Lovbekendtgørelse 2023-01-13 nr. 42 om påligningen af indkomstskat til staten[1)](#bookmark825)

[(\*)](#bookmark828)

(ligningsloven)

som ændret ved L 2023-05-31 nr. 609, L 2023-06-03 nr. 679, L 2023-06-13 nr. 710, L 2023-06-13 nr. 712, L 2023-06-13 nr. 718, L 2023-06-13 nr. 722, L 2023-06-13 nr. 753, L 2023-12-12 nr. 1563, L 2024-01-31 nr. 107, L 2024-01-31 nr. 109, L 2024-02-06 nr. 122, L 2024-04-09 nr. 328, L 2024-05-22 nr. 482, L 2024-06-11 nr. 616, L 2024-06-11 nr. 684, L 2024-12-10 nr. 1472, L 2024-12-30 nr.

1654, L 2024-12-30 nr. 1655, L 2024-12-30 nr. 1691, L 2024-12-30 nr. 1692, L 2025-01-14 nr. 16, L 2025-02-04 nr. 95 og L 2025-02­04 nr. 96

Fremtidige lovændringer: L 2024-12-30 nr. 1703, L 2025-02-04 nr. 96 og L 2025-02-25 nr. 198

§ 1. Ved påligningen af indkomstskat til staten[(1)](#bookmark829) anvendes regler­ne i lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomstskat til staten med de ændringer og tilføjelser, der fastsættes i denne lov.

§ 2. [(2)](#bookmark830) Skattepligtige,

1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestem­mende indflydelse,

2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske perso­ner,

3) der er koncernforbundet med en juridisk person,

4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,

5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller

6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrin­

tetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4[(3)](#bookmark831),

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige[(4)](#bookmark832) indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økono­miske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnå­et, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parte[r(5)](#bookmark833). Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selv­stændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsret­lige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtæg[t(6)](#bookmark838).

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse[(7)](#bookmark834) forstås ejerskab eller rådig­hed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skat­tepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. lignings­lovens § 16 H, stk. 6[(8)](#bookmark835), eller af en fond eller trust stiftet af moder­selskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsva­rende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse.[(9)](#bookmark836) Tilsva­rende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person eller et dødsbo[(10)](#bookmark837), i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som

nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.[(11)](#bookmark839)

Stk. 4. En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatnings­overenskomst.

Stk. 5. Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodnings­pligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige[(12)](#bookmark840) undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte[(13)](#bookmark842) sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår.[(14)](#bookmark843) Det er en forudsætning for anvendel­sen af 1. pkt., at den påtagne forpligtelse også opfylder de i stk. 1 anførte betingelser. 1. pkt. gælder ikke, i det omfang den påtagne forpligtelse er omfattet af § 16 E.[(15)](#bookmark845) Ved kontrollerede transaktio­ner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste drifts­steder finder 1. pkt. kun anvendelse, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.

Stk. 6. Det er en forudsætning for at nedsætte ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, at der foretages en korresponderende forhøjelse af den anden part. Det er en forudsætning for forhøjelse af anskaffelsessummer, at der foretages en korresponderende ansættelse af den anden part. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske eller juridiske personer og faste driftssteder er det en forudsætning, at den korre­sponderende indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i det pågældende andet land.[(16)](#bookmark841)

§ 2 A. [(17)](#bookmark844) Skattepligtige, som har stiftet en trust[(18)](#bookmark846), eller som indskyder aktiver i en trust uden at være stifter, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handels­mæssige eller økonomiske transaktioner[(19)](#bookmark847) som omhandlet i § 2, stk. 1, med trusten, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige par- ter[(20)](#bookmark851). 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for skattepligtige, der er nærtstående med stifteren eller indskyderen, jf. § 16 H, stk. 6, 3. og4. pkt[(21)](#bookmark852). En skattepligtig trust skal ligeledes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handels-

mæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i § 2, stk. 1, med stifter eller indskyder, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uaf­hængige parte[r(22)](#bookmark854).

§ 2 B. (Ophævet).

§ 2 C. (Ophævet).[(23)](#bookmark856)

§ 3. [(24)](#bookmark857)Skattepligtige selskaber og foreninger m.v.[(25)](#bookmark848) skal ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen se bort fra arrangemen- ter[(26)](#bookmark849) eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det ho­vedformål, eller der som et af hovedformålene[(27)](#bookmark850) har at opnå en skattefordel[(28)](#bookmark853), som virker mod formålet og hensigten med skat­teretten, og som ikke er reelt under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændighede[r(29)](#bookmark855). Et arrangement kan om­fatte flere trin eller dele.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1 betragtes arrangementer eller se­rier af arrangementer som værende ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der af­spejler den økonomiske virkelighed.[(30)](#bookmark858)

Stk. 3. Indkomstopgørelsen og skatteberegningen skal foretages på baggrund af det reelle arrangement eller serie af arrangementer, hvis der ses bort fra arrangementer eller serier af arrangementer efter stk. 1.[(31)](#bookmark861)

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse for andre deltagere i arrangementerne eller serierne af arrangementer, når deltagerne er skattepligtige omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller døds­boskattelovens § 1, stk. 2.

Stk. 5. Skattepligtige har ikke fordel afen dobbeltbeskatningsove­renskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle rele­vante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelen er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelen, medmin­dre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelen under disse omstæn­digheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.

Stk. 6. Stk. 1-4 har forrang i forhold til stk. 5 ved vurderingen af, om en skattepligtig er udelukket fra fordelen i en dobbeltbeskat­ningsoverenskomst med et land, der er medlem af EU.

Stk. 7. [(32)](#bookmark862)Told- og skatteforvaltninge[n(33)](#bookmark863) skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5[(34)](#bookmark864) for Skatterådet til afgørelse[(35)](#bookmark865). Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, 2. pkt., og § 27, stk. 2, 2. pkt., for foretagelse eller ændring af ansættelser, der er en direkte[(36)](#bookmark866) følge af anvendelsen af stk. 1-5, forlænges med 1 måned og anses for afbrudt ved told- og skatteforvaltningens fremsendelse[(37)](#bookmark859) til Skatterådet og den skattepligtige af indstilling til afgørelse.

§ 3 A. (Ophævet).

§ 4. [(38)](#bookmark860) Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skatte­mæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstæn­dig erhvervsvirksomhed.

§ 4 A. (Ophævet).

§ 4 B. (Ophævet).

§ 5. [(39)](#bookmark867)Renteudgifter fradrages ved opgørelsen af den skatteplig­tige indkomst i det indkomstår, hvori renten forfalder til betaling, jf. dog stk. 2, 5, 6, 7 og 8. Det samme gælder for udgifter til løbende provisioner eller præmier for lån, som den skattepligtige optager, og for præmier og lignende løbende ydelser for kaution for den skattepligtiges gæld, jf. § 8, stk. 3, litra a og b.

Stk. 2. Fradrag for renteudgifter mv., jf. stk. 1, som vedrører en længere periode end 6 måneder, og som forfalder mere end 6 må­neder før udløbet af perioden, fordeles ved opgørelsen af den

skattepligtige indkomst over den periode, renteudgiften mv. vedrø­rer.

Stk. 3. Stiftelsesprovisioner, engangspræmier og lignende engang- sydelser for lån eller kaution, der omfattes af § 8, stk. 3, litra c, fradrages med højst 2,5% af lånets hovedstol i det indkomstår, hvori provisionen mv. forfalder til betaling. Fradraget for oversky­dende provision mv. fordeles over den resterende låneperiode.

Stk. 4. Følgende selskaber m.v. fordeler renteudgifter og renteind­tægter på den i stk. 5 nævnte måde:

1) Selskaber omfattet af lov om erhvervsdrivende virksomheders

aflæggelse af årsregnskaber mv.,

2) banker,

3) sparekasser,

4) forsikringsselskaber omfattet af lov om forsikringsvirksom­hed,

5) investeringsforeninger, der er skattepligtige efter reglerne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 a,

6) fonde omfattet af lov om erhvervsdrivende fonde,

7) fonde og foreninger m.v., der er skattepligtige efter reglerne i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 b, og

8) andelskasser.

Tilsvarende gælder personer, der er hovedaktionærer eller hovedanpartshavere i selskaber som nævnt i nr. 1-8, og som har mellemregning med disse.[(40)](#bookmark868)

Stk. 5. [(41)](#bookmark870)En skattepligtig, der driver erhvervsmæssig virksomhed, kan vælge at fordele alle sine renteindtægter og renteudgifter over den periode, de vedrører. Valget skal træffes i forbindelse med af­givelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skatte­kontrollovens § 2 for det pågældende år. En skattepligtig, der for­deler renteindtægter og renteudgifter over den periode, de vedrører, skal følge samme princip i de efterfølgende år.[(42)](#bookmark871) En skattepligtig, der ophører med at drive erhvervsmæssig virksomhed, kan med virkning for ophørsåret eller senere år vælge at overgå til at medtage forfaldne renteindtægter og renteudgifter. Valget skal træffes i forbindelse med afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvalt­ningen efter skattekontrollovens § 2 for det første år, der berøres af valget.

Stk. 6. En skattepligtig, der modtager et kapitalbeløb som erstat- ning[(43)](#bookmark872) for en lidt skade på sin person med tillæg af renter fra skadesbegivenheden og indtil udbetalingen, kan, senest i forbindelse med afgivelsen af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det år, hvori kapitalerstatningen modta­ges, vælge at fordele renteindtægten over den periode, den vedrører, såfremt skatteansættelsen for de berørte år genoptages.

Stk. 7. Ved indtræden eller ophør af skattepligt efter kildeskatte­lovens § 1 af anden grund end ved død fradrages den del af renteud­gifterne mv. efter stk. 1, som vedrører den periode, hvor den pågæl­dende er skattepligtig, ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst. Fradraget fordeles over den periode, renteudgifterne mv. vedrører. Fordelingen omfatter kun renter for den periode, hvori skattepligten indtræder eller ophører.[(44)](#bookmark873)

Stk. 8. [(45)](#bookmark875)Renteudgifter mv., jf. stk. 1, kan først fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori betaling[(46)](#bookmark878) sker, hvis renteudgifter mv. for tidligere indkomstår i samme gældsforhold ikke er betalt inden udgangen af indkomst­året. Dette gælder dog ikke, hvis den skattepligtige godtgør, at han ved udgangen af det år, indkomstopgørelsen vedrører, var i stand til at betale forfalden gæld[(47)](#bookmark879) eller stille betryggende sikkerhed herfor i sine aktiver.[(48)](#bookmark880) Renteudgifter mv. anses ved anvendelsen af reglerne i dette stykke for betalt, når de af et pengeinstitut, en bankier eller vekselerer tilskrives den skattepligtiges kassekredit

eller lignende løbende mellemværende, uden at kreditten herved overstiger det aftalte maksimum.[(49)](#bookmark881)

Stk. 9. [(50)](#bookmark869)Hvis en skattepligtig opnår nedsættelse af gæld ved en gældseftergivelse,[(51)](#bookmark874) kan renter, der er påløbet på tidspunktet for gældseftergivelsen, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem den del af gælden, der skal betales efter nedsættelsen, og den samlede gæld før nedsættelsen. Indgår der i den gæld, som nedsættes, påløbne renter, som den skattepligtige før nedsættelsen har foretaget fradrag for efter stk. 1, kan den skattepligtige opretholde det foretagne fradrag i det omfang, det kan rummes i gælden efter den opnåede nedsættelse, uanset om fradraget overstiger størrelsen af det fradrag, den skattepligtige er berettiget til efter 1. pkt.[(52)](#bookmark876)

Stk. 10. Stk. 9 finder tilsvarende anvendelse i følgende tilfælde:

1) V ed frigørelse for gæld ved konvertering af gæld til aktier eller konvertible obligationer i debitorselskabet. Renter, der er påløbet på tidspunktet for gældskonverteringen, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem fordringens kursvær­di og fordringens pålydende værdi på tidspunktet for konver­teringen, jf. dog stk. 9, 2. pkt.[(53)](#bookmark877)

2) V ed nedbringelse eller indfrielse af en fordring i forbindelse med et tilskud efter selskabsskattelovens § 31 D eller et ka­pitalindskud til debitorselskabet m.v. som anført i selskabs­skattelovens § 12 C, stk. 1. Renter, der er påløbet på tidspunk­tet for nedbringelsen eller indfrielsen af fordringen, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem fordringens kursvær­di og fordringens pålydende værdi på tidspunktet for nedbrin­gelsen eller indfrielsen, jf. dog stk. 9, 2. pkt. Ved opgørelse af fordringens kursværdi bortses fra det foretagne tilskud eller kapitalindskud.[(54)](#bookmark883)

3) V ed koncernforbundne selskabers og visse aktionærers er­hvervelse af en fordring på debitorselskabet som anført i selskabsskattelovens § 12 A, stk. 4, 1. og 2. pkt. Renter, der er påløbet på tidspunktet for erhvervelsen af fordringen, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem fordringens kursvær­di og fordringens pålydende værdi på tidspunktet for erhver­velsen af fordringen, jf. dog stk. 9, 2. pkt.[(55)](#bookmark882)

§ 5 A. Personer, der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst nedskrive de i et indkomstår forfaldne, ikke betalte renteindtægter til 0, selv om renteindtægten ikke kan anses for uerholdelig. Det er dog en beting­else, at det pågældende rentetilgodehavende ikke er betalt inden for oplysningsfristen[(56)](#bookmark884) efter skattekontrollovens §§ 10 og 11, jf. § 13, for det pågældende indkomstår, og at den manglende betaling er udtryk for skyldnerens misligholdelse[(57)](#bookmark885). Nedskrivning efter 1. pkt. kan ikke ske, hvis den skattepligtige fordeler renteudgifter mv. og renteindtægter efter § 5, stk. 5[(58)](#bookmark886). Når et tilgodehavende, der er nedskrevet efter 1. pkt., bliver betalt, medregnes betalingen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori den finder sted. Hvis skattepligten efter kildeskattelovens § 1 ophører af anden grund end ved død, medregnes tilgodehavendet dog efter sin værdi[(59)](#bookmark887) ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst senest for det indkomstår, hvori skattepligten ophører.

§ 5 B. [(60)](#bookmark889) Ved indtræden eller ophør af skattepligt efter kildeskat­telovens § 1 af anden grund end ved død fordeles renteindtægter over den periode, de vedrører, på den måde, som er nævnt i § 5, stk. 7, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tilsvarende gælder, hvis en skattepligtig efter bestemmelserne i en dobbeltbe-

skatningsoverenskomst bliver hjemmehørende her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

§ 5 C. [(61)](#bookmark890) Vederlag for vedhængende eller godskrevne renter i forbindelse med overdragelse af rentebærende fordringer eller gæl[d(62)](#bookmark892) medregnes ved indkomstopgørelsen hos den, der har krav på vederlaget. Vederlaget fradrages ved indkomstopgørelsen hos den, der er forpligtet til at betale vederlaget. Vederlaget medregnes, henholdsvis fradrages, ved opgørelsen af den skattepligtiges rente­indtægter for det indkomstår, hvori handelen afvikles. De til veder­laget svarende vedhængende eller godskrevne renter medregnes henholdsvis fradrages ved opgørelsen af den skattepligtiges rente­indtægter for det indkomstår, hvori de forfalder til betaling. Tilsva­rende gælder vederlag for provisioner og præmier m.v. omfattet af § 8, stk. 3, litra a og b.

Stk. 2. Stk. 1 gælder ikke for skattepligtige, der fordeler renteud­gifter og renteindtægter på den måde, der er nævnt i § 5, stk. 5. Stk. 3. Vederlag for vedhængende renter i forbindelse med erhver­velse af rentebærende fordringer eller gæld kan ikke fradrages, så­fremt renteindtægter eller gevinster omfattet af kursgevinstloven som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal medreg­nes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst.[(63)](#bookmark895) Tilsvarende gælder vederlag for provisioner og præmier m.v. omfattet af § 8, stk. 3, litra a og b.

§ 5 D. [(64)](#bookmark897) Ved opgørelsen af renteindkomst, som berettiger til lempelse efter ligningslovens § 33 eller efter en med fremmed stat, med Grønland eller Færøerne indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, jf. § 33 F, skal renteindtægter og renteudgif­ter, som vedrører renteindkomsten, fordeles over den periode, ren­teindtægten og renteudgiften vedrører. Hvis anden kapitalind- komst[(65)](#bookmark898) eller indkomst i form af udbytte[(66)](#bookmark899), som berettiger til lempelse efter ligningslovens § 33 eller efter en med fremmed stat, med Grønland eller Færøerne indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, jf. § 33 F, ikke forfalder i samme år som den udgift, der vedrører indkomsten, skal udgiften uanset bestemmelsen i § 5, stk. 2, henføres til forfaldsåret for indkomsten. Provisioner mv. som nævnt i § 5, stk. 3, fordeles over låneperioden uanset størrelsen.

