tillægges virksomhedens indkomst og anses for overført til den skattepligtige efter prioriteringsordenen i § 5, mens kapitalindkomsten nedsættes tilsvarende – herved begrænses fradragsværdien. Efter § 11, stk. 3 medregnes det samlede rentekorrektionsbeløb i den personlige indkomst og fradrages i kapitalindkomsten.

2014-skærpelserne. Ved lov nr. 992 af 16. september 2014 blev rentekorrektionen effektiviseret på to måder. Dels blev satsen udskilt fra kapitalafkastsatsen til en særskilt **rentekorrektionssats** efter § 9 a og forhøjet med effektivt 3 procentpoint – formålet var ifølge forarbejderne at "sikre rentekorrektionens effektivitet og medføre, at det er mindre attraktivt at indskyde privat gæld i virksomhedsordningen". Dels blev der indsat et nyt § 11, stk. 4, der helt afskærer foreløbig beskatning efter § 10, stk. 2, når betingelserne for rentekorrektion er opfyldt. De specielle bemærkninger er utvetydige:

> *"Dette indebærer, at virksomhedens skattepligtige overskud overføres til den skattepligtige til beskatning ved opgørelsen af den personlige indkomst, så længe saldoen for indskudskontoen er negativ. Den skattepligtige vil først have mulighed for at foretage opsparing i virksomhedsordningen på det tidspunkt, hvor den skattepligtige har foretaget et indskud i virksomhedsordningen, som betyder, at saldoen for indskudskontoen bliver nul eller positiv."*

Konsekvensen er direkte målbar i praksis: i 21-0011227 blev den selvangivne overførsel fra konto for opsparet overskud for 2018 nedsat til 0 kr., netop fordi en negativ indskudskonto i 2017 betød, at der ikke *kunne* være opsparet overskud ultimo 2017.

Beregningsgrundlaget er dobbelt begrænset, jf. § 11, stk. 1: korrektionen udgør rentekorrektionssatsen ganget med den talmæssigt største negative indskudskonto, men kan højst udgøre satsen ganget med det talmæssigt største negative kapitalafkastgrundlag efter § 8, stk. 1 og 2, og kan endvidere højst udgøre virksomhedens nettorenteudgifter. Illustreret i 16-1900203: en tømrervirksomhed havde negativt kapitalafkastgrundlag og negativ indskudskonto i 2012-2014, og fordi en sommerhusvurderet ejendom ikke kunne indgå i ordningen efter § 1, stk. 3, blev kapitalafkastgrundlaget nedsat med 406.780 kr. og rentekorrektionen forhøjet med 1.292 kr.

Tidspunktet er afgørende. Efter ordlyden skal saldoen være negativ ved påbegyndelsen af ordningen, ved indkomstårets begyndelse **eller** ved indkomstårets udløb. I 23-0083899 – hvor Skattestyrelsen havde beregnet en korrektion på over 500.000 kr. – fandt Landsskatteretten, at virksomheden var overdraget pr. 31. oktober 2020, og at der derfor ikke eksisterede nogen indskudskonto ved kalenderårets udløb. § 11, stk. 1 fandt dermed ikke anvendelse. Til gengæld udløste samtidige indskud (100.000 kr.) og hævninger i året en korrektion efter § 11, stk. 2, begrænset til satsen ganget med det mindste af beløbene – i alt 3.000 kr. Afgørelsen viser, hvor stor forskel den tidsmæssige placering af et ophør kan gøre.

Af senere ændringer bemærkes, at § 11, stk. 1, blev sprogligt justeret ("henholdsvis" → "eller") og fik indsat henvisningen til § 8, stk. 1 og 2, ved **lov nr. 2226 af 29. december 2020** om bl.a. afskaffelse af skattefordele ved forældrekøb i virksomheds- og kapitalafkastordningerne, med virkning fra 1. januar 2021.

LOV Virksomhedsskatteloven § 8, stk. 1, 2 · Virksomhedsskatteloven § 9a · Virksomhedsskatteloven § 10, stk. 2 · Virksomhedsskatteloven § 11, stk. 1-4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om rentekorrektion ved ophør af virksomhed samt nægtet fradrag for lejerabatter og forbrugsudgifter	30.09.2025
Landsskatteretten · Stadfæstelse af nedsat overførsel fra konto for opsparet overskud pga. negativ indskudskonto og afslag på omvalg	05.09.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for låneomkostninger og rentekorrektion i tømrervirksomhed	26.06.2019

