

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

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

Skatterådet som tvungen førsteinstans og misbrugstesten efter ATAD

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

[Læs online](#)

INTRODUKTION

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

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet er obligatorisk førsteinstans i alle sager om ligningslovens § 3: Skatteforvaltningen skal efter § 3, stk. 7, altid forelægge en påtænkt anvendelse af omgåelsesklausulen for Skatterådet, og ansættelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 forlænges med én måned.
- 02** Skatterådet afviser kun et arrangement efter § 3, når opnåelsen af en skattefordel i strid med skatterettens indhold eller formål er ét af hovedformålene – en skattefordel er ikke i sig selv tilstrækkelig.
- 03** Skatterådet accepterer arrangementer, der er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, som afspejler den økonomiske virkelighed; reelle dispositioner falder uden for klausulen.
- 04** Skatteforvaltningen bærer bevisbyrden for, at der foreligger en formålsstridig skattefordel, og at opnåelsen heraf er et hovedformål; først herefter vender bevisbyrden, så den skattepligtige skal godtgøre den kommercielle realitet (§ 3, stk. 2).
- 05** Skatterådet foretager en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, og et arrangement kan tilsidesættes helt eller for enkelte ikke-reelle trin.
- 06** Omgåelsesklausulen i § 3, stk. 1-4, har forrang frem for DBO-klausulen i § 3, stk. 5, når den skattepligtige både kan påberåbe sig direktivfordele og fordele efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et EU-land (§ 3, stk. 6).

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

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

§ 1

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

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

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

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

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

LOV	Ligningsloven § 3, stk. 1, 5	Selskabsskatteloven § 2, stk. 1
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om begrænset skattepligt af renter og begrebet 'retmæssig ejer' i koncernstrukturer 16.09.2024 Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne 04.05.2023	

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

§ 2

Det mest karakteristiske ved § 3-sager er prøvelsesordningen. Med 2018-nyaffattelsen indsattes [§ 3, stk. 7](#), hvorefter Skatteforvaltningen **altid** skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse.

Skatterådet er dermed tvungen førsteinstans, og al egentlig førsteinstanspraksis om omgåelsesklausulen er Skatterådets. Kompetencen følger af [skatteforvaltningsloven § 2, stk. 2](#), der omfatter bl.a. hele indkomstskatteområdet.

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

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

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

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

LOV

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

07.01.2025

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

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

1. **Arrangement eller serie af arrangementer.** Begrebet fortolkes bredt og omfatter enhver aftale, ordning, transaktion eller serie af transaktioner. I [BS-41755/2021-OLR](#) (LGT Holding) fandt Østre Landsret, at det at ændre ejerskabet af et dansk holdingselskab fra et malaysisk til et britisk selskab forud for en likvidation udgjorde et "arrangement" i bestemmelsens forstand.
2. **Skattefordel i strid med indholdet/formålet.** Det er ikke nok, at et arrangement giver en skattefordel; fordelens skal virke mod indholdet af eller formålet med skatteretten. I LGT-sagen bestod fordelens i at undgå dansk kildeskat på et likvidationsprovenu på ca. 171 mio. kr., som ville være blevet kildeskattepligtigt, hvis likvidationen var sket under det malaysiske ejerskab.
3. **Ét af hovedformålene.** Skattefordelen skal være ét af hovedformålene (efter stk. 5: "et af de væsentligste formål"). Skatterådet lægger her vægt på, om de skattemæssige overvejelser spillede en væsentlig rolle i

beslutningen. Østre Landsret lagde i LGT-sagen netop vægt på, at risikoen for kildeskat indgik væsentligt i beslutningen om omstruktureringen.

4. **Ikke reelt – den negative afgrænsning.** Efter § 3, stk. 2 anses et arrangement for ikke-reelt i det omfang, det ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Skatterådet foretager en **objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder**, og klausulen kan anvendes på hele arrangementet eller på enkelte ikke-reelle trin. Kravet er kerneårsagen til, at klausulen ikke rammer almindelig, forretningsmæssigt begrundet selskabsstrukturering. Tilladelses- og holdingkravssporet ved skattefri omstrukturering behandles i [den særskilte praksisoversigt](#).

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

LOV

Ligningsloven § 3, stk. 1, 2, 5

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

07.01.2025

§ 4 Hvad Skatterådet lægger vægt på, og bevisbyrdens vekslen

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

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

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

Dernæst den skattepligtige. Lykkes dette, vender bevisbyrden:

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

Skatterådet og domstolene lægger i denne vurdering navnlig vægt på:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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