§ 5 E. (Ophævet).

§ 5 F. [(67)](#bookmark900) Såfremt en fordring er erhvervet for lånte midler og renteindtægter eller gevinster omfattet af kursgevinstloven som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal medregnes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst, kan renteudgifter, kurstab, provisioner, præmier eller andre udgifter vedr. lånet ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. Tilsvarende gælder renteudgifter m.v. på en fordring, hvis renteindtægter eller gevinster omfattet af kursgevinstloven som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vedrørende lånet.[(68)](#bookmark902)

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse ved erhvervelse af aktier i selskaber, der direkte eller indirekte i væsentligt omfang ejer for­dringer som nævnt i stk. 1.

Stk. 3. Erhvervelse af fordringer for lånte midler efter stk. 1 anses for at foreligge, hvis den skattepligtige i forbindelse med erhvervel­sen har optaget lån, der står i åbenbart misforhold til det kapitalbe­hov, som den skattepligtiges øvrige virksomhed betinger, eller hvis sammenhængen mellem erhvervelse og låneoptagelse klart fremgår af omstændighederne ved erhvervelsen. Opnåelse af usædvanlig kredit sidestilles med låneoptagelse.

§ 5 G. [(69)](#bookmark903) Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, kan ikke opnå fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregning af dansk skat.[(70)](#bookmark888)

Stk. 2. [(71)](#bookmark891) Såfremt en skattepligtig i en kontrolleret transaktion, jf. skattekontrollovens kapitel 4, udlejer afskrivningsberettigede aktiver til en udenlandsk fysisk eller juridisk person og den uden­landske fysiske eller juridiske person efter udenlandske regler kan afskrive på samme aktiv, kan underskud fra sådan udlejning ikke fratrækkes i anden skattepligtig indkomst, men kan fremføres til modregning i positiv skattepligtig indkomst fra samme udlejning i et senere indkomstår. Tilsvarende gælder også for forskudsafskriv­ninger efter afskrivningsloven på aktiver, der udlejes efter færdig­gørelsen eller leveringen.

§ 5 H. [(72)](#bookmark893)For skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 og § 2, stk. 1, dødsboskattelovens § 1, stk. 2 og 3, selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 i og 3 a-6, og § 2, stk. 1, fondsbeskatningslovens § 1 eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, kan betalinger hverken fradrages eller på anden måde indgå ved opgørelsen af den skat­tepligtige indkomst eller ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget efter pensionsafkastbeskatningsloven, når modtageren af betalingen er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne[(73)](#bookmark894) i et af de i stk. 2 anførte lande og er den skattepligtiges nærtstående, jf. § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juridisk person, hvormed den skattepligtige har en forbindelse som omhandlet i § 2.[(74)](#bookmark896) Selv om modtageren af betalingen ikke er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i et af de i stk. 2 an­førte lande, finder 1. pkt. tilsvarende anvendelse, hvis modtageren ikke er betalingens retmæssige[(75)](#bookmark901) modtager og betalingen videre­føres til en modtager som omhandlet i 1. pkt. Ved betalinger som omhandlet i 1. og 2. pkt. forstås ethvert vederlag ydet ved anskaf­felse af ejendoms- eller brugsret til et aktiv, en ydelse eller en ret­tighed, herunder vederlag for pengelån, kautioner eller kreditter.[(76)](#bookmark905) Stk. 2. [(77)](#bookmark909) Stk. 1 finder anvendelse på betalinger til modtagere, der er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i:

1) Amerikansk Samoa.

2) Anguilla.

3) Antigua og Barbuda.

4) De Amerikanske Jomfruøer.

5) Fiji.

6) Guam.

7) Palau.

8) Panama.

9) Rusland.

10) Samoa.

11) Trinidad og Tobago.

12) Vanuatu.

Stk. 3. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis den skattepligtige godtgør, at betalingens retmæssige modtager er skattemæssigt hjemmehø­rende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har ind­gået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.[(78)](#bookmark904)

§ 5 I. [(79)](#bookmark906) Afskrivninger eller udgifter, som efter skatteyderens valg efter de almindelige regler kan vælges fradraget i det pågæl­dende indkomstår eller i senere indkomstår, skal fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fra et fast driftssted eller et udenlandsk sambeskattet selskab i det omfang, den skattepligtige indkomst overstiger beregningsgrundlaget for den udenlandske skat i det land, hvor det faste driftssted er beliggende eller datter­selskabet er hjemmehørende, omregnet til danske kroner ved udlø­bet af samme indkomstår.[(80)](#bookmark907)

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på faste ejendomme beliggende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

§ 6. [(81)](#bookmark908) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan kurstab ved indfrielse af kontantlån, der er optaget i et realkreditinstitut før 19. maj 1993, fradrages efter reglerne i stk. 2. Fradragsretten efter

1. pkt. er betinget af, at indfrielsen sker ved optagelse inden 1. ja­nuar 1996 af et realkreditlån med mindst samme løbetid som rest­løbetiden på det lån, der indfries. Indfries flere kontantlån optaget før 19. maj 1993 ved optagelse af ét realkreditlån, er fradragsretten efter 1. pkt. betinget af, at løbetiden på det nye lån mindst svarer til et vejet gennemsnit af restløbetiden på de lån, der indfries, sammenvejet efter størrelsen afde pågældende låns obligationsre­stgæld på indfrielsestidspunktet. Endvidere er fradragsretten efter 1. pkt. betinget af, at der maksimalt forløber 1 år mellem de to transaktioner - indfrielse og optagelse - samt at der, hvor indfrielsen af kontantlånet sker før optagelsen af det nye realkreditlån, er afgi­vet et lånetilbud på det nye realkreditlån forinden indfrielsen.

Stk. 2. Kurstabet ved indfrielse af kontantlånet fordeles over det nye låns samlede antal terminer med lige store beløb pr. termin. Det årlige fradrag udgør summen af kurstabsbeløb pr. forfalden termin. Udgør det til det nye lån knyttede årlige fradrag under 100 kr., bortfalder fradraget dog.[(82)](#bookmark910) Ved kurstabet ved indfrielse af kontantlånet forstås saldoen på indfrielsestidspunktet på den til det indfriede kontantlån knyttede amortisationskonto.

Stk. 3. Foretages der hel eller delvis ekstraordinær indfrielse af det nye lån, jf. stk. 1, nedsættes de efter stk. 2 opgjorte årlige fradragsbeløb med en forholdsmæssig andel, jf. dog stk. 4. For kontantlån sker nedsættelsen med en forholdsmæssig andel, der svarer til forholdet mellem det ekstraordinære afdrag og kursvær­dien af pantebrevsrestgælden på indfrielsestidspunktet. For andre lån sker nedsættelsen med en forholdsmæssig andel, der svarer til forholdet mellem det til det ekstraordinære afdrag svarende obliga­tionsafdrag og lånets obligationsrestgæld på indfrielsestidspunktet. Nedsættelsen sker med virkning fra sidste forfaldne termin inden indfrielsestidspunktet.[(83)](#bookmark911)

Stk. 4. Stk. 3 finder ikke anvendelse ved hel eller delvis ekstraor­dinær indfrielse af det nye lån (omlægningslånet), jf. stk. 1, eller ved hel eller delvis ekstraordinær indfrielse af lån, der gennem en eller flere lånomlægninger fremtræder som erstatning for omlæg­ningslånet, såfremt indfrielsen sker ved optagelse af et realkredit- lån[(84)](#bookmark912) med mindst samme restløbetid som restløbetiden på det lån, der indfries.[(85)](#bookmark913) Hvor flere lån indfries ved optagelse af et realkreditlån, er det en betingelse, at løbetiden på det nye lån mindst svarer til et vejet gennemsnit af restløbetiden på de lån, der indfries, sammenvejet efter størrelsen af kursværdien af pantebrevsrestgæl­den på indfrielsestidspunktet, hvor der er tale om kontantlån, og efter størrelsen af obligationsrestgælden på indfrielsestidspunktet, hvor der er tale om andre lån. Anvendelse af reglen i 1. pkt. er endvidere betinget af, at der maksimalt forløber 1 år mellem de to transaktioner - indfrielse og optagelse. Det resterende kurstab på tidspunktet for den ekstraordinære indfrielse fordeles over det nye låns samlede antal terminer med lige store beløb pr. termin. Ved det resterende kurstab på indfrielsestidspunktet forstås saldoen på amortisationskontoen ved den første omlægning, jf. stk. 2, sidste pkt., med fradrag af alle de kurstabsbeløb, der kan henføres til forfaldne terminer på omlægningslånet eller senere lån, som ligger før indfrielsen. Stk. 2, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Stk. 5. Ved debitorskifte overgår fradragsretten efter stk. 1 til den nye debitor. Fradraget i overdragelsesåret fordeles i forhold til antal dage, de pågældende har været debitorer, opgjort med udgangspunkt i overtagelsesdagen (skæringsdatoen).

Stk. 6. Stk. 1-5 finder ikke anvendelse i det omfang, kurstabet efter stk. 2 medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter kursgevinstloven.[(86)](#bookmark914)

§ 6 A. [(87)](#bookmark915) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skattepligtige personer fradrage

1) beløb som nævnt i § 19 a, stk. 1, litra b og c, § 46, stk. 1, litra c, og § 46 a, stk. 1, litra b, i lov om arbejderboliger på landet, forudsat at beløbet er betalt, og

2) beløb som nævnt i § 9 i bekendtgørelse nr. 662 af 14. august 1997 om statshusmandsbrug m.m. og jordrente, forudsat at beløbet er betalt.

§ 6 B. [(88)](#bookmark920)(Ophævet).

§ 7. [(89)](#bookmark922)Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

1) Gaver, der hidrører fra indsamlede bidrag,[(90)](#bookmark923) forudsat at gaven alene har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester eller er ydet i anledning af modtagerens alvorlige sygdom eller tilskadekomst eller er ydet til personer, der har været udsat for en ulykke, forbrydelse eller katastrofe, eller til disses efterladte.[(91)](#bookmark924) Det er ligeledes en forudsætning, at gaven er oppebåret én gang for alle og ikke har karakter af vederlag, samt at indsamlingen ikke er sket på modtagerens initiativ.

2) Hædersgaver udbetalt i henhold til lov nr. 93 af 20. marts 1940 om udbetaling af hædersgaver til danske sømænd og fiskere og deres efterladte.

3) Hædersgaver udbetalt i henhold til lov nr. 383 af 9. august 1945 om visse hædersgaver til danske søfarende og fiskere og deres efterladte.

4) Hædersgaver udbetalt i henhold til lov nr. 378 af 10. juli 1940 om udbetaling af hædersgaver til efterladte efter faldne og til sårede den 9. april 1940.

5) Hædersgaver, der i henhold til lov udbetales til sårede og til efterladte efter faldne af hær og flåde ved begivenhederne den 29. august 1943.

6) Legater, der udbetales fra en fond, stiftelse, forening m.v. til militært personel eller civile, der er udsendt eller har været udsendt på tjeneste af den danske stat på militær mission i udlandet, og som under eller som følge af opholdet får fysiske eller psykiske skader, samt legater, der ydes til de pågælden- des pårørende, hvis den udsendte er kommet fysisk eller psykisk til skade eller er omkommet i forbindelse med ophol- det.[(92)](#bookmark927)

7) Ydelser udbetalt i henhold til lov nr. 475 af 1. oktober 1945 om erstatning til besættelsestidens ofre, bortset fra de i nævnte lovs §§ 14-18 ommeldte dagpenge, den i §§ 19-21 ommeldte invaliditetserstatning, for så vidt denne ydes i overensstemmelse med reglerne i § 20 som en årlig rente, samt de i § 22 ommeldte renteydelser til efterladte.

8) Invaliditetsbeløb, invaliditetsydelse, førtidsbeløb, ekstra til­lægsydelse, personlige tillæg og helbredstillæg, bistands- og plejetillæg samt tillæg efter § 62, der udbetales i henhold til lov om højeste, mellemste, forhøjet almindelig og almindelig førtidspension m.v., og personlige tillæg, helbredstillæg, in­validitetstillæg og tillæg efter § 72 c, der udbetales i henhold til lov om social pension.

9) Ydelser efter [lov om social service](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2025155), [barnets lov](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2025282), lov om dag-, fritids- og klubtilbud m.v. til børn og unge, [lov om](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2024808) [aktiv socialpolitik](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2024808) og lov om integration af udlændinge i Danmark ([integrationslov](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG20201146)) til dækning af nærmere bestemte udgifter for modtageren, ydelser efter [§ 97,](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2025155_P97) stk. 7, og [§ 100 i lov om social service,](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2025155_P100) ydelser efter § 59, stk. 1, 2. pkt., og [§ 89, stk. 5, i barnets lov](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2025282_P89), ydelser efter [§ 86 i lov om aktiv socialpolitik](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2024808_P86) 93 , ydelser efter [§ 34 i lov om](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2024808_P34) [aktiv socialpolitik](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2024808_P34), andre ydelser efter [lov om aktiv socialpolitik](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2024808), i det omfang disse ydelser beregnes på grundlag af hjælp ydet efter lovens § 34, danskbonus efter [integrationslovens § 22](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG20201146_P22), 94 ydelser efter lov om specialpædagogisk støtte ved videregående uddannelser, ydelser efter §§ 162, 172-175, 176 a, 178 og 179 og regler fastsat i medfør af [§ 177, stk. 1 og 3, i lov om en aktiv beskæftigelsesindsats,](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2024280_P177) ydelser efter §§ 15 f, 15 g, 15 i og 15 j i lov om kompensation til handicappede i erhverv m.v., ydelser fastsat i medfør af § 10, stk. 8, i lov om integrationsgrunduddannelse (igu), 95 ydelse efter § 5 i lov om uddannelsesordning for ledige, som har opbrugt deres dagpengeret, og ydelser efter [repatrieringsloven](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG20241021) og [hjemrejseloven](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG20241014).

10) Understøttelser, der udbetales i henhold til fundatsen for Hvide Sande Fondet.

11) Beløb, der af kommunen ydes som lommepenge eller til beklædning til børn og unge under 18 år, som er anbragt uden for hjemmet, jf. kapitel 5 i [barnets lov](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG2025282), i det omfang beløbene ikke overstiger de vejledende satser udsendt af Kommunernes Landsforening. Skattefriheden omfatter ikke beløb, der udbetales som honorering af personligt arbejde på opholdsstedet m.v. (97)

12) Beløb udbetalt én gang for alle i henhold til [lov nr. 179 af 7. juni 1958](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/abs/L1958179) om fordelingen af visse fra udlandet modtagne erstatninger, for så vidt erstatningerne udredes for legemsskade eller krænkelse af den personlige frihed.

13) Beløb, der hidrører fra udbetaling af beboerindskud (boligandele eller boligindskud) samt indekstillæg hertil, for så vidt indskuddet vedrører lejligheder, der omfattes af de i lov om almene boliger m.v. fastsatte regler om almen boligvirksomhed.

14) Børnetilskud og ydelser omfattet af §§ 10 a og 10 b i lov om børnetilskud og forskudsvis udbetaling af børnebidrag, forskudsvis udbetaling af børnebidrag og af særlige bidrag som nævnt i denne lovs § 10, stk. 1, 5. pkt., og § 11, stk. 1, 3. pkt.

15) Udetillæg, hjemflytningstillæg og bosættelsespenge, som oppebæres af personer , (98) der af den danske stat er udsendt til tjeneste uden for riget, samt andre lignende ydelser, der tjener til dækning af merudgifter som følge af tjenesten i udlandet.(99) Beløb, der af Europa-Kommissionen er udbetalt til personer, der af den danske stat er udstationeret til midlertidig tjeneste ved Europa-Kommissionen til dækning af merudgifter i forbindelse med udstationeringen.

16) Naturalydelser og kostpenge, der ydes værnepligtige i forsvaret og civilforsvaret i den periode, der er fastsat som den første samlede tjenestetid, samt frivilligt personel i den periode, der er fastsat som uddannelsestid. Det samme gælder naturalydelser og kostpenge, der ydes ved aftjening af civil værnepligt.

17) Erstatninger, der udredes i henhold til forligsaftale af 5. november 1969 mellem det svenske aktieselskab Astra og repræsentanter for neurosedynskadede børn.