§ 11 Ophør, afståelse og delsalg – efterbeskatning efter §§ 15-15 b

Ophør er ordningens dyreste hændelse. Efter § 15, stk. 1 skal indeståendet på konto for opsparet overskud med tillæg af virksomhedsskat medregnes i den personlige indkomst, når den skattepligtige afstår sin virksomhed eller ophører med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Opretholdes den regnskabsmæssige opdeling efter § 2, stk. 1 i hele ophørsåret, kan ordningen dog anvendes året ud, hvorefter beskatningen sker i det **efterfølgende** indkomstår. Overtages eller påbegyndes en anden virksomhed inden udløbet af det efterfølgende indkomstår, kan ordningen fortsætte uden ophør, jf. § 15, stk. 2 (med en særlig forlænget frist for minkavlere efter aflivningsloven). Ved delsalg indgår salgssummen i ordningen, jf. § 15, stk. 3. Ophører den skattepligtige alene med at *anvende* ordningen, gælder § 15 b, stk. 1 med beskatning i det efterfølgende indkomstår; bliver indkomsten konkursindkomst, bliver virksomhedsskatten endelig, jf. § 15 b, stk. 2.

Det afgørende – og hyppigt bestridte – spørgsmål er, hvornår ophøret indtræder:

- **Restaktivitet uden intensitet er ophør.** I 13-4885307 bestod aktiviteten efter salget af en erhvervsejendom i 2007 alene i udlejning af to biler til ejernes eget reklamebureau. Det var kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11, og 5.776.239 kr. i opsparet overskud blev efterbeskattet i 2009.
- I 13-6376622 var al omsætningsskabende aktivitet overdraget til et anpartsselskab; renteindtægter af et udlån til selskabet kunne ikke videreføre den erhvervsmæssige virksomhed, og 262.287 kr. blev beskattet i 2011.
- I 15-2156827 ophørte udlejningsvirksomheden ved salget i 2008, og et enkeltstående ejendomskøb med henblik på udstykning var ikke næring; 1.969.382 kr. blev efterbeskattet i 2011.
- I 18-0000038 ophørte aktiviteten ved salget af kommanditselskabets eneste ejendom i 2012; efterfølgende likvidationsaktiviteter kunne ikke udskyde ophøret, og 1.820.253 kr. kom til beskatning.
- Modsat i 15-2526126, hvor et flertal fandt, at udlejning af en byggegrund på markedsvilkår med forventet overskud fra 2014 var erhvervsmæssig virksomhed i indkøringsfasen – klageren undgik dermed beskatning af 907.891 kr.

Ophørsbeskatningen forudsætter ikke, at den tidligere anvendelse var berettiget. Dette princip, som stammer fra Højesterets dom **SKM2003.413.HR** (stadfæstelse af **SKM2002.640.VLR**), er gentaget flere gange:

> *"Da klageren har valgt at benytte virksomhedsordningen ... og indkomsten for disse år herefter alene har været undergivet en foreløbig beskatning, og da der ikke er grundlag for at forstå udtrykket 'ophører' i [Virksomhedsskatteloven § 15b, stk. 1] således, at bestemmelsen kun skulle være gældende, hvis anvendelsen i tidligere år havde været berettiget, stadfæstes afgørelsen."*

Samme resultat i 13-0071856 og 16-0947236, hvor et argument om, at det opsparede overskud oprindeligt hvilede på fejlagtigt indtægtsførte beløb fra 1999-2000, ikke kunne fritage for beskatning af 2.507.087 kr.

Også rene bogholderifejl fanges. I 13-0477761 var 235.688 kr. i 1997 de facto opsparet (og kun foreløbigt beskattet), selv om revisors regnskab betegnede beløbet som hævet; restsaldoen på 471.374 kr. skulle beskattes i 2010 – året efter ophøret – og SKATs ændring i 2013 lå inden for fristen i skatteforvaltningslovens § 26. At 1997-ansættelsen var forældet, ændrede intet. Endelig er ophørsbeskatning en konsekvensrettelse, der følger

af det underliggende år: se 17-0313975, hvor 592.460 kr. blev beskattet i 2014 som følge af den stadfæstede ansættelse for 2013.

LOV Personskatteloven § 4, stk. 1 | Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1 | Virksomhedsskatteloven § 15, stk. 1-3 | Virksomhedsskatteloven § 15b, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Ophørsbeskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen efter salg af udlejningsejendom i et kommanditselskab	06.12.2021
Landsskatteretten · Beskatning af opsparet overskud efter ophør med selvstændig virksomhed	16.11.2020
Landsskatteretten · Beskatning af hævet opsparet overskud i virksomhedsordning – manglende regnskabsgrundlag	15.10.2019
Landsskatteretten · Efterbeskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen ved ophør med erhvervsmæssig aktivitet med udlejning af driftsmidler	12.11.2018
Landsskatteretten · Ophør af erhvervsmæssig virksomhed og beskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen	25.06.2018
Landsskatteretten · Beskatning af opsparet overskud efter ophør af personlig virksomhed ved overdragelse af aktiviteter til selskab	27.02.2017
Landsskatteretten · Anvendelse af virksomhedsordningen og beskatning af opsparet overskud – Udlejning af grund anset som erhvervsmæssig virksomhed	17.10.2016
Landsskatteretten · Beskatning af opsparet overskud ved ophør af virksomhed – Virksomhedsordningen	21.07.2015
Landsskatteretten · Manglende godkendelse af virksomhedsordning og beskatning af opsparet overskud	12.09.2013

