

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 indkomstmotager, 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 begrundes 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 <i>samtidig</i> med dispositionen	Forebyggende – aftalen er betinget
§ 29	Omgørelse af en privatretlig disposition	<i>Efter</i> at ansættelsen er foretaget	Efterfølgende fortrydelsesadgang
§ 30	Omvalg af oplysninger afgivet efter skattekontrollovens § 2	<i>Efter</i> 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 dissenterede 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	Kildeskatteoven § 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

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.

Indfrie 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

Betingelse nr. 1: dispositionen må ikke i overvejende grad være skattemotiveret

§ 5

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 indkomstmottager 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 betalingskorrektur efter [ligningslovens § 2, stk. 5](#) ikke er en alternativ udvej, når ændringen har hjemmel i [statsskattelovens § 4](#) om rette indkomstmottager og ikke i armslængdereglen i [§ 2, stk. 1](#).

Landsskatteretten har fulgt linjen konsekvent i rette-indkomstmottager-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 betalingskorrektur i sag om rette indkomstmodtager Landsskatteretten · Omgørelse af indkomstplacering afvist: Hensynet til skattebesparelse vejede tungest Landsskatteretten · Nægtelse af omgørelse vedrørende udbetalte kørselsgodtgørelser Landsskatteretten · Landsskatteretten tillader omgørelse af honorarindtægter fra selskab til hovedanspartshaver		
			16.11.2015
			09.09.2016
			16.11.2010
			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 hævnning 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 dissenterede.

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

Betingelse nr. 3: dispositionen skal have været lagt klart frem for myndighederne

§ 7

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 uforholdsmæssigt 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 strandes 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 dissenterede 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

§ 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 dissenterede 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	
	Landsskatteretten · Valg af virksomhedsordningen efter omvalgsfrist anset for rettidigt, da det var et førstevalg	05.09.2024 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

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 dissenterede.

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

Sammenfatning: hvornår lykkes en anmodning – og hvornår gør den ikke

§ 13

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 ansættelsesbegreb	06.11.2018
	Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektur 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

LANDSRETTEEN · 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 båd størrelse	park-4626