18) Statslig godtgørelse til hiv-smittede personer eller disses efterladte, når godtgørelsen ydes i sammenhæng med, at de pågældende er blevet behandlet ved danske sygehuse eller er smittet af personer, der er blevet behandlet ved danske sygehuse, samt støtte, der udbetales af Blødererstatningsfonden til blødere, der efter behandling med blodprodukter ved danske sygehuse er blevet konstateret hiv-smittede, eller til disses efterladte og statslig godtgørelse til nyrepatienter med nefrogen systemisk fibrose (NSF), når godtgørelsen ydes, i sammenhæng med at patienterne har fået konstateret følgesygdommen NSF efter MR-scanning i det danske sundhedsvæsen med et gadoliniumholdigt kontrastmiddel. (100)

19) Hæderspriser, der udbetales i henhold til Nobelstiftelsens Grundstadgar eller ydes af mellemstatslige organisationer og institutioner, hvori Danmark deltager eller er medlem, når hædersprisen udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester. Hæderspriser, som ydes af offentlige midler, legater, kulturelle fonde og lign. samt af erhvervsvirksomheder her i landet eller i udlandet, når hædersprisen udelukkende (101) har karakter af en anerkendelse af modtagerens kunstneriske fortjenester. Det er en betingelse, at hædersprisen er ydet som et uansøgt engangsbeløb. (102)

20) Engangsbeløb, der udbetales til den erstatningsberettigede efter § 32, stk. 7 eller 8, eller § 36, stk. 4 eller 5, i lov om sikring mod følger af arbejdsskade, jf. § 85 a, stk. 2, i lov om arbejdsskadesikring, samt kapitalbeløb, der udbetales til den erstatningsberettigede efter § 17, stk. 7, 4. og 5. pkt., § 27 og § 85, stk. 5, i lov om arbejdsskadesikring. Det samme gælder for kapitalbeløb, der udbetales i henhold til § 17, stk. 7, 4. og 5. pkt., og § 27 i lov om arbejdsskadesikring, når erstatningen er tilkendt efter lov om erstatning og godtgørelse til tidligere udsendte soldater og andre statsansatte med sent diagnosticeret posttraumatisk belastningsreaktion. (103)

21) Præmie efter lov om arbejdsløshedsforsikring m.v. § 74 m.

22) Ydelser til en person fra en fond, stiftelse, forening m.v., som er godkendt (104)af told- og skatteforvaltningen, og hvis formål er at støtte socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde. Ydelser fra en fond (105) m.v., der overstiger et grundbeløb på 13.000 kr. (2010-niveau) (!06) inden for et kalenderår, medregnes dog til den skattepligtige indkomst med den del af værdien (107), der overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet i 2. pkt. reguleres efter [personskattelovens § 20](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG20211284_P20). Told- og skatteforvaltningen offentliggør (108) hvert år en liste over de fonde, stiftelser, foreninger m.v., som er blevet godkendt. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte en frist for, hvornår en

ansøgning m.v. om godkendelse senest skal være modtaget, for at fonden, stiftelsen, foreningen m.v. kan optages på listen for det pågældende år.

23) Elevstøtte ydet i henhold til lov om folkehøjskoler og lov om efterskoler og frie fagskoler til personer, som, når støtten modtages, opfylder aldersbetingelsen efter lov om social pension for at modtage folkepension, som modtager førtidspension, seniorpension (109) eller tidlig pension, eller som modtager invaliditetsydelse med bistands- eller plejetillæg i henhold til lov om højeste, mellemste, forhøjet almindelig og almindelig førtidspension m.v.

24) Værdien af eget arbejde samt en i den forbindelse ikkerealiseret avance ved udtagning af varer og tjenesteydelser fra ejerens virksomhed, når arbejdet udføres på egne formuegoder til privat brug for den pågældende. (110)

25) Naturalydelser og kontantbeløb, der ydes til indsatte i kriminalforsorgens institutioner i medfør af lov om fuldbyrdelse af straf m.v. (111)

26) Findeløn og godtgørelser, som udbetales i henhold til lov om hittegods eller bestemmelserne om danefæ og danekræ i [museumsloven](https://pro.karnovgroup.dk/b/documents/rel/LBKG20061505), samt dusører og belønninger for indsats for at redde mennesker eller medvirken til at opklare eller forhindre en forbrydelse (112) , når de pågældende indsatser ikke hører til den pågældendes erhverv (113).

27) Tilskud til dækning af flytte- og etableringsudgifter efter § 63 c i lov om almene boliger m.v.

28) Kompensation og beløb ydet i forbindelse med genhusning efter regler fastsat i medfør af § 14 b, stk. 1 og 2, i lov om en Cityring samt erstatning og beløb ydet i forbindelse med genhusning, som i øvrigt udbetales af Metroselskabet I/S i anledning af gener og ulemper fra anlægget af Cityringen.

29) Godtgørelse fra den danske stat til asbestofre og til deres arveberettigede efterladte, hvis asbestofrene er afgået ved døden under en offentlig myndigheds behandling af deres sag om godtgørelse. (114)

30) Præmiebonus, som udbetales af Team Danmark til medalje­tagere ved de olympiske lege og de paralympiske lege. Præ­miebonus, som udbetales af Team Danmark til et idrætsfor­bund, og som videreformidles til medaljetagere ved de olympiske lege og de paralympiske lege. Præmiebonus, som udbetales af andre til medaljetagere ved de paralympiske lege, i det omfang en sådan præmiebonus sammen med den præ­miebonus, der er udbetalt af Team Danmark, ikke overstiger den præmiebonus, som Team Danmark udbetaler til medal­jetagere ved de olympiske lege efter 1. eller 2. pkt. Bonusbe­løbene efter 1. og2. pkt. skal være fastsat forud for de pågæl­dende lege og udgøre samme beløb for alle medaljetagere i henholdsvis de individuelle discipliner og holddisciplinerne.[(115)](#bookmark938)

31) Godtgørelse fra den danske stat til nulevende thalidomidofre, der er diagnosticeret med skade forårsaget af lægemidlet thalidomid.[(116)](#bookmark939)

32) Udbetalinger omfattet af lov om socialt frikort.[(117)](#bookmark941)

33) De dele af en førtidspension, der er tilkendt på Færøerne eller i Grønland, som udbetales som et skattefrit beløb efter færøsk henholdsvis grønlandsk ret, og som efter den berettigede persons tilflytning til Danmark efter færøsk henholdsvis grønlandsk ret fortsat udbetales af Færøerne eller Grønland. Skattefriheden gælder alene førtidspensionsydelser, der for­falder til udbetaling i de første 12 måneder fra tilflytningen til Danmark.[(118)](#bookmark943)

34) Gavekort til personer med et stofmisbrug, jf. § 101, stk. 9, i lov om social service og § 34 i barnets lov.

35) Beløb, der er modtaget i henhold til en hjælpepakke som følge af covid-19, og som er tilbagebetalt senest 3 år efter modtagelsen.[(119)](#bookmark948)

36) Vederlagsfri gældsrådgivning omfattet af § 63 b i lov om restrukturering og afvikling af visse finansielle virksomhe- der.[(120)](#bookmark951)

37) Kompensation[(121)](#bookmark952) efter § 37 b i jernbaneloven og § 14 b i lov om elektrificering af jernbanen.

38) Kompensation og beløb ydet for gener og ulemper eller i forbindelse med genhusning efter regler fastsat i medfør af § 7, stk. 1 og 2, i lov om ombygning af Aarhus H og §§ 2 og 3 i lov om opgradering af Øresundsbanen.[(122)](#bookmark953)

39) Værdien af udgifter, som institutionen har afholdt for eleven efter § 46, stk. 2 og 3, i lov om forberedende grunduddannel­se, og værdien af udgifter til ophold på kostafdelinger efter § 18 i lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse, § 4 sammenholdt med § 34 i lov om institutioner for almen­gymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v. og § 21 i lov om arbejdsmarkedsuddannelser m.v[(123)](#bookmark955).

§ 7 A. (Ophævet).[(124)](#bookmark947)

§ 7 B. [(125)](#bookmark949)Beløb, som udbetales fra en frivillig ordning, jf. § 21 a i lov om en indskyder- og investorgarantiordning, til hel eller delvis dækning af en regnskabsmæssig underbalance i forbindelse med overdragelse af aktiver og passiver fra et pengeinstitut til et andet pengeinstitut, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Ved en skattepligtig overdragelse af aktiver og passiver kan det beløb, hvormed den skattemæssige værdi af passiverne overstiger den skattemæssige værdi af aktiverne (den skattemæssige underbalance), afskrives som goodwill efter reglerne i afskrivnings­lovens § 40. Hvis det overtagende pengeinstitut ikke har valgt in­ternational sambeskatning, gælder 2. pkt. kun, i det omfang den

skattemæssige underbalance er tilknyttet virksomhed, som beskattes her i landet.

Stk. 2. [(126)](#bookmark950)Beløb, som udbetales i medfør af §§ 2 og 2 a i lov om en indskyder- og investorgarantiordning, medregnes ikke til den skattepligtige indkomst. Det samme gælder beløb, der udbetales i medfør af § 59, stk. 1, nr. 1, 4[(127)](#bookmark954), 6 og 7, i lov om restrukturering og afvikling af visse finansielle virksomheder. Den del af overtagne forpligtelser, der er dækket af beløb efter 1. eller 2. pkt., kan ikke anses for en del af anskaffelsessummen for de overtagne aktiver fra det nødlidende institut.

Stk. 3. Er der udbetalt beløb omfattet af stk. 2 eller stillet garanti, der kan føre til udbetaling af beløb omfattet af stk. 2, og det nødli­dende institut omfattet af stk. 2 påbegynder ny aktivitet, kan et underskud for tidligere indkomstår ikke føres til fradrag i den skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår eller senere indkomstår, ligesom underskud for det pågældende indkomstår ikke kan føres til fradrag i den skattepligtige indkomst for senere indkomstår.

§ 7 C. [(128)](#bookmark956)Værdien afen garanti stillet efter lov om fond til grøn omstilling og erhvervsmæssig fornyelse og regler fastsat i medfør heraf skal ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.[(129)](#bookmark957)

§ 7 D. (Ophævet).[(130)](#bookmark959)

§ 7 E. [(131)](#bookmark964)Tilskud ydet i henhold til § 16, stk. 1, i lov om byg­ningsfredning og bevaring af bygninger og bymiljøer til bygnings­arbejder på fredede og bevaringsværdige bygninger medregnes ikke til modtagerens skattepligtige indkomst. Det samme gælder andre offentlige tilskud, der ydes til samme formål. Den del af udgifterne til bygningsarbejder, som dækkes af tilskudsbeløbet, kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen eller medregnes ved opgørelsen af grundlaget for skattemæssige afskrivninger og medregnes ikke til anskaffelsessummen ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelse af ejendommen[(132)](#bookmark968).

Stk. 2. [(133)](#bookmark958)Hvis der til et bygningsarbejde på en fredet eller beva­ringsværdig bygning er ydet eller kan ydes et offentligt tilskud, der omfattes af bestemmelsen i stk. 1, behandles andre tilskud, der ydes til det samme[(134)](#bookmark962) bygningsarbejde, skattemæssigt efter reglerne i stk. 1.

§ 7 F. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

1) boligstøtte ydet efter lov om individuel boligstøtte samt kompensation efter boliglovgivningen til dækning af en lejers øgede nettoboligudgifter ved omdannelse af boligen til ple­jebolig eller friplejebolig,[(135)](#bookmark960)

2) støtte ydet efter § 37, stk. 1, 2 og 4, § 40, stk. 1 og 2, § 44, stk. 2, § 44 a, stk. 2, § 45, stk. 1, § 47, stk. 1, § 62, stk. 2 og

3, og § 74 a i lov om byfornyelse og boligforbedring og § 62, § 134, stk. 1, § 145, stk. 3, §§ 148-150, § 151, stk. 2og

5, § 153, stk. 1 og3, § 154, stk. 1, § 161, stk. 1, § 168, stk. 4 og 5, § 169, stk. 1, og § 174, stk. 4, i lov om byfornyelse samt § 14, § 26, stk. 1, § 53, stk. 3, § 63, stk. 3, § 67, § 68, § 69, stk. 1, § 70, § 71, stk. 1, § 72, stk. 1, §77, stk.5 og 7, § 78, stk. 1, og § 98, stk. 2, i lov om byfornyelse og udvikling af byer,[(136)](#bookmark961)

3) tilskud til private bygningsejere, der gennemfører projekter om energibesparelser og energieffektiviseringer i deres bygninger, hvor hovedanvendelsen er helårsbeboelse, og til energimærkning af bygninger anvendt som dokumentation ved ansøgning om tilskud til sådanne energibesparelses- og energieffektiviseringsprojekter i henhold til § 7, stk. 1, 2. pkt., i lov om fremme af effektiv energianvendelse og driv­husgasreduktion,

4) beløb, der i henhold til miljølovgivningen udbetales af det offentlige til oprensning mv. af forurenede ejendomme,[(137)](#bookmark963)

5) beløb, der udbetales af Oliebranchens Miljøpulje i henhold til aftale af 21. december 1992 til oprensning mv. af forure­nede ejendomme,[(137)](#bookmark963)

6) beløb, som sælgeren af en fast ejendom betaler til køberen til hel eller delvis dækning af præmie for ejerskifteforsikring i medfør af § 2, stk. 3, i lov om forbrugerbeskyttelse ved er­hvervelse af fast ejendom m.v.,

7) tilskud, som ydes for at sikre realisering af dokumenterbare energibesparelser, jf. § 22, stk. 1, nr. 5, i lov om elforsyning, § 14, stk. 1, nr. 4, i lov om naturgasforsyning og § 28 b, stk. 1, i lov om varmeforsyning,[(138)](#bookmark965)

8) tilskud efter lov om statstilskud til renoverings- og bygnings­

arbejder og energibesparende materialer i helårsboliger,[(139)](#bookmark966)

9) kompensation i form af et fast beløb og dækning af omkost­ninger til støjisolering ydet i forbindelse med støjgener fra Flyvestation Skrydstrup efter regler fastsat i medfør af § 11, stk. 1, i lov om udbygning og drift af Flyvestation Skrydstrup og[(140)](#bookmark967)

10) engangsbeløb ydet til ejere af boliger, der ligger i nærheden af Udrejsecenter Kærshovedgård, i medfør af § 1, stk. 1, og regler fastsat efter § 1, stk. 2, i lov om kompensation til na­boer omkring Udrejsecenter Kærshovedgård.[(141)](#bookmark969)

Stk. 2. Den del af udgifterne, som svarer til tilskud mv., der er skattefri efter stk. 1, kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen eller medregnes ved opgørelsen af grundlaget for skattemæssige afskrivninger og medregnes ikke til anskaffelsessummen ved opgø­relse af skattepligtig fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejen­dom.

Stk. 3. [(142)](#bookmark970)Gevinst ved salg til staten af ejendomme m.v. efter § 11, stk. 2, i lov om udbygning og drift af Flyvestation Skrydstrup eller i medfør af § 1, stk. 1, og regler fastsat efter § 1, stk. 3, i lov om kompensation til naboer omkring Udrejsecenter Kærshovedgård skal ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Skattefritagelsen efter 1. pkt. omfatter ikke eventuelle genvundne afskrivninge[r(143)](#bookmark974) eller genanbragt[(144)](#bookmark979) fortjeneste fra afståelse af en erhvervsejendom efter §§ 6 A, 6 C eller 10 i ejendomsavan­cebeskatningsloven. Bestemmelserne i ejendomsavancebeskatnings­lovens § 11, stk. 2, 2.-5. pkt., finder tilsvarende anvendelse.[(145)](#bookmark971) § 7 G. [(146)](#bookmark972)Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke udlod­ning af beløb fra en andelsboligforening til andelshaverne, i det omfang beløbet hidrører fra et tilskud i henhold til byfornyelses- og boligforbedringslovens § 56, stk. 1, eller saneringslovens § 64 c eller lov om byfornyelse § 161, stk. 1[(147)](#bookmark973).

§ 7 H. (Ophævet).[(148)](#bookmark975)

§ 7 I. [(149)](#bookmark976)Beløb, der af staten udbetales som inflationsgaranti i forbindelse med Danmarks Skibskreditfonds udstedelse af indeks­regulerede obligationer til finansiering af ny- og ombygning af skibe, er skattefri for låntager.

§ 7 J. [(150)](#bookmark977)Afdragsbidrag, der efter § 13 i lov om refinansiering af realkreditlån mv. i landbrugsejendomme[(151)](#bookmark978) og §§ 2 b-d i lov om indeksregulerede realkreditlån af staten ydes til jordbrugslån, er skattefri for låntager. Afdragsbidrag ydet i henhold til § 6, stk. 1, jf. stk. 3, i lov nr. 850 af 20. december 1989 om Dansk Landbrugs Realkreditfond er ligeledes skattefri for låntager.

§ 7K. [(152)](#bookmark980) Legate[r(153)](#bookmark981), som er betinget[(154)](#bookmark983) af, atde anvendes til studierejser i udlande[t(155)](#bookmark985), Færøerne eller Grønland, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen for modtageren, i det omfang de medgår til dækning af sædvanlige udgifter til rejse mellem Danmark og studiestedet[(156)](#bookmark986). Legater, som er betinget af, at de anvendes til studierejser i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen for modtageren, i det omfang de

medgår til dækning af sædvanlige omkostninger til logi, kost og småfornødenheder på studiestedet, jf. stk. 2[(157)](#bookmark987).