§ 12 Samspil med skattefri virksomhedsomdannelse, ægtefæller og dødsbo

Virksomhedsomdannelse (§ 16 og § 16 a). Ved skattefri omdannelse er det efter virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 5 og virksomhedsskattelovens § 16, stk. 2 en betingelse, at en negativ indskudskonto er udlignet inden omdannelsen. Praksis er streng, men ikke uden nuancer:

- I 14-1821754 blev sagen hjemvist, fordi SKATs afgørelse ikke tydeligt havde informeret om muligheden for at udligne den negative indskudskonto inden for 1 måned, jf. virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 5 og vejledningspligten i forvaltningslovens § 7, stk. 1. Samtidig fastslog retten, at spørgsmålet om, hvorvidt ejeren driver flere virksomheder, vurderes på **stiftelsestidspunktet** – ikke på omdannelsesdatoen.
- Modsat i 18-0002246, hvor dispensation efter virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 4 blev nægtet for en negativ indskudskonto på 234.784 kr.: hverken rådgiverens manglende opmærksomhed eller den sene anmodning (3½ år efter omdannelsen) var undskyldelige omstændigheder.

Ægtefæller (kildeskattelovens §§ 25 A og 26 A). Overførsel af driftsresultatet mellem ægtefæller efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 1 er **ikke** ophør af virksomhedsordningen – den ægtefælle, der overtager driften, succederer i ordningen. Det fastslog Landsskatteretten i 15-0813276, hvor klagerens deltagelse i et I/S i 2012-2013 var af underordnet karakter, så hovedreglen i § 25 A, stk. 1, gjaldt – men beskatningen af det opsparede overskud på 146.331 kr. blev alligevel sat til 0 kr., med henvisning til **TfS 1989,103 DEP** og Den juridiske vejledning C.C.5.2.4.4. Skatterådet har bekræftet linjen i flere bindende svar:

- SKM2023.467.SR: overdragelse af halvdelen af ejerandelen i to virksomheder til den samlevende ægtefælle udløste hverken avancebeskatning eller beskatning af opsparet overskud/indskudskonto.

- SKM2021.4.SR: ved delvis overdragelse efter kildeskattelovens § 26 A, stk. 5 kunne en forholdsmæssig andel af opsparet overskud og VSO-konti overføres; beregningen foretages uden hensyntagen til finansielle aktiver, og ægtefællerne har aftalefrihed om fordelingen af likvider.
- SKM2017.485.SR: moderen kunne overdrage landbrugsejendommen til datteren med fuld succession, selv om det var faderen, der drev landbruget og havde afskrevet i virksomhedsordningen.
- Men **heloverdragelse skal være hel**: i SKM2020.483.SR kunne en ægtefælle ikke overdrage sin ideelle andel af en udlejningsejendom med succession i opsparet overskud og samtidig beholde betydelige finansielle aktiver i egen ordning – de tilbageholdte aktiver ville blive anset for hævet.

De historiske overvejelser bag ægtefællebeskatningen – herunder sondringen mellem aktiv erhvervsmæssig og passiv virksomhed, der blev indført ved lov nr. 268 af 8. juni 1983 for at begrænse skattetænkning gennem overførsler mellem ægtefæller – er behandlet i **Betænkning nr. 1041/1985 om beskatning af ægtefæller**.

Succession i øvrigt. Ved overdragelse efter kildeskattelovens § 33 C, stk. 5 skal overdragelsen finde sted dagen efter udløbet af det indkomstår, hvis opsparede overskud overtages; en anmodning om bindende svar forlænger ikke fristen, jf. SKM2007.231.SR. Hævninger, der først sker på overtagelsesdagen, påvirker ikke det overtagne opsparede overskud, men den endelige og bindende aftale skal indgås netop den dag, jf. SKM2016.296.SR. Succession er ikke forbeholdt familien: i SKM2022.523.SR kunne en virksomhedsejer overdrage med succession i opsparet overskud til en nær medarbejder, forudsat at finansielle aktiver i ordningen blev elimineret inden årets udgang.