Stk. 2. Ved befordring i egen bil eller motorcykel beregnes beløbet for sædvanlige udgifter til rejse på grundlag af satsen, som Skatte­rådet fastsætter efter § 9 C, stk. 1, i stedet for de faktiske udgifter. For sædvanlige omkostninger til logi, kost og småfornødenheder på studiestedet i udlandet kan satserne i § 9 A, stk. 2, anvendes i stedet for de faktiske udgifter. Standardsatserne i § 9 A, stk. 2, til dækning af omkostninger til kost og småfornødenheder kan kun benyttes i de første 12 måneder af opholdet på studiestede[t(158)](#bookmark989). Stk. 3. Legater til dækning af dokumenterede udgifter i forbindelse med studierejsen i udlandet, Færøerne eller Grønland er ind­komstskattefri, når de udgifter, der dækkes, er betaling af undervis­ning, deltagerafgifter og lign., herunder betaling for kurser i studi­estedets sprog[(159)](#bookmark990).

Stk. 4. [(160)](#bookmark992)Legater er indkomstskattefri, såfremt de er betinget af, at de anvendes til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, herunder en højere uddannelsesinstitutions udgifter til ph.d.-studerendes studier.

Stk. 5. [(161)](#bookmark982)Legater er indkomstskattefri, når de ydes til en stipen- dia[t(162)](#bookmark984) under midlertidigt ophold her i landet, såfremt stipendia­ten, når denne påbegynder opholdet her i landet, både var statsbor­ger og hjemmehørende i et udviklingsland. Skatterådet fastsætter, hvilke lande der efter denne bestemmelse skal anses for udvikling- slande[(163)](#bookmark988).

Stk. 6. Stipendier i øvrigt efter lov om statens uddannelsesstøtte er ikke indkomstskattefri.

Stk. 7. Udgifter, som dækkes af et indkomstskattefrit legat som nævnt i stk. 1, 3, 4 og 5, kan ikke fradrages eller afskrives i den skattepligtige indkomst. Skattefriheden for ellers skattefri godtgø­relser bortfalder, i det omfang udgifterne kan dækkes af den skattefri del af legater.

§ 7 L. [(164)](#bookmark991) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og indkomst omfattet af kildeskattelovens § 48 F, stk. 1, medregnes for indkomster omfattet af § 2 i lov om arbejdsmarkedsbidrag ikke beregnede bidrag omfattet af indeholdelsespligten i kildeskatte­lovens § 49 B.

§ 7 M. [(165)](#bookmark993) Godtgørelser, der af en forening udbetales[(166)](#bookmark994) til ulønnede bestyrelsesmedlemmer eller til frivillige, ulønnede med­hjælpere, der yder bistand som led i foreningens skattefri virksom- hed[(167)](#bookmark995), er skattefri for modtageren. Skattefriheden er betinget af, at godtgørelsen udbetales til dækning af udgifter, som modtage­ren afholder på foreningens vegne, samt at godtgørelsen ikke overstiger satser, der fastsættes af Skatterådet.

Stk. 2. Godtgørelser, der udbetales af hjemmeværnet til frivilligt ulønnet personel, der deltager i hjemmeværnets virksomhed, er skattefrie for modtageren, når godtgørelsen ikke overstiger satser, der fastsættes af Skatterådet.

Stk. 3. Uanset at en person, der er omfattet af stk. 1 eller 2, får stillet telefon, datakommunikationsforbindelse eller computer med tilbehør omfattet af § 16, stk. 12 og 13, til rådighed til brug for vedkommendes bistand som led i foreningens skattefri virksomhed eller hjemmeværnets virksomhed, anses personen fortsat for uløn­net, og vedkommende er ikke skattepligtig af privat rådighed over de pågældende goder. Har en person, der er omfattet af stk. 1 eller 2, fået stillet telefon, datakommunikationsforbindelse eller computer med tilbehør som nævnt i 1. pkt. til rådighed, kan der ikke udbetales skattefri godtgørelse efter stk. 1 og 2 for udgifter, som modtageren afholder til tilsvarende ydelser.[(168)](#bookmark996)

§ 7 N. [(169)](#bookmark998) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for en medarbejderdeltager, jf. § 2, stk. 5, i lov om medarbejderinveste­ringsselskaber, i et medarbejderinvesteringsselskab, jf. § 3 i lov

om medarbejderinvesteringsselskaber, medregnes ikke beløb, der indskydes af arbejdsgiveren i et medarbejderinvesteringsselskab, der er registreret i Erhvervsstyrelsen, jf. § 7 i lov om medarbejde­rinvesteringsselskaber.

Stk. 2. [(170)](#bookmark1001)Beløbet som nævnt i stk. 1 kan højst udgøre 7,5 pct. af medarbejderdeltagerens kontante løn minus arbejdsmarkedsbi­drag fra den pågældende arbejdsgiver i indkomståret, dog maksimalt 30.000 kr. årligt. Ved deltagelse i flere medarbejderinvesteringssel­skaber gælder grænsen for at bortse fra arbejdsgivernes indskud på 30.000 kr. årligt for den enkelte person.

Stk. 3. [(171)](#bookmark1002)Ved indskud i selskaber med hjemsted i et andet land inden for EU/EØS end Danmark er det en betingelse for bortseelse efter stk. 1, at told- og skatteforvaltningen har godkendt det pågæl­dende selskab, herunder dets vedtægter, og at godkendelsen ikke er tilbagekaldt, jf. stk. 7.

Stk. 4. Godkendelse efter stk. 3 sker, når følgende betingelser er opfyldt:

1) S elskabet skal være gyldigt stiftet og registreret efter sit hjemlands regler.

2) S elskabet skal kunne sidestilles med et medarbejderinveste­ringsselskab med hjemsted i Danmark, jf. lov om medarbej­derinvesteringsselskaber.

3) Selskabet skal indvillige i at påtage sig de forpligtelser m.v.,

der stilles til medarbejderinvesteringsselskaber med hjemsted i Danmark.

4) Det skal være muligt via direktivet om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter, visse punktafgifter og afgiftsbe­lastning af forsikringspræmier, en dobbeltbeskatningsove­renskomst eller anden aftale om udveksling af oplysninger at verificere selskabets dokumentation vedrørende selskabet.

Stk. 5. Godkendelse kan kun ske, efter at told- og skatteforvaltnin­gen har indhentet udtalelse fra Erhvervsstyrelsen om, hvorvidt det pågældende selskab kan sidestilles med et medarbejderinvesterings­selskab med hjemsted i Danmark, jf. lov om medarbejderinveste­ringsselskaber.

Stk. 6. Ved indskud i selskaber med hjemsted i et andet land inden for EU/EØS end Danmark er det endvidere en betingelse for bort- seelse efter stk. 1, at vedtægtsændringer godkendes af told- og skatteforvaltningen, ligesom selskabet kun med told- og skattefor­valtningens godkendelse kan foretage eller medvirke til ekstraordi­nære dispositioner, som kan medføre risiko for, at vedtægten ikke kan overholdes, eller at selskabet ikke fortsat vil kunne eksistere. Godkendelser kan kun ske, efter at told- og skatteforvaltningen har indhentet udtalelse fra Erhvervsstyrelsen om, hvorvidt vedtægtsæn­dringerne og dispositionerne ville være blevet godkendt, hvis sel­skabet havde haft hjemsted i Danmark.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningen kan tilbagekalde en godkendelse efter stk. 3, hvis betingelserne for godkendelse ikke længere er opfyldt, eller hvis der uden told- og skatteforvaltningens godken­delse foretages vedtægtsændringer eller dispositioner som nævnt i stk. 6. Tilbagekaldes godkendelsen, medregnes værdien af medar­bejderdeltagerens investeringsandel ved opgørelsen af den skat­tepligtige indkomst på tidspunktet for tilbagekaldelsen.

Stk. 8. Omregning af fremmed valuta i forbindelse med indeholdelse af indkomstskat af udbytter m.v. sker til Nationalbankens middel­kurs på indeholdelsestidspunktet.

Stk. 9. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om godken­delse af selskaber m.v. efter stk. 3, om efterfølgende godkendelser efter stk. 6 og om tilbagekaldelse efter stk. 7.

§ 7O. Skattepligtige personer skal ved opgørelsen af den skatteplig­tige indkomst medregne følgende indkomster efter reglerne i stk. 2:

1) Gave- og legatbeløb, der er ydet som et engangsbeløb af of­fentlige midler, legater, kulturelle fonds og lignende her i landet eller i udlandet, når gaven eller legatet udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester, jf. dog § 7, nr. 19.[(172)](#bookmark1003)

2) [(173)](#bookmark1004) Beløb efter § 16 G, der ved en pensionsordnings opløs­

ning eller bortfald tilfalder arbejdsgiveren, når denne i sin skattepligtige indkomst har fradraget de af arbejdsgiveren præsterede tilskud til ordningen, medmindre beløbet beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 24.

3) Vederlag for afløsning af pensionstilsagn, der ikke er afdæk­ket i et pensionsinstitut, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 8, jf. stk. 3.

4) Den skattepligtiges indkomst i et indkomstår fra et af den skattepligtige udført opfinderarbejde, arbejde af litterær ka­rakter, skabende kunstnerisk eller videnskabelig karak- ter,[(174)](#bookmark1005) som efter at være nedsat med arbejdsmarkedsbidrag overstige[r(175)](#bookmark1008) et sammenligningsbeløb. Arbejdet må ikke være udført i ansættelsesforhold[(176)](#bookmark997). Indkomsten må ikke hidrøre fra stipendier eller legater. Sammenligningsbeløbet opgøres som 25 pct. af gennemsnittet af den pågældendes indkomst, jf. 6.-10. pkt., i de 3 år, der ligger umiddelbart forud for det år, hvori de i 1. pkt. nævnte indtægter erhverves. Hvis den øvrige indkomst i det år, hvori den i 1. pkt. nævnte indkomst erhverves, er mindre end det anførte gennemsnit, forhøjes sammenligningsbeløbet med forskellen. Indkomsten i hvert af de tre år, der indgår i gennemsnitsberegningen, opgøres som indkomstårets skattepligtige indkomst. Hvis den skattepligtige anvender virksomhedsordningen, forhøjes den skattepligtige indkomst med virksomhedsindkomsten, jf. virksomhedsskattelovens § 6, hvis denne er positiv, eller nedsættes, hvis denne er negativ. Forhøjelsen skal dog ikke ske med virksomhedsindkomst, som i et af de tre år er over­ført til skattepligtig indkomst. Hvis den skattepligtige foreta­ger henlæggelser til konjunkturudligning, jf. virksomheds­skattelovens § 22b, eller indkomstudligning, jf. virksomheds­skattelovens § 22 d, forhøjes den skattepligtige indkomst med disse. Forhøjelsen sker dog ikke med henlæggelser, der er hævet i et af de tre år. Den øvrige indkomst i det år, hvori den i 1. pkt. nævnte indkomst erhverves, opgøres uden hen­syn til denne indkomst, men i øvrigt på grundlag af den skattepligtige indkomst med regulering for virksomhedsind­komst og henlæggelser til konjunkturudligning efter § 22 b og indkomstudligning efter § 22 d.

Stk. 2. Af den del af summen af de i stk. 1 nævnte indkomster, der overstiger et grundbeløb på 25.000 kr. (2010-niveau), medregnes 85% til den skattepligtige indkomst. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.[(177)](#bookmark999)

§ 7 P. [(178)](#bookmark1000)Værdien af aktier, køberetter til aktier eller tegnings­retter til aktier, som personer modtager som vederlag i et ansættel­sesforhold, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis betingelserne i stk. 2 er opfyldt[(179)](#bookmark1006).

Stk. 2. [(180)](#bookmark1007) Skattefriheden efter stk. 1 er betinget af følgende:

1) Den ansatte og det selskab, hvori den pågældende er ansat, har aftalt, at reglerne i denne bestemmelse skal finde anven­delse. I aftalen skal vederlaget være entydigt identificeret. Det skal fremgå, om vederlaget består af en aktie eller en købe- eller tegningsret, og i hvilket selskab der er erhvervet eller kan erhverves aktier, og den nominelle størrelse eller

stykværdien af aktien eller den nominelle størrelse eller sty­kværdien af den aktie, som en købe- eller tegningsret giver ret til, skal fremgå. Er der stillet vilkår for vederlagets erhver­velse eller givet den ansatte en valgmulighed inden for et nærmere fastsat tidsrum til udnyttelse af vederlaget, skal disse vilkår fremgå af aftalen.

2) Værdien[(181)](#bookmark1009) af vederlaget efter stk. 1 overstiger i samme år ikke 10 pct. af den ansattes årsløn[(182)](#bookmark1010) på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, jf. dog 2. og 4. pkt. Er adgangen til at erhverve aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier åben på lige vilkår[(183)](#bookmark1011) for mindst 80 pct. af en kreds af selskabets ansatte, som fastlægges efter almene kriteri- er[(184)](#bookmark1013), kan værdien af vederlaget i samme år udgøre til og med 20 pct. af den ansattes årsløn på det tidspunkt, hvor af­talen indgås.[(185)](#bookmark1012) Antallet af ansatte i selskabet efter 2. pkt. opgøres på det tidspunkt, hvor adgangen til at erhverve ak­tierne, køberetterne til aktier eller tegningsretterne til aktier er åben for de ansatte.[(186)](#bookmark1014) Værdien af vederlaget efter stk. 1 kan i samme år udgøre til og med 50 pct. af den ansattes årsløn på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, hvis betingelser­ne i stk. 7 tillige er opfyldt[(187)](#bookmark1015).

3) Vederlaget efter stk. 1 ydes af det selskab, hvor personen er ansat, eller af et selskab, der er koncernforbundet med dette selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

4) Vederlaget efter stk. 1 er aktier i det selskab, hvor personen er ansat, eller i et selskab, der er koncernforbundet med dette selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller giver ret til at erhverve eller tegne aktier i de nævnte selskaber.

5) Aktier, der modtages af ansatte, og aktier, den ansatte kan erhverve eller tegne i henhold til modtagne købe- eller teg­ningsretter, udgør ikke en særlig aktieklasse[(188)](#bookmark1017).

6) Modtagne købe- og tegningsretter overdrages ikke. Det anses ikke for en overdragelse, hvis retten udløber uudnyttet eller overdrages ved arv.

7) Modtagne køberetter indeholder en ret for enten den ansatte eller det selskab, der har ydet køberetten, til at erhverve eller levere aktier.

Stk. 3. Kræver opfyldelse af betingelserne i stk. 2 ændring i en af­tale, der er indgået om vederlag i form af aktier eller købe- eller tegningsretter, af udnyttelses- eller købskursen, af antallet af aktier eller købe- og tegningsretter eller af den aktieklasse, hvori den an­satte erhverver aktier, med henblik på anvendelse af reglerne i denne paragraf, anses en sådan ændring ikke for at indebære en afståelse eller erhvervelse af nye aktier eller købe- eller tegnings­retter. Det er en betingelse, at ændringen af aftalen udelukkende har til formål at tilpasse aftalen med henblik på at opfylde betingel­serne i stk. 2[(189)](#bookmark1018).

Stk. 4. Vurderingen af, om betingelsen i stk. 2, nr. 2, er opfyldt, foretages ud fra vederlagets værdi på det tidspunkt, hvor den fakti­ske udnyttelseskurs for købe- eller tegningsretterne henholdsvis den faktiske købskurs for aktierne foreligger, dog senest på det tidspunkt, hvor den ansatte erhverver ubetinget ret til den modtagne aktie eller købe- eller tegningsret, og årslønnen på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, jf. dog stk. 5.

Stk. 5. Erhverver den ansatte ubetinget ret til en købe- eller tegnings­ret før det tidspunkt, hvor den faktiske udnyttelseskurs foreligger, kan den ansatte vælge, at vurderingen skal foretages ud fra veder­lagets værdi på det tidspunkt, hvor den faktiske udnyttelseskurs foreligger, og årslønnen på det tidspunkt, hvor aftalen er indgået. Er udnyttelseskursen for en købe- eller tegningsret fastsat som en fast procentdel af markedskursen for aktien ved begyndelsen hen­holdsvis afslutningen af en nærmere bestemt periode, skal vurde­ringen foretages ud fra vederlagets værdi ved begyndelsen af peri-

oden, når udnyttelseskursen er en procentdel af kursen denne dag, henholdsvis ved afslutningen af perioden, når udnyttelseskursen er en procentdel af kursen denne dag. Foretages vurderingen ud fra vederlagets værdi på det tidspunkt, hvor den faktiske udnyttel­seskurs for købe- eller tegningsretter henholdsvis den faktiske købskurs for aktier foreligger, og overstiger værdien procentgrænsen af årslønnen som nævnt i stk. 2, nr. 2, på det tidspunkt, hvor aftalen er indgået, mens retserhvervelsen sker i 2 eller flere år, kan den ansatte fordele den samlede værdi af vederlaget på de år, hvori retserhvervelsen af vederlaget ske[r(190)](#bookmark1020).