Dødsbo. Ved udlodning fra et skattepligtigt dødsbo kan arvingen succedere i opsparet overskud efter dødsboskattelovens § 39, stk. 2. I SKM2026.101.SR bekræftede Skatterådet, at successionen kan omfatte "én af flere virksomheder", at fordelingen foretages forholdsmæssigt ud fra kapitalafkastgrundlaget efter § 8, og at der gælder en maksimeringsregel, så det overtagne beløb ikke overstiger den positive værdi af den pågældende virksomheds kapitalafkastgrundlag.

LOV `Dødsboskatteloven § 39, stk. 2` `Kildeskatteloven § 25a, stk. 1` `Kildeskatteloven § 26a, stk. 5` `Kildeskatteloven § 33c, stk. 5` `Virksomhedsomdannelsesloven § 2, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 16, stk. 2` `Virksomhedsskatteloven § 16a, stk. 3`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på dispensation til udligning af negativ indskudskonto ved skattefri virksomhedsomdannelse	11.11.2022
Landsskatteretten · Manglende overvejende drift af virksomhed – Beskatning af opsparet overskud	29.01.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skattefri Virksomhedsomdannelse – Negativ Anskaffelsessum og Indskudskonto	03.12.2018
Skatterådet · Succession i opsparet overskud og fordeling af finansielle aktiver i dødsbo	26.02.2026
Skatterådet · Overdragelse af virksomhedsordning mellem ægtefæller skattefrit	29.09.2023
Skatterådet · Succession i virksomhedsordning ved overdragelse til medarbejder	31.10.2022
Skatterådet · Delvis ægtefælleoverdragelse af udlejningsvirksomhed med succession i VSO	06.01.2021
Skatterådet · Succession i VSO ved overdragelse af udlejningsejendom og beholdte aktiver	01.12.2020
Skatterådet · Succession ved generationsskifte af landbrug mellem ægtefæller	09.08.2017
Skatterådet · Succession i opsparet overskud påvirkes ikke af senere hævninger	28.06.2016
Skatterådet · Værdiansættelse ved succession og frist for opsparet overskud	27.03.2007

§ 13 Fejlretning, omvalg og genoptagelse – hvilket år skal korrektionen placeres i?

Et gennemgående processuelt tema er, i hvilket indkomstår en fejl i virksomhedsordningen kan og skal rettes. Spørgsmålet er praktisk afgørende, fordi mange fejl først opdages år efter, at de er begået.

Hovedreglen er, at korrektionen kan placeres i det ældste år inden for den ordinære frist. Højesteret afgjorde det endeligt i BS-19139/2023-HJR. Lånene var stiftet i 2001, 2008 og 2011/2012, men blev anset for hævet i henholdsvis 2012 og 2013 – de tidligste år inden for fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. Østre Landsret havde i BS-38385/2019-OLR begrundet det med, at de skattepligtige *også* i 2012 og 2013 havde medtaget lånene som aktiver, selv om de ikke kunne indgå, og at myndighederne derfor med rette kunne lægge korrekte aktivbeholdninger til grund fra og med disse år. Landsretten afviste samtidig et anbringende om bindende administrativ praksis:

> *"Det forhold, at skattemyndighederne ikke tidligere havde grebet korrigerende ind, kunne ikke sidestilles med en positiv afgørelse om spørgsmålet, jf. Højesterets dom af 30. juni 2017 (**UfR 2017.2960 H**)."*

Samme princip anvendes af Landsskatteretten i 16-1395171, hvor både en fejlplaceret ejerlejlighed og et privat udlån kunne udtages i 2012, selv om fejlen var opstået i 2011.

Grænsen går ved aktiver, der aldrig kunne indgå. I 14-1492502 fandt Landsskatteretten, at et tilgodehavende på 7.488.599 kr. mod eget selskab på intet tidspunkt kunne anses for fuldt erhvervsmæssigt – det korrekte beskatningsår var derfor stiftelsesåret 2007. Da SKAT havde placeret ændringen i 2008 under henvisning til den forlængede frist for kontrollerede transaktioner i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, kunne ændringen ikke gennemføres, og klageren fik medhold.

Omvalg efter skatteforvaltningslovens § 30. Højesteret fastlagde i BS-24103/2019-HJR (14. januar 2020), at der ikke kræves en direkte sammenhæng mellem den korrigerede post og det valg, der ønskes omgjort: da myndighedernes tilsidesættelse af et selvangivet aktietab havde givet utilsigtede konsekvenser for placeringen af lån mellem virksomhedsordningen og privatområdet, havde skatteyderen ret til omvalg. Dommen er principiel for VSO, fordi ordningens elementer hænger tæt sammen i en samlet skatteoptimering.

Omvalgsadgangen har dog to klare grænser:

1. **Lovbundne placeringer kan ikke omgøres.** 22-0055025 – en negativ mellemregningskonto og ægtefællens bankindestående skulle placeres i ordningen efter lovens krav, ikke efter et valg.
2. **Der skal påvises utilsigtede konsekvenser.** 13-0016388 – en skatteyder, der bevidst havde holdt gæld ude af ordningen for at undgå rentekorrektion, var ikke stillet dårligere af den for høje kapitalafkastsats og kunne derfor ikke omgøre gældsplaceringen. Og 19-0044511 – det var ikke godtgjort, at den selvangivne indskudskonto beroede på en klar fejl.

Hvor betingelserne er opfyldt, gives der omvalg: 14-0215978 (fejlagtigt indlagt bil kunne udtages med tilbagevirkende kraft) og 12-0237154 (for høj kapitalafkastsats havde udløst for store tvangshævninger efter § 4).

De generelle frist- og genoptagelsesregler er behandlet nærmere under skatteret-genoptagelse, og de formelle rammer for bindende svar under bindende-svar-skatteraadet.

LOV Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, 5 | Skatteforvaltningsloven § 30, stk. 1 | Virksomhedsskatteloven § 4

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om udtagelse af private lån fra virksomhedsordningen og genoptagelsesfrister	20.12.2023
Højesteret · Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	14.01.2020
Landsretten · Sag om udlån i forbindelse med generationsskifte og virksomhedsskatteordningen	17.03.2023
Landsskatteretten · Afslag på selvangivelsesomvalg: Placering af aktiver i virksomhedsordningen ansås ikke for at være et valgbart element	27.03.2025
Landsskatteretten · Manglende godtgørelse for fejl ved selvangivelse af indskudskonto i virksomhedsordning	06.12.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Behandling af overførsel af lejlighed og udlån i virksomhedsordning	27.11.2019
Landsskatteretten · Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	04.07.2018
Landsskatteretten · Tilladelse til omvalg: Bil fejlagtigt medtaget i virksomhedsordningen kunne udtages med tilbagevirkende kraft	04.09.2015
Landsskatteretten · Manglende genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast og gæld i virksomhedsordning	19.03.2014
Landsskatteretten · Genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast og opsparet overskud i virksomhedsordning – SKM2011.810	18.12.2013

§ 14 Sammenfatning: fem bærende linjer i praksis

1. Substanskravet. Ordningen forudsætter reel erhvervsmæssig virksomhed, bedømt efter rentabilitet og intensitet. Ophører substansen – som ved biludlejning uden arbejdsindsats (13-4885307), ved overdragelse af al aktivitet til et selskab (13-6376622) eller ved ren besiddelse af et gældsbrev (13-0071856) – udløses efterbeskatning, uanset om den tidligere anvendelse var berettiget. En sammenhængende driftsgren-vurdering kan omvendt redde virksomheden, jf. ridecenter-sagerne i BS-26116/2021-ALB og BS-48765/2023-VLR.

2. Formaliseringen. Regnskabskravet i § 2, stk. 1 og vurderingsfordelingskravet i § 1, stk. 3 er hårde adgangsbetingelser. Fravær af hævekonto (20-0026804) eller af en formel ejerboligfordeling (18-0007104) fører til afvisning, uanset de faktiske forhold.

3. Tilknytningskravet ved udlån. Højesteret har i BS-19349/2022-HJR og BS-19139/2023-HJR fastlagt, at et lån kun er erhvervsmæssigt, hvis det både udspringer af virksomhedens drift og er ydet på armslængdevilkår. Generationsskiftehensyn, solidarisk hæftelse i et I/S og høj forrentning ændrer ikke på, at finansiering af nærtståendes ejerandele er privat långivning med hævning efter § 5 til følge.

4. Sikkerhedsstillelsesindgrebet. Efter to lovgivningstrin (2014 og 2016) er retsvirkningen nu klart en hævning i hæverækkefølgen efter § 4 b, stk. 1. Reglen rammer **konkret pant** i VSO-aktiver – ikke kaution (SKM2015.566.SR, SKM2016.18.SR), ikke usikrede private kreditter (SKM2015.502.SR) og ikke pant i rent private aktiver (18-0001333). Undtagelsen i stk. 2 forudsætter, at to-trins-testen fra 17-0987789 er opfyldt: sekundær betydning i forhold til en reel samhandel plus et selvstændigt forretningsmæssigt formål på armslængdevilkår. Udspringer sikkerheden af interesseforbindelsen, falder undtagelsen bort (-SKM2017.291.SR).