Stk. 6. Det er uden betydning for, hvornår den faktiske udnyttelses­kurs for købe- eller tegningsretter henholdsvis den faktiske købskurs for aktier efter stk. 4 og 5 foreligger, at udnyttelseskursen eller an­tallet af købe- eller tegningsretter henholdsvis købskursen eller antallet af aktier skal reguleres ved en kapitalforhøjelse til andet end markedskursen eller ved fondsaktieudstedelse, kapitalnedsæt­telse, udbytteudlodning, aktieombytning, aktiesplit, rekapitalisering, fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver, når reguleringen er inde­holdt i aftalen, og når reguleringen alene har til formål at fastholde værdien af købe- eller tegningsretten henholdsvis aktien uændret. Stk. 7. [(191)](#bookmark1022) Skattefriheden efter stk. 1, jf. stk. 2, nr. 2, 4. pkt., er betinget af følgende:

1) Selskabet, hvor personen er ansat, har på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, i et af de to seneste godkendte årsregnskaber haft højst 50 ansatte[(192)](#bookmark1016). Antallet af ansatte opgøres efter reglerne i årsregnskabsloven[(193)](#bookmark1019). Hvis selskabet i et regn­skabsår er indgået i en koncern, jf. årsregnskabslovens bilag

1, B, nr. 1, opgøres antallet af ansatte for koncernen som helhed[(194)](#bookmark1021).

2) Selskabet, hvor personen er ansat, har på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, i et af de to seneste godkendte årsregnskaber haft en nettoomsætning, der ikke oversteg 15 mio. kr., eller en balancesum, der ikke oversteg 15 mio. kr[(195)](#bookmark1023). Den årlige nettoomsætning og balancesum opgøres efter reglerne i års­regnskabslovens § 7, stk. 3[(196)](#bookmark1025). Hvis selskabet i et regn­skabsår er indgået i en koncern, jf. årsregnskabslovens bilag

1, B, nr. 1, opgøres nettoomsætning og balancesum for kon­cernen som helhed[(197)](#bookmark1028).

3) Selskabet, hvor personen er ansat, har været aktivt på et marked i mindre end 5 år før kalenderåret, hvor aftalen ind- gås[(198)](#bookmark1029). Selskabet anses for aktivt på et marked, når det har haft sit første kommercielle salg[(199)](#bookmark1024). Selskabet anses efter 1. pkt. for at have været aktivt på et marked i mindst 5 år før kalenderåret, hvor aftalen indgås, hvis det har været modtagende selskab i en skattefri omstrukturering efter fu­sionsskatteloven og det indskydende selskab foretog sit første kommercielle salg mindst 5 år før året, hvor aftalen er indgå­et. Er aktiver, som selskabet har modtaget ved en skattefri omstrukturering efter fusionsskatteloven, indgået i flere successive skattefrie omstruktureringer efter fusionsskatte­loven, skal bedømmelsen af, hvornår det første kommercielle salg er foretaget, ske i forhold til det første selskab, der med hensyn til de pågældende aktiver var indskydende selskab i en skattefri omstrukturering efter fusionsskatteloven[(200)](#bookmark1026).

4) Selskabet, hvor personen er ansat, må ikke på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, drive virksomhed, som i overvejende grad består af passiv kapitalanbringelse, jf. aktieavancebe­skatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 5, 2. pkt., og stk. 6[(201)](#bookmark1027).

5) Selskabet, hvor personen er ansat, må ikke på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, være kriseramt som defineret i Europa­Kommissionens meddelelse om Fællesskabets rammebestem-

melser for statsstøtte til redning og omstrukturering af krise­ramte ikke-finansielle virksomhede[r(202)](#bookmark1030).

6) Selskabet, hvor personen er ansat, må ikke på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, have undladt at efterkomme et krav om tilbagebetaling af støtte, som Europa-Kommissionen ved en tidligere afgørelse har erklæret ulovlig og uforenelig med det indre marked[(203)](#bookmark1033).

7) Den ansatte, som modtager vederlag efter stk. 1, må ikke på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, direkte eller indirekte eje mere end 25 pct. af aktiekapitalen eller råde over mere end 50 pct. af stemmeværdien i selskabet, der yder vederla- ge[t(204)](#bookmark1035). Ved opgørelsen efter 1. pkt. medregnes aktier ejet af den ansattes ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhol[d(205)](#bookmark1031).

8) Selskabet, hvor personen er ansat, eller koncernforbundne selskaber, jf. årsregnskabslovens bilag 1, B, nr. 1, må ikke på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, have aktier eller anpar­ter optaget til handel på et reguleret marked[(206)](#bookmark1032).

9) Selskabet, hvor personen er ansat, skal, når selskabet modta­ger støtte, i form af at den ansatte tildeles vederlag efter stk.

1, som omfattes af stk. 2, nr. 2, 4. pkt., indberette støtten til told- og skatteforvaltningen, hvis den samlede støtte efter ordningen beløbsmæssigt overstiger 500.000 euro i et kalen- derå[r(207)](#bookmark1034). Omregningen fra danske kroner til euro skal ske efter den kurs, der gælder den første arbejdsdag i oktober i det kalenderår, som indberetningen vedrører, og offentliggø­res i Den Europæiske Unions Tidende. Opgørelsen af støtten efter 1. og 2. pkt. skal ske pr. juridisk enhed[(208)](#bookmark1036). Uanset skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, kan told- og skattefor­valtningen offentliggøre oplysninger indberettet efter 1.-3. pkt. og oplysninger om virksomhedens navn, virksomheds­type, cvr-nummer og størrelse og dato for tildeling[(209)](#bookmark1038). Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om indberet­ning og offentliggørelse af oplysninger indberettet efter 1.­

3. pkt. og oplysninger om virksomhedens navn, virksomheds­type, cvr-nummer og størrelse og dato for tildeling.

Stk. 8. Foretager det selskab, der yder vederlag efter stk. 2, nr. 3, eller det selskab, hvori den ansatte kan erhverve aktier efter stk. 2, nr. 4, inden den ansattes udnyttelse af retten eller erhvervelse af aktien en kapitalforhøjelse m.v. som nævnt i stk. 6, og foretages der som følge af denne kapitalforhøjelse m.v. en ændring af den aftale om vederlaget, som selskabet og den ansatte har indgået, anses en sådan ændring ikke for at indebære en afståelse eller er­hvervelse af nye aktier eller købe- eller tegningsretter. Det er en betingelse herfor, at det selskab, hvori den pågældende er ansat efter kapitalforhøjelsen m.v. som nævnt i stk. 6, og den ansatte efter stk. 2, nr. 1, aftaler, at reglerne i denne bestemmelse skal finde an­vendelse på det vederlag, som den ansatte modtager efter kapital­forhøjelsen m.v. Ved kapitalforhøjelsen m.v. som nævnt i stk. 6 foretages en vurdering af, om betingelserne i stk. 2 er opfyldt. Be­tingelsen i stk. 2, nr. 2, anses dog for opfyldt, hvis værdien af ve­derlaget i form af tilsagn om aktier eller modtagne købe- og teg­ningsretter efter kapitalforhøjelsen m.v. som nævnt i stk. 6 svarer til værdien før kapitalforhøjelsen m.v.

Stk. 9. Udløber en tegningsret omfattet af stk. 1 uudnyttet, bortfalder en eventuel beskatning efter aktieavancebeskatningsloven.

Stk. 10. Der kan ikke foretages fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, af værdien af de aktier eller købe- eller tegningsretter, der er skattefri efter stk. 1. Ved afståelse af aktier eller købe- og tegningsretter til aktier, der er skattefri for den ansatte efter stk. 1, og afståelse af aktier til opfyldelse af tildelte køberetter, der er

skattefri for den ansatte efter stk. 1, skal aktierne og købe- og teg­ningsretterne ved opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebe­skatningsloven henholdsvis kursgevinstloven anses for afstået til handelsværdien på afståelsestidspunktet.

Stk. 11. I tilfælde, der er omfattet af stk. 1-10, finder §§ 16 eller 28, jf. statsskattelovens § 4, ikke anvendelse, jf. dog stk. 12 og 13. Stk. 12. Udnyttes en købe- eller tegningsret, der er omfattet af stk. 1-10, ved kontant udbetaling til den ansatte af købe- eller tegnings­rettens værdi, finder § 28 anvendelse. Er betingelsen i § 28 ikke opfyldt, finder § 16, jf. statsskattelovens § 4, anvendelse.

Stk. 13. Ophører den ansattes skattepligt her til landet, finder §§ 16 og 28, jf. statsskattelovens § 4, anvendelse.[(210)](#bookmark1039)

§ 7 Q. [(211)](#bookmark1042) Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

1) Godtgørelse efter skatteforvaltningslovens § 52 samt renter efter samme lovs § 57, stk. 2 og 5.

2) Beløb, som betales[(212)](#bookmark1043) til en godtgørelsesberettiget per- son[(213)](#bookmark1045) efter skatteforvaltningslovens kapitel 19 til dækning af dennes udgifter til sagkyndig bistand mv[(214)](#bookmark1046). Det gælder dog ikke, i det omfang beløbet med tillæg af omkostnings­godtgørelsen og andre godtgjorte udgifter overstiger perso­nens samlede udgifter til sagkyndig bistand mv. i sagen, eller hvis beløbet ikke må anses for ydet som følge af yderens retlige interesse i sagen[(215)](#bookmark1037), eller hvis det er aftalt, at den godtgørelsesberettigede persons honorar til yderen for bistand i sagen udgør en andel af den økonomiske gevinst, som den godtgørelsesberettigede opnår i sagen.[(216)](#bookmark1040)

Stk. 2. Beløb, som er nævnt i stk. 1, nr. 2, kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst, medmindre yderen er en fond eller forening mv., der efter lovgivningens almindelige regler har fradrag for ud­lodninger eller uddelinger. Ydes beløbet som led i et ansættelses­forhold eller som led i en aftale om personligt arbejde i øvrigt til dækning af modtagerens udgifter til sagkyndig bistand mv., og fradrager arbejdsgiveren mv. beløbet i sin skattepligtige indkomst, medregnes beløbet til modtagerens skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Udgifter til sagkyndig bistand i skatteansættelsessager og skattesager kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. Selskaber m.v. og selvstændigt erhvervsdrivende kan dog fradrage udgifter som nævnt i 1. pkt. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, i det omfang der ikke kan ydes godtgørelse efter skatteforvaltnings­lovens kapitel 19[(217)](#bookmark1041) for de samme udgifter. Udgifter til sagkyndig bistand i sager som nævnt i skatteforvaltningslovens § 52, stk. 7, kan dog ikke fradrages ved indkomstopgørelsen.[(218)](#bookmark1044)

§ 7 R. Udbetaling af VE-bonus fastsat i regler udstedt i medfør af § 13, stk. 4, i lov om fremme af vedvarende energi medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkoms[t(219)](#bookmark1047).

Stk. 2. [(220)](#bookmark1049)Udbetaling af testcenterbonus fastsat i regler udstedt i medfør af § 21, stk. 3, i lov om testcentre for store vindmøller ved Høvsøre og Østerild medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

§ 7 S. [(221)](#bookmark1051) Tilskud, der ydes af Banestyrelsen til foranstaltninger til begrænsning af støj fra jernbaner, medregnes ikke til den skat­tepligtige indkomst.

Stk. 2. Tilskud, der ydes af Vejdirektoratet eller af andre offentlige myndigheder til foranstaltninger til begrænsning af støj fra veje, medregnes ikke til den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Hvis der til foranstaltninger til begrænsning af støj er ydet offentligt tilskud, der omfattes af bestemmelserne i stk. 1 eller 2, behandles andre tilskud, der ydes til de samme foranstaltninger, skattemæssigt efter reglerne i stk. 1 eller 2.

Stk. 4. Den del af udgifterne til foranstaltninger til begrænsning af støj, som dækkes af tilskudsbeløb efter stk. 1-3, kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen eller medregnes ved opgørelsen af

grundlaget for skattemæssige afskrivninger og medregnes ikke til anskaffelsessummen ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste eller tab ved afståelse af ejendommen.

§ 7 T. [(222)](#bookmark1052) Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke udbe­talinger mv. fra stater, fonde, organisationer mv., såfremt de er udbetalt som følge af nazistiske overgreb mod personer under An­den Verdenskrig.

§ 7 U. [(223)](#bookmark1053) Gaver, godtgørelser og gratialer fra den skattepligtiges arbejdsgiver[(224)](#bookmark1056), der ydes i forbindelse med en medarbejders fratræden af stilling eller i forbindelse med arbejdsgiverens eller medarbejderens jubilæum, medregnes til den skattepligtige ind­komst med det beløb, hvormed de samlede erhvervelser i løbet af indkomståret overstiger 8.000 kr., jf. dog stk. 2-4 og § 31. Det er en forudsætning for skattefriheden, at den skattepligtige person, der modtager gaven, godtgørelsen eller gratialet, er ansat som løn­modtager i den virksomhed, der foretager udbetalingen. Reglen i 1. pkt. gælder ikke, i det omfang beløbet træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket modtageren kunne være opsagt i henhold til sin kontrakt eller lovgivningens almindelige regler[(225)](#bookmark1048).

Stk. 2. For fratrædelsesgodtgørelse[r(226)](#bookmark1050) er det en betingelse for skattefriheden efter stk. 1, at

1) den skattepligtige person, der modtager godtgørelsen, fuld­stændig ophører med at være ansat i den udbetalende virk- somhed,[(227)](#bookmark1054) og at

2) godtgørelsesbeløbet udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratrædelsen.

Stk. 3. For gaver og gratialer, der udbetales i anledning af en med­arbejders jubilæum i virksomheden, er det en betingelse for skatte­friheden efter stk. 1, at ansættelsen har bestået i 25, 35 eller et større antal år deleligt med 5.

Stk. 4. [(228)](#bookmark1055) For gaver og gratialer, der ydes i forbindelse med en virksomheds jubilæum, er det en betingelse for skattefriheden efter stk. 1, at

1) v irksomheden har bestået i 25 år eller i et antal år, der er deleligt med 25, og at

2) v irksomheden beløbsmæssigt udbetaler det samme jubilæums­

gratiale til samtlige fuldtidsansatte medarbejdere og en for­holdsmæssig andel heraf til deltidsansatte medarbejdere.

§ 7 V. For modtagere af uddelinger, som efter fondens eller fore­ningens valg fradrages på de tidspunkter, hvor de enkelte rater forfalder, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, 2. pkt., udskydes beskatningstidspunktet for uddelingen tilsvarende.[(229)](#bookmark1058)

Stk. 2. [(230)](#bookmark1059) Modtagere af uddelinger fra fonde og foreninger m.v. omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, skal alene medregne 80 pct. af uddelingsbeløbet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når uddelingen sker til fyldestgørelse af formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyt­tige. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved uddelinger fra tilsva­rende fonde og foreninger, som er hjemmehørende i udlandet, er skattepligtige uden fritagelse i det land, hvor de er hjemmehørende, og ikke har fradrag for uddelingen. Uddelinger, der strækker sig over flere indkomstår, medregnes i den skattepligtige indkomst, når de enkelte rater forfalder. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse for uddelinger omfattet af fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, 2. pkt. Stk. 3. Modtagere af uddelinger fra fonde og foreninger m.v. om­fattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2 eller 4, skal ikke medregne uddelinger, som sker til fyldestgørelse af formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, når fonden og modtageren er koncernforbundne, jf. selskabsskatte-

lovens § 31 C. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved uddelinger fra tilsvarende fonde og foreninger, som er hjemmehørende i EU eller EØS, som er skattepligtige uden fritagelse i det land, hvor de er hjemmehørende, og som ikke har fradrag for uddelingen.

§ 7 X. [(231)](#bookmark1061) Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke til­skud, der ydes og anvendes i henhold til lov om fremme af privat udlejningsbyggeri eller lov om støttede private ungdomsboliger. Stk. 2. Ved opgørelse af fortjeneste og tab på fast ejendom, hvortil der er ydet tilskud efter lov om fremme af privat udlejningsbyggeri eller lov om støttede private ungdomsboliger, anvendes anskaffel­sessummen opgjort efter de almindelige regler fratrukket tilskud- det[(232)](#bookmark1057).

§ 7 Y. [(233)](#bookmark1060) Værdien af kvoter og betalingsrettigheder, som er omfattet af afskrivningslovens §§ 40 A-40 C, og som er tildelt ve­derlagsfrit, medregnes ikke ved opgørelsen af modtagerens skat­tepligtige indkomst.

Stk. 2. [(234)](#bookmark1062) En forpagter, som har indgået forpagtningsaftale inden den 1. januar 2006, kan uden skattemæssige konsekvenser for par­terne vederlagsfrit overdrage betalingsrettigheder, jf. afskrivnings­lovens § 40 C. 1. pkt. finder anvendelse ved overdragelser fra for­pagter til bortforpagter og ved videreforpagtning ved overdragelser fra sekundær forpagter til primær forpagter[(235)](#bookmark1063). Det er ikke en betingelse, at de betalingsrettigheder, der overdrages, er dem, som oprindelig blev tildelt forpagteren. 1. pkt. finder dog kun anvendelse ved overdragelse af betalingsrettigheder, hvis værdi på tidspunktet for førstegangstildelingen højst svarer til værdien af de betalings­rettigheder, som forpagteren oprindelig fik tildelt ved førstegangstil- delingen[(236)](#bookmark1064). Ved videreforpagtning tillægges den oprindelige værdi af de rettigheder, videreforpagter har fået efter forpagterreg­len. Ved en betalingsrettigheds værdi forstås basisværdi inklusive eventuelle tillæg.

§ 7 Z. [(237)](#bookmark1066) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal spildevands- og vandforsyningsselskaber[(238)](#bookmark1068), ikke medregne be­løb, som selskabet indregner i sine priser som følge af, at selskabet er forpligtet til at refundere en kommune et beløb svarende til den aktuarmæssigt opgjorte værdi af de tjenestemandsforpligtelser, som er optjent forud for selskabets overtagelse af driften af spildevands- og vandforsyningen, og hvortil kommunen ikke har hensat midler. § 7 Æ. [(239)](#bookmark1070) Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst med­regnes ikke vederlag eller godtgørelser, som med henblik på pasning af syge børn i en privat husstand udbetales af personer i husstanden til personer over 60 år. Følgende betingelser skal være opfyldte: 1) Den samlede indtægt for den pågældende ved børnepasningen

overstiger ikke et grundbeløb på 3.100 kr. (2010-niveau) år­ligt. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

2) U dgifter i forbindelse med børnepasningen fradrages ikke i den skattepligtige indkomst[(240)](#bookmark1071).

3) B ørnepasseren deltager i en ordning, som skal være admini­streret af kommunen eller en frivillig social organisation. Det skal af foreningen eller fondens vedtægter bl.a. fremgå, at ordningen er rettet mod syge børn. Den kommune, hvori ordningen fungerer, skal have ordningen, herunder sædvan­lige vedtægtsmæssige oplysninger, registreret som en reser- vebedsteforældreordning[(241)](#bookmark1073).

§ 7 Ø. [(242)](#bookmark1077) I tilfælde, hvor den indeholdelsespligtige efter tilla- delse[(243)](#bookmark1079) fra told- og skatteforvaltningen yder betaling efter kil­deskattelovens § 69 A[(244)](#bookmark1065), medregnes de rejse- og befordrings­godtgørelser, der indgår i beregningen af den indeholdelsespligtiges betaling, samt den indeholdelsespligtiges betaling efter kildeskatte­lovens § 69 A ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos modtageren af godtgørelserne.

Stk. 2. Betalinger efter kildeskattelovens § 69 A kan ikke fradrages ved opgørelsen af den indeholdelsespligtiges skattepligtige ind­komst.

Stk. 3. Modtagere af godtgørelser, der er skattefri efter stk. 1, kan ikke foretage befordringsfradrag for befordring, der har dannet grundlag for godtgørelserne, eller for rejseudgifter m.v. efter § 9 A, stk. 7, 1. eller 3. pkt., der er godtgjort med de pågældende godtgørelser.

§ 7 Å. [(245)](#bookmark1067) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med­regnes ikke værdien af sædvanlige ydelser, der udføres inden for privatsfæren[(246)](#bookmark1069) som et udslag af almindelig hjælpsomhed, gav­mildhed eller socialt engagement (familie- og vennetjenester).[(247)](#bookmark1072) Ydelserne må ikke[(248)](#bookmark1074)

1) være af kommerciel karakter,

2) indgå i organiseret byttehandel,[(249)](#bookmark1075)

3) bestå i forud aftalt udveksling af ydelse[r(250)](#bookmark1076) eller

4) inkludere betaling med kontanter eller andre likvide midler. Stk. 2. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes ikke vederlag til en person under 16 år som betaling for arbejde for en privat hvervgiver udført i eller i tilknytning til dennes private hjem.[(251)](#bookmark1078)

Stk. 3. [(252)](#bookmark1080) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med­regnes ikke vederlag for arbejde for en privat hvervgiver udført i eller i tilknytning til dennes private hjem[(253)](#bookmark1081) til en person, der opfylder alderskravet i lov om social pension til at kunne få folke- pension[(254)](#bookmark1082). Det er en betingelse, at arbejdet ikke udføres som et led i erhvervsmæssig virksomhed eller indberettes som fradragsbe­rettiget ydelse af en privat hvervgiver efter reglerne i § 8 V. Veder­lag efter 1. pkt., der inden for et indkomstår overstiger et grundbeløb på 10.000 kr. (2010-niveau), medregnes dog til den skattepligtige indkomst med den del af vederlaget, der overstiger grundbeløbet. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

§ 8. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages ud­gifter, somi forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår.[(255)](#bookmark1084) Stk. 2. Bestemmelserne i stk. 1 finder ikke anvendelse i de tilfælde, hvor den skattepligtige indkomst opgøres som en procentdel af en forenings formue efter reglerne i selskabsskatteloven.[(256)](#bookmark1085) Stk. 3. [(257)](#bookmark1086) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages:

a) løbende provisioner eller præmier for lån, som den skatteplig­tige optager, eller for sikring af hans tilgodehavende,

b) præmier og lignende løbende ydelser for kaution for den skattepligtiges gæld, og

c) stiftelsesprovisioner, engangspræmier og lignende engangsy- delser for lån, sikring af tilgodehavender eller kaution, som nævnt under a) og b), såfremt løbetiden er mindre end 2 år.[(258)](#bookmark1087)

Stk. 4. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter til repræsentation dog kun med et beløb svarende til 25% af de afholdte udgifter.[(259)](#bookmark1083)

§ 8 A. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages gave[r(260)](#bookmark1088), som det godtgøres, at giveren[(261)](#bookmark1089) har ydet til forenin­ger, stiftelser, institutioner mv., hvis midler anvendes i almenvel­gørende eller på anden måde almennyttigt[(262)](#bookmark1091) øjemed til fordel for en større kreds af personer. Fradraget kan ikke udgøre mere end et grundbeløb på 14.500 kr. (2010-niveau)[(263)](#bookmark1092), som reguleres efter personskattelovens § 20. Endelig er fradrag betinget af, at foreningen m.v. har indberettet indbetalingen til told- og skattefor­valtningen efter skatteindberetningslovens § 26[(264)](#bookmark1093).

Stk. 2. [(265)](#bookmark1094)Fradragsretten efter stk. 1 er betinget af, at foreningen eller det religiøse samfund[(266)](#bookmark1096) m.v. er godkendt her i landet eller i et andet EU/EØS-land, hvor det er hjemmehørende, for det kalen­derår, hvori donationen gives, jf. stk. 3. Det skal af vedtægter, fundats el.lign. fremgå, at formålet er almenvelgørende, dvs. at midlerne alene kan anvendes til støtte for en videre kreds af perso­ner, som er i økonomisk trang eller har vanskelige økonomiske forhold, eller til et formål, som ud fra en i befolkningen almindeligt herskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt, og som kommer en vis større kreds til gode, eller at der er tale om et religiøst sam­fund. Det skal tilsvarende fremgå, at et likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden velgørende forening m.v. For trossamfund, som søger om godkendelse, jf. stk. 3, på baggrund af det religiøse virke, er det endvidere en betingelse, at de er registreret som anerkendt trossamfund efter lov om trossam­fund uden for folkekirken eller tilsvarende regler i et andet EU- eller EØS-land. For menigheder, forsamlinger og kredse m.v., som søger om godkendelse, jf. stk. 3, på baggrund af det religiøse virke, er det en betingelse, atde er anerkendt som en del af et trossamfunds anerkendelse efter lov om trossamfund uden for folkekirken eller tilsvarende regler i et andet EU- eller EØS-land. 5. pkt. gælder dog ikke for valgmenigheder, som er anerkendt efter lov om valgmenig­heder.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen fastsætter nærmere regler om godkendelse af foreninger m.v., organisatoriske forhold og indsen­delse af oplysninger om formue, indtægter, bidragydere, midlernes anvendelse m.v[(267)](#bookmark1090). Told- og skatteforvaltningen fastsætter for patientforeninger, som repræsenterer sjældne sygdomme, særlige regler om godkendelse, der fraviger de almindelige betingelser om antal kontingentbetalende medlemmer, antal årlige gavegivere, gavestørrelse og årlig bruttoindtægt eller formue[(268)](#bookmark1095). Told- og skatteforvaltningen offentliggør hvert år en liste over de organisa­tioner, som opfylder betingelserne for at kunne modtage fradrags­berettigede ydelser[(269)](#bookmark1097). For at være berettiget hertil og blive op­taget på listen, skal en organisations ansøgning m.v. herom for det pågældende og følgende kalenderår være modtaget hos told- og skatteforvaltningen senest den 1. oktober. Told- og skatteforvalt­ningen kan videregive oplysninger om afslag på en ansøgning om godkendelse efter stk. 2 eller tilbagekaldelse af en godkendelse efter stk. 2 til andre offentlige myndigheder, hvis oplysningerne er af betydning for myndighedens virksomhed eller for en afgørelse, som myndigheden skal træffe.[(270)](#bookmark1098)

Stk. 4. Gaver, der er fradraget efter § 8 S, kan ikke fradrages efter stk. 1 og 2[(271)](#bookmark1099).

§ 8 B. [(272)](#bookmark1100)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhe[d(273)](#bookmark1105) i tilknytning[(274)](#bookmark1112) til den skattepligtiges erhverv,[(275)](#bookmark1113) bortset fra udgifter til efterforskning efter råstoffer, jf. stk. 2, efter den skat­tepligtiges valg enten fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori de er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår.[(276)](#bookmark1101) Det samme gælder udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværende virksomhed. Hvis udgifter som nævnt i 1. pkt. er afholdt, før den skattepligtige påbe­gyndte erhvervet, kan udgifterne først fradrages i det indkomstår, hvori erhvervet er påbegyndt, eller afskrives som anført fra og med dette indkomstår, medmindre der er tale om et aktie- eller anparts­selskab. Told- og skatteforvaltningen kan dog tillade, at udgifterne fradrages eller afskrives som anført før påbegyndelsen af erhver- vet.[(277)](#bookmark1102)

Stk. 2. [(278)](#bookmark1103)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter, som afholdes til efterforskning efter råstoffer i tilknytning til den skattepligtiges erhverv. Hvis udgifterne er af­holdt, før den skattepligtige påbegyndte erhvervet, afskrives udgif- Copyright © Karnov Group Denmark A/S

terne dog med lige store årlige beløb over 5 år fra og med det ind­komstår, hvori erhvervet blev påbegyndt.[(279)](#bookmark1104) Det samme gælder, hvis udgifterne i det indkomstår, hvori de er afholdt, overstiger 30% af den skattepligtiges overskud ved selvstændig erhvervsvirk­somhed, opgjort uden fradrag og afskrivning efter dette stykke, men med tillæg af renteudgifter og valutakurstab og med fradrag af rente- og udbytteindtægter, samt valutakursgevinst, som indgår i opgørelsen af overskuddet. Told- og skatteforvaltningen kan tilla­de, at udgifter som omhandlet i 2. pkt. fradrages eller afskrives før igangsættelsen af den erhvervsvirksomhed, hvorpå efterforskningen tager sigte. Når omstændighederne taler derfor, kan told- og skatte­forvaltningen desuden tillade, at udgifter som omhandlet i 3. pkt. fradrages på én gang.

Stk. 3. Uanset stk. 1 og 2 kan udgifter til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, skibe og fast ejendom kun fradrages eller afskrives efter lov om skattemæssige afskrivninger m.v.[(280)](#bookmark1106)

Stk. 4. [(281)](#bookmark1107)Fradrag eller afskrivninger efter stk. 1 kan for udgifter afholdt i indkomstårene 2018 og 2019 foretages med et beløb sva­rende til 101,5 pct. af den afholdte udgift, for indkomståret 2020 med 103 pct., for indkomstårene 2021 og 2022 med 105 pct. og for indkomstårene 2023-2025 med 108 pct. For indkomstårene 2020-2022 kan der ud over fradrag eller afskrivninger efter 1. pkt. foretages fradrag eller afskrivninger på 27 pct. for indkomståret 2020 og 25 pct. for indkomstårene 2021 og 2022 af udgiften. Fradrag eller afskrivninger som nævnt i 1. pkt. kan for indkomståret 2026 foretages med et beløb svarende til 114 pct. af den afholdte udgift, for indkomståret 2027 med et beløb svarende til 116 pct. af den afholdte udgift og fra og med indkomståret 2028 med et beløb svarende til 120 pct. af den afholdte udgift. Fradrag eller afskriv­ninger efter 2. pkt. og fradrag efter afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, 3. pkt., kan højst foretages for samlede udgifter på 845 mio. kr. i indkomståret 2020 og 910 mio. kr. i indkomstårene 2021 og 2022. Fradrag eller afskrivning efter 3. pkt. og fradrag efter afskriv­ningslovens § 6, stk. 1, nr. 3, 4. pkt., kan højst foretages for samlede udgifter på 793 mio. kr. (2010-niveau). Udgifter over loftet i 5. pkt. kan fra og med indkomståret 2026 fradrages med 110 pct. Begræns­ningerne efter 4. og 5. pkt. gælder samlet for sambeskattede selska­ber i samme koncern, idet den samlede begrænsning fordeles for­holdsmæssigt mellem de sambeskattede selskabers udgifter omfattet af4. og 5. pkt.[(282)](#bookmark1108) Grundbeløbet i 5. pkt. reguleres efter personskat­telovens § 20, dog således at det regulerede beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der kan deles med 100.000.[(283)](#bookmark1109)

§ 8 C. (Ophævet).[(284)](#bookmark1111)

§ 8 D. [(285)](#bookmark1110) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst gives der ikke fradrag for udgifter til bestikkelse som nævnt i straffelovens § 144, § 299, stk. 2, og § 304 a, stk. 2, og § 10 b i lov om fremme af integritet i idrætten[(286)](#bookmark1114). Bestemmelsen i 1. pkt. finder anven­delse, uanset om den nævnte bestikkelse er lovlig efter lovgivningen i den stat, hvor udgiften til bestikkelse er afholdt[(287)](#bookmark1115). Afgørende er alene, om den nævnte bestikkelse ville være strafbar efter straf­felovens § 144, § 299, stk. 2, eller § 304 a, stk. 2, eller § 10 b i lov om fremme af integritet i idrætten, hvis bestikkelsen var foregået her i landet.

§ 8 E. [(288)](#bookmark1117)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal landbrugeres fradrag efter § 6, stk. 1, litra a, i statsskatteloven for udgifter til bjærgning og opbevaring mv. af halm ikke begrænses under hensyn til, at halmen benyttes til fyring i anlæg, som forsyner den private bolig med varme.

§ 8 F. [(289)](#bookmark1118) Personer, der er oplysningspligtige efter skatteindbe­retningslovens § 41, stk. 1[(290)](#bookmark1119), kan kun fradrage renter ved opgø­relsen af den skattepligtige indkomst, hvis låntager har afgivet op­

side 13

lysninger[(291)](#bookmark1121) om identiteten af långiver efter skatteindberetnings­lovens § 41, eller hvis lånet er indberetningspligtigt efter andre bestemmelser i skatteindberetningsloven.

§ 8 G. (Ophævet).

§ 8 H. [(292)](#bookmark1122)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages gaver, som giveren har ydet til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige[(293)](#bookmark1124) foreninger, stiftelser, institutioner m.v., der anvender deres midler til forskning[(294)](#bookmark1125). Foreningerne, stiftelserne, institutionerne m.v. skal være hjemmehørende her i landet eller i et andet EU/EØS-land. Fradraget er betinget af, at foreningen, stiftelserne, institutionerne m.v., har indberettet gaven til told- og skatteforvaltningen efter skatteindberetningslovens § 26[(295)](#bookmark1126).