5. Værnene mod skævvridning. Rentekorrektionen efter § 11 begrænser fradragsværdien af private renter, og § 11, stk. 4 afskærer helt opsparing ved negativ indskudskonto (21-0011227). Bruttometoden

ved indskud af gældsbehæftede aktiver (SKM2006.721.SR), FIFO-princippet ved hævning af opsparet overskud (SKM2018.513.SR) og anvendelseskriteriet ved nulstilling af indskudskontoen (SKM2015.291.SR) trækker alle i samme retning: ordningen må ikke bruges til at finansiere privatforbrug med lavt beskattede virksomhedsmidler.

Aktualitet. Retstilstanden er i bevægelse på ejendomssiden. Lov nr. 562 af 27. maj 2025 indfører en skematisk metode for blandet benyttede ejendomme i § 1, stk. 3 og nyaffatter indgangsværdireglen i § 3, stk. 4 med indeksregulerede værdier; henvisningerne i § 4 b, stk. 3 opdateres pr. 1. januar 2026. Ingen af disse ændringer er endnu konsolideret i lovbekendtgørelsen. Hertil kommer en konsekvensændring af § 1, stk. 3, 7. pkt., ved lov nr. 615 af 30. juni 2026 som følge af en ny samlet ejendomskategori for landbrugs-, skov- og naturejendomme, med ikrafttræden 1. januar 2027. Ved rådgivning om ejendomme i virksomhedsordningen bør de nye indgangsværdiregler derfor altid kontrolleres mod den aktuelle affattelse.

LOV `Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 3` `Virksomhedsskatteloven § 2, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 3, stk. 4, 5` `Virksomhedsskatteloven § 4b, stk. 1-3` `Virksomhedsskatteloven § 5, stk. 1` `Virksomhedsskatteloven § 11, stk. 1, 4`

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om udtagelse af private lån fra virksomhedsordningen og genoptagelsesfrister	20.12.2023
Højesteret · Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab	26.04.2023
Landsretten · Vestre Landsret bekræfter erhvervsmæssig status for ridecenter i sag om underskudsfradrag	04.02.2025
Byretten · Fradrag for underskud i ridecenter: Erhvervsmæssig virksomhed og virksomhedsordningen	01.09.2023
Landsskatteretten · Stadfæstelse af nedsat overførsel fra konto for opsparet overskud pga. negativ indskudskonto og afslag på omvalg	05.09.2024
Landsskatteretten · Manglende opdeling af virksomheds- og privatøkonomi medfører afvisning af virksomhedsordning	29.08.2023
Landsskatteretten · Formel vurderingsstatus var afgørende for ejendoms inddragelse i virksomhedsordningen	09.09.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Bindende svar om virksomhedsordning - Hævning af opsparing, opdeling af lån og sikkerhedsstillelse	07.02.2019
Landsskatteretten · Sikkerhedsstillelse for selskabs driftskredit anset for sædvanlig forretningsmæssig disposition	21.12.2018
Landsskatteretten · Efterbeskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen ved ophør med erhvervsmæssig aktivitet med udlejning af driftsmidler	12.11.2018
Landsskatteretten · Beskatning af opsparet overskud efter ophør af personlig virksomhed ved overdragelse af aktiviteter til selskab	27.02.2017
Landsskatteretten · Manglende godkendelse af virksomhedsordning og beskatning af opsparet overskud	12.09.2013
Skatterådet · Opsparing i virksomhedsordningen ved fortsat sikkerhedsstillelse	09.10.2018
Skatterådet · Sikkerhedsstillelse i VSO for selskabskredit efter lovændring	20.04.2017
Skatterådet · Kaution for søn og selskab begrænser ikke opsparing i virksomhedsordningen	13.01.2016
Skatterådet · Sikkerhedsstillelse i VSO ved personlig kaution for gæld	31.08.2015
Skatterådet · Beskatning af privat kassekredit uden sikkerhedsstillelse i virksomhedsordningen	09.07.2015
Skatterådet · Nulstilling af indskudskonto ved gældsstiftet aktieinvestering i partnerselskab	04.05.2015
Skatterådet · Indskud af gældsbehæftet udlejningsejendom i virksomhedsordningen brutto	28.11.2006

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Virksomhedsskatteloven § 1	stk. 1, 3	Virksomhedsskatteloven § 2	stk. 1
Virksomhedsskatteloven § 3	stk. 5	Virksomhedsskatteloven § 4b	stk. 1-3
Virksomhedsskatteloven § 5	stk. 1	Virksomhedsskatteloven § 10	stk. 2
Virksomhedsskatteloven § 11	stk. 1	Virksomhedsskatteloven § 15	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

75 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

20.12.2023	Højesterets dom om udtagelse af private lån fra virksomhedsordningen og genoptagelsesfrister	bs-19139-2023-hjr
26.04.2023	Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab	bs-19349-2022-hjr
14.01.2020	Højesterets dom om omvalg af selvangivelsesvalg efter skatteforvaltningslovens § 30	bs-24103-2019-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 3