Stk. 2. [(296)](#bookmark1127)Fradrag efter stk. 1 er betinget af, at told- og skattefor­valtningen for det kalenderår, hvori gaven ydes, har godkendt den pågældende forening, stiftelse, institution m.v. som berettiget til at modtage gaver med den virkning, at gavebeløbet kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Told- og skatteforvalt­ningen skal forinden godkendelsen indhente en udtalelse fra Dan­marks Frie Forskningsfond om, hvorvidt foreningen, stiftelsen, in­stitutionen m.v. anvender sine midler til forskning.

Stk. 3. Stk. 1 finder ikke anvendelse, såfremt gavegiver og gave­modtager er interesseforbundne, jf. § 2.

Stk. 4. I tilfælde, der er omfattet af stk.1, finder § 8 A ikke anven- delse[(297)](#bookmark1128).

§ 8 I. (Ophævet).

§ 8 J. [(298)](#bookmark1116) Udgifter til rådgivning vedrørende investering i aktier m.v. med henblik på helt eller delvis at erhverve et eller flere sel­skaber m.v. med henblik på at deltage i ledelsen og driften af disse kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

§ 8 K. [(299)](#bookmark1120) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, der afholdes til nyplantning af fredskov[(300)](#bookmark1123), fradrages med indtil 20% årligt. Overstiger udgifterne ikke 25.000 kr. pr. år pr. ejendom, kan beløbet dog fradrages i det indkomstår, hvori ud­giften er afholdt. Såfremt ejendommen sælges eller det tilplantede areal ryddes efter brand, kan udgifter, der endnu ikke er fradraget efter 1. pkt., fratrækkes i det indkomstår, hvori salget eller rydnin­gen sker. Det er en betingelse for fradrag, at det tilplantede areal pålægges fredskovspligt efter skovlovens bestemmelser herom, og at fredskovspligten registreres i matrikelregisteret og på matrikel- kortet.[(301)](#bookmark1129) Udgifter til genplantning af skov kan fradrages straks. Stk. 2. [(302)](#bookmark1130)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter til plantning af træer, der er bestemt til erhvervsmæssig anvendelse som juletræer eller pyntegrønt i kort omdrift[(303)](#bookmark1131), samt frugttræer og frugtbuske fradrages med indtil 20% årligt. Overstiger udgifterne ikke 25.000 kr. pr. år pr. ejendom, kan beløbet dog fradrages i det indkomstår, hvori udgiften er afholdt. Udgifter til genplantning i skov af træer, der er bestemt til erhvervsmæssig anvendelse som juletræer eller pyntegrønt, kan dog uanset 1. pkt. fradrages straks. Såfremt ejendommen sælges, eller det tilplantede areal ryddes, kan udgifter, der endnu ikke er fradraget efter 1. pkt., fratrækkes i det indkomstår, hvori salget eller rydningen sker.

Stk. 3. [(304)](#bookmark1132)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter, der afholdes til anlæg af læhegn samt supplerende lægi­vende løvtræplantning, jf. lov om læhegn og tilskud til læplantning, fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori udgiften er afholdt. Tilskud til læplantning ydet efter lov om læhegn medregnes i den skattepligtige indkomst i samme indkomst­år, hvori udgifter efter 1. pkt. afholdes.

Stk. 4. [(305)](#bookmark1135)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter til plantning af flerårige energiafgrøder i form af ask, el, elefantgræs, hassel, pil, poppel og præriegræs fradrages fuldt ud i

den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori udgiften er afholdt. Det er en betingelse, at den skattepligtiges areal med planter af de arter, som er nævnt i 1. pkt., i ren eller blandet bestand er på mindst 0,30 ha. Der kan dog ikke opnås fradrag for udgifter, der afholdes til plantning af flerårige energiafgrøder uden for EU/EØS, Grønland og Færøerne.

Stk. 5. [(306)](#bookmark1136)Anskaffelsessummer og afståelsessummer for træer mv. omfattet af stk. 1-4 omregnes til kontantværdi.

Stk. 6. [(307)](#bookmark1137)Stk. 1-5 finder tilsvarende anvendelse på udgifter til plantning på lejet eller forpagtet jord. Det gælder dog ikke adgangen til straksfradrag for udgifter, der ikke overstiger 25.000 kr. pr. år pr. ejendom, jf. stk. 1, 2. pkt., og stk. 2, 2. pkt., samt adgangen til at fratrække udgifter, der endnu ikke er fradraget ved salg af ejen­dommen, jf. stk. 1, 3. pkt., og stk. 2, 4. pkt. Ophører et leje- eller forpagtningsforhold, kan lejeren eller forpagteren fratrække udgifter, der endnu ikke er fradraget efter stk. 1 eller stk. 2, 1. pkt., i det år, hvori leje- eller forpagtningsforholdet ophører.

Stk. 7. Udgifter, der er fratrukket efter stk. 1-5, medregnes ikke til anskaffelsessummen ved opgørelsen af skattepligtig fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom.

Stk. 8. Uanset stk. 1-4 kan udgifter til anskaffelse af maskiner, in­ventar og lignende driftsmidler og fast ejendom kun fradrages eller afskrives efter lov om skattemæssige afskrivninger mv.

§ 8 L. [(308)](#bookmark1138)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages beløb, som efter lov om friplejeboliger er indbetalt til Landsbyggefonden som følge af, at huslejeindtægterne overstiger udgifterne på bygningerne opgjort efter reglerne i lov om fripleje- boliger.

Stk. 2. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages beløb, som er indbetalt til Landsbyggefonden i forbindelse med, at friplejeboliger eller servicearealer tilknyttet friplejeboliger er solgt eller taget i brug til anden anvendelse efter kapitel 9 i lov om friplejeboliger.

§ 8 M. [(309)](#bookmark1133) Arbejdsmarkedsbidrag af indkomst omfattet af § 2, stk. 1, nr. 2, og §§ 4 og 5 i lov om arbejdsmarkedsbidrag fragår ved opgørelsen af den pågældendes skattepligtige indkomst for det indkomstår, bidraget vedrører. Tilsvarende gælder indkomst omfat­tet af § 2, stk. 1, nr. 1, når arbejdsgiveren ikke er indeholdelsesplig­tig af udbetalt løn, vederlag, honorar m.v. til den ansatte.

Stk. 2. [(310)](#bookmark1134)For personer omfattet af kildeskattelovens § 1 fragår obligatoriske udenlandske sociale bidrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, som bidraget vedrører, når den pågældende

1) i henhold til en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er hjemmehørende i fremmed stat, Grønland eller Færøerne og

2) er omfattet af social sikringslovgivning i fremmed stat i medfør af De Europæiske Fællesskabers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdriven­de og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fælles­skabet.

Stk. 3. Bestemmelsen i stk. 2 finder tilsvarende anvendelse på per­soner, som i medfør af en mellemfolkelig aftale, som Danmark har tiltrådt, er omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning.

Stk. 4. [(311)](#bookmark1139) Personer, som er omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 eller 3, og som i medfør af De Europæiske Fællesska­bers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familier, der flytter inden for Det Euro­pæiske Fællesskab, er undergivet udenlandsk social sikringslovgiv­ning, kan fradrage udenlandske obligatoriske sociale arbejdsgiver­bidrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det ind­komstår, som bidragene vedrører. Det er en betingelse for fradrag,

at der i medfør af De Europæiske Fællesskabers forordninger om social sikring er indgået aftale om, at de udenlandske arbejdsgiver­bidrag påhviler lønmodtageren.

Stk. 5. Skatteministeren kan fastsætte bestemmelser om opkrævning og afregning af bidrag efter stk. 4.

§ 8 N. [(312)](#bookmark1141)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervsmæssige[(313)](#bookmark1145) lønudgifter[(314)](#bookmark1140) til personer i ansættelsesforhol[d(315)](#bookmark1142), bestyrelseshonorarer og erhvervsmæssige udgifter tilknyttet ansættelsesforholdet eller bestyrelseserhvervet, jf. dog stk. 3-5.[(316)](#bookmark1144)

Stk. 2. [(317)](#bookmark1143)Betaling for erhvervsmæssige udgifter omfattet af stk. 1 kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst hos det betalende selskab, hvis det betalende og det modtagende selskab sambeskattes eller ville kunne sambeskattes efter selskabsskatte­lovens § 31 A.[(318)](#bookmark1146)

Stk. 3. [(319)](#bookmark1147)Der kan dog ikke efter stk. 1 og 2 samlet fradrages udgifter for mere end et grundbeløb på 6.339.800 kr. (i 2010-niveau) for en person i et indkomstår. 1. pkt. gælder for de udgifter omfattet af stk. 1 og 2, der hos personen, som udgiften vedrører, skal med­regnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller beskattes som en arbejdsmarkedsbidragspligtig ydelse efter arbejdsmarkeds­bidragsloven, eller, såfremt personen ikke er skattepligtig her til landet, som ville have været beskattet som en arbejdsmarkedsbi­dragspligtig ydelse efter arbejdsmarkedsbidragsloven, såfremt personen var skattepligtig her til landet. Til udgifterne nævnt i 2. pkt. medregnes tillige befordring, der er betalt af arbejdsgiveren, og som hos modtageren er skattefri efter § 9 C, stk. 7. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 4. [(320)](#bookmark1148)Stk. 3 finder anvendelse samlet for alle skattepligtige, der har en forbindelse som omhandlet i § 2. Grundbeløbet i stk. 3 fordeles forholdsmæssigt mellem de skattepligtige, som har en forbindelse som omhandlet i § 2, såfremt flere skattepligtige har udgifter som nævnt i stk. 3 til den samme person i samme indkomst­år.

Stk. 5. [(321)](#bookmark1153)For køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der er omfattet af stk. 1 og 2, og hvor udgiften for det selskab, der har ydet køberetterne eller tegningsretterne, fradraget efter § 28, stk.

3 , finder stk. 3 anvendelse for værdien af køberetten eller tegnings­retten på udnyttelsestidspunktet, og værdien tillægges de udgifter, der er omfattet af stk. 3, for den person, som køberetten eller teg­ningsretten oprindelig er udstedt til.

§ 8 O. [(322)](#bookmark1149) Skattepligtig kontanthjælp og introduktionsydelse m.v., der er tilbagebetalingspligtig efter kapitel 12 i lov om aktiv socialpolitik eller kapitel 7 i integrationsloven, fradrages ved opgø­relsen af den skattepligtige indkomst[(323)](#bookmark1151) for det indkomstår, hvori beløbet tilbagebetales.

§ 8 P. [(324)](#bookmark1150)[(325)](#bookmark1152)Fysiske personer, der ejer vedvarende energi­anlæg omfattet af § 2, stk. 2 eller 3, i lov om fremme af vedvarende energi, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vælge at medregne indkomst ved driften af energi-anlægget efter reglerne i stk. 2 og 3. Valget har virkning for alle vedvarende energi-anlæg, som den fysiske person ejer og efterfølgende erhverver, og er bin­dende til og med det indkomstår, hvor det sidste anlæg eller de sidste andele afstås. Ejere af vedvarende energi-anlæg, der for indkomståret 2012 ved indkomstopgørelsen har valgt ikke at anven­de reglerne i stk. 2 og 3, kan ikke i senere indkomstår vælge at opgøre den skattepligtige indkomst efter stk. 2 og 3. For ejere af vedvarende energi-anlæg, hvor der senest den 19. november 2012 er indgået bindende aftale om køb af et vedvarende energi-anlæg, og hvor anlægget er nettilsluttet i indkomståret 2013 eller i ind­komståret 2014, er valget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indkomståret 2013 henholdsvis indkomståret 2014

dog afgørende. Kravet i 2. pkt. om, at valget skal omfatte alle vedvarende energi-anlæg, omfatter ikke vedvarende energi-anlæg, hvor der den 20. november 2012 eller senere er indgået bindende aftale om køb af anlægget, og hvor ejeren senest den 19. november 2012 indgik bindende aftale om køb af et andet vedvarende energi­anlæg og for dette anlæg har valgt ikke at anvende stk. 2 og 3.

Stk. 2. [(326)](#bookmark1154)Af den del af bruttoindkomsten ved driften af det ved­varende energi-anlæg for hver ejer, der overstiger 7.000 kr., med­regnes 60 pct. til den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Såfremt bruttoindkomsten ved driften af det vedvarende energi-anlæg medregnes til den skattepligtige indkomst efter reglen i stk. 2, kan der ikke foretages fradrag for udgifter forbundet med driften af det vedvarende energi-anlæg, herunder afskrivninger.[(327)](#bookmark1155) Stk. 4. Hvis den skattepligtige vælger at anvende reglerne i stk. 2 og 3, anses det vedvarende energi-anlæg for udelukkende benyttet til private formål.[(328)](#bookmark1156)

Stk. 5. [(329)](#bookmark1157)Bestemmelserne i stk. 1-4 omfatter vedvarende energi­anlæg, der er knyttet til en husstand, og som ikke har et erhvervs­mæssigt formål.

Stk. 6. [(330)](#bookmark1158)Ejere af andele i vedvarende energi-anlæg, der er ud­budt til og med den 1. juni 2020, og hvor den skattepligtige ind­komst for indkomståret 2020 er opgjort efter stk. 2, skal fortsat opgøre den skattepligtige indkomst efter stk. 2 i resten af det ved­varende energi-anlægs levetid. I det omfang de i 1. pkt. nævnte andele sælges videre til nye ejere, kan også disse ejere vælge at anvende den skematiske ordning efter stk. 2 ved indkomstopgørel­sen.

Stk. 7. [(331)](#bookmark1160)Ejere af vedvarende energi-anlæg omfattet af stk. 1-6 beskattes ikke af værdien af den energi, der produceres og anvendes af ejeren i dennes private ejendom. Hvis en erhvervsdrivende an­vender elektricitet, der er produceret af et vedvarende energi-anlæg i den erhvervsdrivendes virksomhed, til forsyning af den erhvervs­drivendes private beboelsesejendom, beskattes den erhvervsdrivende af værdien af den leverede elektricitet med en værdi svarende til den værdi, som den erhvervsdrivende skulle have betalt inklusive skatter og afgifter, hvis elektriciteten var blevet leveret fra elforsy­ningsnettet. 2. pkt. omfatter også leverancer af elektricitet til private ejendomme, der bebos af nærtstående, jf. boafgiftslovens § 22, eller bebos af medarbejdere i virksomheden. Værdien af elektricitet efter 2. pkt. fastsættes i 2013 til 2,20 kr. pr. kWh og reguleres årligt efter udviklingen i nettoprisindekset, som offentliggøres af Danmarks Statistik, jf. lov om beregning af et nettoprisindeks. Reguleringen foretages på grundlag af nettoprisindeksets årsgennemsnit i året forud for det kalenderår, i hvilket satsen skal gælde. Den procent­vise ændring beregnes med én decimal. De satser, der fremkommer efter procentreguleringen, afrundes.

§ 8 Q. [(332)](#bookmark1161)Foreløbigt udbetalte beløb modtaget i henhold til en hjælpepakke som følge af covid-19 kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vælges medregnet i det indkomstår, hvor beløbet er modtaget, eller i et efterfølgende indkomstår, dog senest i det indkomstår, hvor der er truffet administrativ afgørelse om retten til beløbet[(333)](#bookmark1163).

Stk. 2. Stk. 1 finder alene anvendelse på foreløbigt udbetalte beløb, hvor der efterfølgende skal træffes administrativ afgørelse om retten til beløbe[t(334)](#bookmark1159).

Stk. 3. Bindende valg om medregning af beløb efter stk. 1 skal fo­retages inden udløbet af oplysningsfristen for det indkomstår, valget vedrøre[r(335)](#bookmark1162). For beløb modtaget i indkomståret 2020 kan den skattepligtige dog ændre sit valg efter 1. pkt. vedrørende indkomst­året 2020 inden udløbet af oplysningsfristen for indkomståret 2021[(336)](#bookmark1164). Omvalg efter 2. pkt. kan altid foretages til og med den 30. juni 2022 og kan inden for denne frist også omfatte valg vedrø-

rende indkomståret 2021[(337)](#bookmark1165). Et omvalg efter 2. og 3. pkt. er bindende[(338)](#bookmark1166).

Stk. 4. Stk. 1-3 finder tilsvarende anvendelse på forskudsvis udbe­talte erstatninger og kompensationer, der er modtaget som følge af lov om aflivning af og midlertidigt forbud mod hold af mink[(339)](#bookmark1167). Stk. 5. [(340)](#bookmark1168)Hvis beløb omfattet af stk. 1 eller 4, der er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, helt eller delvis skal tilbagebetales, fradrages det beløb, der skal tilbagebetales, ved op­gørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor der er truffet endelig afgørelse om beløbet. Der kan i stedet ske nedsæt­telse af skatteansættelsen for det indkomstår, hvor beløbet er med­regnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis den skattepligtige anmoder herom efter reglerne i skatteforvaltningslo­vens §§ 26 og 27.