04.02.2025	Vestre Landsret bekræfter erhvervsmæssig status for ridecenter i sag om underskudsfradrag	9652-11264
17.03.2023	Sag om udlån i forbindelse med generationsskifte og virksomhedsskatteordningen	3681-4408
22.04.2022	Sag om driftsfinansiering via mellemregningskonto og virksomhedsordning	2903-3441

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 1

01.09.2023	Fradrag for underskud i ridecenter: Erhvervsmæssig virksomhed og virksomhedsordningen	4931-5943

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 41

30.09.2025	Landsskatterettens afgørelse om rentekorrektion ved ophør af virksomhed samt nægtet fradrag for lejerabatter og forbrugsudgifter	23-0083899
27.03.2025	Afslag på selvangivelsesomvalg: Placering af aktiver i virksomhedsordningen ansås ikke for at være et valgbart element	22-0055025
05.09.2024	Stadfæstelse af nedsat overførsel fra konto for opsparet overskud pga. negativ indskudskonto og afslag på omvalg	21-0011227
12.12.2023	Ejendom vurderet som beboelse kunne ikke indgå i virksomhedsordningen	17-0988617
29.08.2023	Manglende opdeling af virksomheds- og privatøkonomi medfører afvisning af virksomhedsordning	20-0026804
16.12.2022	Nægtet anvendelse af virksomhedsordningen grundet mangelfuld bogføring og sammenblanding af privat- og virksomhedsøkonomi	19-0002256

11.11.2022	Afslag på dispensation til udligning af negativ indskudskonto ved skattefri virksomhedsomdannelse	18-0002246
09.09.2022	Formel vurderingsstatus var afgørende for ejendoms inddragelse i virksomhedsordningen	18-0007104
22.04.2022	Landsskatteretten: Fradrag for ejendomsudgifter og virksomhedsordning ved blandet benyttet ejendom	17-0632718
29.03.2022	Ejendom i virksomhedsordning og fradrag for driftsudgifter – Landsskatterettens afgørelse	17-0990202
04.01.2022	Landsskatteretten: Skønsmæssig forhøjelse af virksomheds overskud og afvisning af virksomhedsordning	18-0017513
06.12.2021	Ophørsbeskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen efter salg af udlejningsejendom i et kommanditselskab	18-0000038
06.12.2021	Manglende godtgørelse for fejl ved selvangivelse af indskudskonto i virksomhedsordning	19-0044511
24.08.2021	Afslag på ændring af overskudsdisponering i virksomhedsordning - Begrundelse for omvalg ikke godtgjort	17-0941503
16.11.2020	Beskatning af opsparet overskud efter ophør med selvstændig virksomhed	17-0313975
27.11.2019	Landsskatteretten: Behandling af overførsel af lejlighed og udlån i virksomhedsordning	16-1395171
15.10.2019	Beskatning af hævet opsparet overskud i virksomhedsordning – manglende regnskabsgrundlag	16-0947236
12.09.2019	Privat andel af køreskolebiler og værdiansættelse ved udtagning fra virksomhedsordningen	16-0846512
26.06.2019	Landsskatteretten: Fradrag for låneomkostninger og rentekorrektion i tømrervirksomhed	16-1900203
07.02.2019	Landsskatteretten: Bindende svar om virksomhedsordning - Hævning af opsparing, opdeling af lån og sikkerhedsstillelse	18-0001333
29.01.2019	Manglende overvejende drift af virksomhed – Beskatning af opsparet overskud	15-0813276
21.12.2018	Sikkerhedsstillelse for selskabs driftskredit anset for sædvanlig forretningsmæssig disposition	17-0987789
03.12.2018	Landsskatteretten: Skattefri Virksomhedsomdannelse – Negativ Anskaffelsessum og Indskudskonto	14-1821754
12.11.2018	Efterbeskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen ved ophør med erhvervsmæssig aktivitet med udlejning af driftsmidler	13-4885307
16.10.2018	Landsskatteretten: Nægtet fradrag for virksomhedsunderskud og anvendelse af virksomhedsordningen grundet manglende erhvervsmæssig karakter	15-2967420
04.07.2018	Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	14-1492502

25.06.2018	Ophør af erhvervsmæssig virksomhed og beskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen	15-2156827
15.06.2018	Beskatning af opsparet overskud i virksomhedsordningen ved efterfølgende underskud	14-4954896
27.02.2017	Beskatning af opsparet overskud efter ophør af personlig virksomhed ved overdragelse af aktiviteter til selskab	13-6376622
17.10.2016	Anvendelse af virksomhedsordningen og beskatning af opsparet overskud – Udlejning af grund anset som erhvervsmæssig virksomhed	15-2526126
04.09.2015	Tilladelse til omvalg: Bil fejlagtigt medtaget i virksomhedsordningen kunne udtages med tilbagevirkende kraft	14-0215978
21.07.2015	Beskatning af opsparet overskud ved ophør af virksomhed – Virksomhedsordningen	13-0477761
27.01.2015	Afslag på brug af virksomhedsordningen ved udlejning af selvstændig lejlighed i enfamilieshus	14-0037847
09.01.2015	Landsskatteretten: Hævet opsparet overskud i virksomhedsordning – Indkomstår 2010	14-3511294
19.09.2014	Landsskatteretten: Ikke fradrag for underskud af ikke-erhvervsmæssig landbrugsvirksomhed	13-5035527
19.03.2014	Manglende genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast og gæld i virksomhedsordning	13-0016388
20.12.2013	Nægtelse af erhvervsmæssig status for sommerhusudlejning og anvendelse af virksomhedsordningen	13-0232516
18.12.2013	Genoptagelse af skatteansættelse vedrørende kapitalafkast og opsparet overskud i virksomhedsordning – SKM2011.810	12-0237154
12.09.2013	Manglende godkendelse af virksomhedsordning og beskatning af opsparet overskud	13-0071856
12.03.2012	Værdi af fri bil og indskud i virksomhedsordning ved bytte af bil	10-03099
11.06.2009	Landsskatteretten om fordeling af opsparet overskud ved delvis skattefri virksomhedsomdannelse	09-01314

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 27

26.02.2026	Succession i opsparet overskud og fordeling af finansielle aktiver i dødsbo	25-5376029
29.09.2023	Overdragelse af virksomhedsordning mellem ægtefæller skattefrit	23-0115183
31.10.2022	Succession i virksomhedsordning ved overdragelse til medarbejder	22-0505168
30.06.2021	Virksomhedsmidler indsat på skattekontoen udløser ikke hævning	21-0398777
06.01.2021	Delvis ægtefælleoverdragelse af udlejningsvirksomhed med succession i VSO	20-0970183
01.12.2020	Succession i VSO ved overdragelse af udlejningsejendom og beholdte aktiver	20-0899106
09.10.2018	Opsparing i virksomhedsordningen ved fortsat sikkerhedsstillelse	18-1060137

13.11.2017	Krydsende pantsætning i landbrug I/S anses som forretningsmæssig disposition	17-1224500
09.08.2017	Succession ved generationsskifte af landbrug mellem ægtefæller	17-0312544
20.04.2017	Sikkerhedsstillelse i VSO for selskabskredit efter lovændring	15-3051358
19.09.2016	Sikkerhedsstillelse for privat gæld i virksomhedsordningen	16-0231093
15.08.2016	Passivpost ved succession er ikke hævning i virksomhedsordningen	15-2185408
28.06.2016	Succession i opsparet overskud påvirkes ikke af senere hævninger	16-0015055
10.05.2016	Virksomhedssalg med succession hævning i virksomhedsordningen	15-3121301
03.05.2016	Pantsætning af VSO ejendom for koncernselskabers gæld er sikkerhedsstillelse	15-3079061
01.02.2016	Privat gæld med sikkerhed i stuehusets værdi i virksomhedsordningen	15-2233209
13.01.2016	Kaution for søn og selskab begrænser ikke opsparing i virksomhedsordningen	15-2317682
02.12.2015	Beskatning ved skift af sikkerhedsstillelse og hæverækkefølge i virksomhedsordningen	14-5222792
23.10.2015	Sikkerhedsstillelse ved afløsning i virksomhedsordningen anses ikke som hævning	15-0509782
24.09.2015	Bodeling gæld i virksomhedsordningen og skattepligtig sikkerhedsstillelse	15-0959064
31.08.2015	Sikkerhedsstillelse i VSO ved personlig kaution for gæld	14-4966652
09.07.2015	Beskatning af privat kassekredit uden sikkerhedsstillelse i virksomhedsordningen	15-0003062
04.05.2015	Nulstilling af indskudskonto ved gældsstiftet aktieinvestering i partnerselskab	14-4532400
01.10.2008	Uforrentet valutaafhængig konto kan indgå i virksomhedsordningen	08-140687
22.05.2008	Struktureret indlån i bank kan indgå i virksomhedsordningen	08-075133
27.03.2007	Værdiansættelse ved succession og frist for opsparet overskud	07-053528
28.11.2006	Indskud af gældsbehæftet udlejningsejendom i virksomhedsordningen brutto	06-115114

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Beskatning af ægtefæller

nr. 1041 · 1985 · Ministeriet for skatter og afgifter