§ 8 R. [(341)](#bookmark1169) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvor den faste ejendom er taget i brug, efter at der er opnået ibrugtagningstilladelse[(342)](#bookmark1172) efter byggelovgivningen, kan skattepligtige efter selskabsskatteloven fradrage et beløb sva­rende til anskaffelsessummen, opgjort efter § 1 f i lov om fremme af privat udlejningsbyggeri som affattet ved § 1 i lov nr. 903 af 17. november 2003 for nyopført fast ejendom, der udelukkende er be­stemt til udlejning som helårsbeboelse, når betingelserne i nr. 1-5 er opfyldt:

1 ) Den skattepligtige skal have fået tilsagn om andel i den for 2003 fastsatte investeringsramme på 1,0 mia. kr., jf. § 1 i lov om fremme af privat udlejningsbyggeri som affattet ved lov nr. 1090 af 17. december 2002 eller § 1 c i lov om fremme af privat udlejningsbyggeri som affattet ved § 1 i lov nr. 903 af 17. november 2003, og sørge for, at byggeriet opføres i overensstemmelse med tilsagnet, og at det holder sig inden for den tildelte andel af rammen.

2 ) Den faste ejendom skal opføres på den byggegrund, der fremgår af tilsagnet.

3 ) Den skattepligtige skal have opnået byggetilladelse til byg­geriet senest 9 måneder efter modtagelsen af tilsagn om andel i investeringsrammen.

4 ) Den faste ejendom skal ved første ibrugtagning efter, at der er opnået ibrugtagningstilladelse efter byggelovgivningen, mindst indeholde det antal beboelseslejligheder, der fremgår af tilsagnet.

5 ) Ibrugtagningstilladelse til byggeriet skal foreligge senest 4 år efter, at der er givet byggetilladelse.

Stk. 2. Stk. 1 gælder ikke for aktieselskaber omfattet af selskabs­skattelovens § 3 A.

Stk. 3. Ved opgørelse af fortjeneste og tab på fast ejendom for skattepligtige, der har fået fradrag efter stk. 1, anvendes anskaffel­sessummen opgjort efter de almindelige regler fratrukket anskaffel­sessummen efter stk. 1 ganget med den sats, der efter selskabsskat­telovens § 17, stk. 1, gælder for det indkomstår, hvori fradraget er foretaget.[(343)](#bookmark1174)

§ 8 S. [(344)](#bookmark1176) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skattepligtige personer og dødsboer, der driver erhvervsmæssig virksomhed, selskaber, som er skattepligtige efter selskabsskatte­lovens § 1 eller § 2, og fonde, der er skattepligtige efter fondsbe­skatningslovens § 1, fradrage gaver i form af pengebeløb, som den skattepligtige har ydet til kulturinstitutione[r(345)](#bookmark1179), der i det foregå­ende kalenderår har modtaget direkte driftstilskud fra stat eller kommune.[(346)](#bookmark1180) Hvis den modtagende institution er nyetableret, kan denne på tilsvarende vilkår modtage gaver, såfremt der forelig­ger et skriftligt tilsagn om driftstilskud fra stat eller kommune.

Stk. 2. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skatteplig­tige personer, dødsboer, selskaber og fonde fradrage handelsværdien

af gaver i form af kunstværker samt kultur- og naturhistoriske genstande,[(347)](#bookmark1181) som giveren har ydet til kulturinstitutioner, der i det foregående kalenderår har modtaget direkte driftstilskud fra stat eller kommune. Gavens handelsværdi fastsættes af en af Kul­turministeriet udpeget skønsmand. Skønsmandens honorar betales af den kulturinstitution, der modtager gaven. Hvis gavegiveren selv frembringer eller forhandler kunstværker eller kultur- og naturhi­storiske genstande, kan dog alene fradrages de omkostninger, der har været afholdt for at frembringe eller erhverve genstanden. I tilfælde af tvivl om, hvorvidt genstanden kan kvalificeres som et kunstværk, indhenter told- og skatteforvaltningen en vurdering af genstanden fra Akademiraadet. I tilfælde af tvivl om, hvorvidt genstanden kan kvalificeres som en kultur- og naturhistorisk gen­stand, indhenter told- og skatteforvaltningen en vurdering af gen­standen gennem Kulturarvsstyrelsen. Hvis den modtagende institu­tion er nyetableret, kan denne på tilsvarende vilkår modtage gaver, såfremt der foreligger et skriftligt tilsagn om driftstilskud fra stat eller kommune.

Stk. 3. Det er en betingelse for fradrag efter stk. 1 og 2, at

1) gaven til kulturinstitutionen ikke er forbunden med nogen form for modydelse til eller klausulering fra gavegiver,[(348)](#bookmark1182)

2) gaven gives til kulturinstitutionens kulturelle virksom- hed,[(349)](#bookmark1170)

3) kulturinstitutionen ønsker at modtage gaven, og at

4) kulturinstitutionen indberetter værdien af gaven efter skatte­indberetningslovens § 40.

Stk. 4. Det er en betingelse for fradrag efter stk. 1 og 2, at gaven til den enkelte kulturinstitution i det pågældende indkomstår har en værdi på mindst 500 kr. Der indrømmes dog kun fradrag for det beløb, hvorved de samlede gaver efter stk. 1 og 2 overstiger 500 kr. årligt.

Stk. 5. Fradragsretten kan ikke udnyttes af skattepligtige, der på tidspunktet for ydelsen af gaven er nærtstående til medlemmer af ledelsen eller bestyrelsen af kulturinstitutionen, eller af selskaber, som de samme personer eller nærtstående til disse udøver en be­stemmende indflydelse over, jf. ligningslovens § 2, stk. 2. Som nærtstående anses ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter disse perso­ner. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold.

Stk. 6. Skattepligtige kan i stedet for fradrag efter denne bestemmel­se vælge at fradrage en gave efter bestemmelserne i § 8 A.

Stk. 7. Hvis den skattepligtige efter en anden bestemmelse i skatte­lovgivningen får eller har fået fradrag for en del af eller hele vær­dien af gaven eller de omkostninger, der har været afholdt for at frembringe eller erhverve kunstværket eller den kultur- og naturhi­storiske genstand, reduceres fradraget efter stk. 1 og 2 tilsvaren- de.[(350)](#bookmark1171)

§ 8 T. [(351)](#bookmark1173) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst gives der ikke fradrag for udgifter til cigarette[r(352)](#bookmark1175), røgtobak, cigarer, cerutter, cigarillos, cigaretpapir, skrå eller snus, der er ydet som led i et ansættelsesforhold, eller som er afholdt til repræsentation eller reklame. 1. pkt. omfatter ikke vareprøver udleveret af registre­rede tobaksvirksomheder til detailhandelen[(353)](#bookmark1177).

§ 8 U. [(354)](#bookmark1178) Studerende, som fra og med indkomståret 2011 bliver berettiget til et særligt fradrag for gæstestuderende i Danmark i medfør af dobbeltbeskatningsaftale indgået mellem Danmark og Færøerne eller Grønland, kan ved indkomstopgørelsen som et rigsfællesskabsfradrag fratrække et beløb på 36.000 kr., jf. dog stk. 2. Fradrag efter 1. pkt. gives ud over fradrag i medfør af dobbeltbe­skatningsaftalen og kan ikke vælges i stedet for dette[(355)](#bookmark1183).

Stk. 2. Fradrag efter stk. 1 gives i den periode, hvor betingelserne for fradrag til gæstestuderende efter de nævnte dobbeltbeskatnings­aftaler er opfyldt, og med de begrænsninger, som følger af dobbelt- beskatningsaftalerne[(356)](#bookmark1186). Er betingelserne kun opfyldt i en del af et indkomstår, gives fradraget forholdsmæssigt.

§ 8 V. [(357)](#bookmark1187)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter, der er betalt og dokumenteret, til arbejdsløn for serviceydelser og grøn istandsættelse[(358)](#bookmark1191) i hjemmet eller i en fri- tidsbolig[(359)](#bookmark1192), jf. stk. 2-9 og bilag 1[(360)](#bookmark1196).

Stk. 2. Fradraget er betinget af,

1) at den skattepligtige person ved indkomstårets udløb er fyldt 18 år,

2) at arbejdet er udført vedrørende en helårsbolig[(361)](#bookmark1201), hvor den skattepligtige person har fast bopæl[(362)](#bookmark1184) på tidspunktet for arbejdets udførelse, eller at arbejdet er udført vedrørende en fritidsbolig, hvor den skattepligtige person er ejer og skattepligtig efter reglerne om ejendomsværdiskat i ejendoms­skatteloven af fritidsboligen på tidspunktet for arbejdets ud­førelse,

3) at arbejdet er udført af en virksomhed, der er momsregistreret i Danmark, eller af en person, der ved indkomstårets udløb er fyldt 18 år og er fuldt skattepligtig til Danmark,

4) at den skattepligtige foretager indberetning af det fradragsbe­rettigede beløb til skattemyndighederne med angivelse af, hvem der har udført arbejdet, og

5) at arbejdet er udført fra og med den 1. januar 2018, dog såle­des at arbejde i form af grøn istandsættelse, installation af tyverialarm, rensning af tagrender, belægningsarbejde, anlæg af ny græsplæne, træfældning og bortskaffelse af væltede træer skal være udført fra og med den 1. januar 2025, og at reparation af hårde hvidevarer skal være udført i perioden fra og med den 1. januar 2025 til og med den 31. december 2027[(363)](#bookmark1185).

Stk. 3. For arbejde vedrørende en fritidsbolig finder stk. 1, 2 og 4­9 tilsvarende anvendelse for ægtefællen til ejeren af en fritidsbolig, jf. stk. 2, nr. 2, under forudsætning af at ægtefællerne var gift og samlevende på det tidspunkt, hvor det fradragsberettigede arbejde blev udført.

Stk. 4. Fradraget henføres til det indkomstår, hvor betalingen for arbejdet er sket. Fradraget henføres dog til det indkomstår, hvor arbejdet er udført, hvis betaling for arbejdet er sket inden for 2 måneder efter indkomstårets udløb[(364)](#bookmark1188).

Stk. 5. De fradragsberettigede udgifter til serviceydelser kan årligt højst udgøre et grundbeløb på 13.300 kr. (2010-niveau) pr. person. De fradragsberettigede udgifter til grøn istandsættelse kan højst udgøre et grundbeløb på 6.500 kr. (2010-niveau) pr. person. Grundbeløbene reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 6. Der kan ikke foretages fradrag for udgifter til arbejde, hvortil der er ydet tilskud efter andre offentlige støtteordninger, herunder efter reglerne i lov om hjemmeservice. Tilsvarende gælder udgifter til børnepasning, der er skattefritaget hos modtageren efter § 7 Æ, og udgifter, som er fradraget ved opgørelsen af den skat­tepligtige indkomst efter andre regler i skattelovgivningen. Ejeren af en fritidsbolig, jf. stk. 2, nr. 2, kan heller ikke foretage fradrag for udgifter til arbejdsløn for arbejde i form af serviceydelser ved­rørende fritidsboligen, hvis ejeren i løbet af indkomståret har udlejet fritidsboligen.

Stk. 7. Der kan ikke foretages fradrag for udgifter til arbejde udført af personer, der har fast bopæl i den helårsbolig, hvor arbejdet ud­føres. Der kan heller ikke foretages fradrag for udgifter til arbejde i en fritidsbolig udført af en person, der ejer fritidsboligen, jf. stk.

2, n r. 2, eller af en person, der har fast bopæl i samme helårsbolig som ejeren eller en af ejerne af fritidsboligen.

Stk. 8. For en fritidsbolig beliggende uden for Danmark er betingel- seni stk. 2, nr. 3, opfyldt, hvis arbejdet er udført af en virksomhed, der er momsregistreret i et EU/EØS-land, eller af en person, der ved indkomstårets udløb er fyldt 18 år og er fuldt skattepligtig i et EU/EØS-land. Er fritidsboligen beliggende i et ikke-EU/EØS-land, er betingelsen i stk. 2, nr. 3, tillige opfyldt, hvis arbejdet er udført af en virksomhed i det pågældende land og virksomheden er momsregistreret eller registreret i forhold til andre omsætningsaf­gifter eller i forhold til indkomstskatter vedrørende det pågældende arbejde, eller af en person, der ved indkomstårets udløb er fyldt 18 år og er fuldt skattepligtig i det pågældende land. Det er en beting­else efter 1. og 2. pkt., at det land, hvor fritidsboligen er beliggende, skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overens­komst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.

Stk. 9. Skatteministeren kan bestemme, at det er en betingelse for fradrag, at betalingen sker via et særligt betalingsmodul. Skattemi­nisteren kan fastsætte nærmere regler om de omfattede ydelser, om dokumentation for det udførte arbejde og om kontrol og administra­tion af reglerne[(365)](#bookmark1189).

§ 8 X. [(366)](#bookmark1190)Selskaber m.v. og personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen, kan anmode told- og skatteforvaltningen om at få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra udgifter, der straksafskrives som forsøgs- og forskningsudgifter efter § 8 B, stk. 1[(367)](#bookmark1193), eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.[(368)](#bookmark1195) Der kan dog højst udbetales skatteværdien af underskud svarende til de afholdte udgifter.[(369)](#bookmark1194) Skatteværdien af underskud som nævnt i 1. pkt. beregnes med den i selskabsskat­telovens § 17, stk. 1, nævnte procent for det pågældende indkomstår. Der kan for hvert indkomstår højst udbetales skatteværdien af 35 mio. kr[(370)](#bookmark1200). Udgør indkomståret en kortere periode end 12 måne­der, nedsættes beløbet forholdsmæssigt. Beløb, der udbetales efter 1. pkt., medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst.

Stk. 2. Sambeskattede selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 og § 31 A, anses for en samlet enhed ved anvendelsen af stk. 1.[(371)](#bookmark1197) Anmodning efter stk. 1 indgives af administrationsselskabet. Op­gørelsen af udbetalingen sker på grundlag af sambeskatningsind­komsten og de sambeskattede selskabers samlede udgifter til forskning og udvikling. Beløbet udbetales til administrationsselska­bet. Administrationsselskabet skal fordele beløbet forholdsmæssigt mellem de selskaber m.v., hvis underskud nedsættes, jf. stk. 4, i overensstemmelse med selskabsskattelovens § 31, stk. 8, og § 31 A, stk. 6. Beløb, der udbetales på grundlag af underskud i udenland­ske selskaber og faste driftssteder i udlandet, medregnes til genbe­skatningssaldoen, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10.

Stk. 3. Der kan til selskaber m.v., der på anmodningstidspunktet, jf. stk. 4, kontrolleres af samme aktionær, jf. § 16 H, stk. 6, og til en eller flere personligt drevne virksomheder, som den anførte personkreds driver i virksomhedsordningen, for hvert indkomstår højst udbetales et samlet beløb svarende til skatteværdien af 35 mio. kr[(372)](#bookmark1198). Der foretages en særskilt opgørelse for henholdsvis hvert ikke sambeskattet selskab, hver sambeskattet koncern og virksomheder i virksomhedsordningen. Er der anmodet om udbeta­ling på grundlag af et større beløb end 35 mio. kr[(372)](#bookmark1198)., fordeles beløbet mellem selskaber, sambeskattede koncerner og virksomhe­der i virksomhedsordningen m.v. i forhold til den del af underskud­det for det enkelte selskab m.v., der stammer fra udgifter til forsk­ning og udvikling, der er anmodet om kontant udbetaling på grundlag af.

Stk. 4. Anmodning efter stk. 1 indgives samtidig med afgivelsen af oplysninger efter skattekontrollovens § 2 for det pågældende indkomstår. Ved afgivelsen af disse oplysninger skal årets under­skud nedsættes med den del af underskuddet, hvoraf der anmodes om udbetaling, jf. stk. 1. Ved udbetalingen finder selskabsskatte­lovens § 29 B, stk. 5, 5.-8. pkt., om udbetaling af overskydende skat tilsvarende anvendelse.[(373)](#bookmark1199)

Stk. 5. Er der sket udbetaling med et større beløb, end stk. 1-3 be­rettiger til, opkræves det for meget udbetalte beløb. Selskabsskatte­lovens § 29 B, stk. 4, 3. pkt., og § 30 om opkrævning af restskat finder tilsvarende anvendelse. Det tilbagebetalte beløb omregnes til underskud for det pågældende indkomstår.

Stk. 6. Ved udbetaling af skattekredit modregnes virksomhedens restancer af skatter og afgifter med påløbne morarenter, uanset om der er sket overdragelse af kravet.

§ 8 Y. [(374)](#bookmark1202) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst er fradrag[(375)](#bookmark1203) for udgifter vedrørende køb af varer og ydelser for personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, selskaber m.v., som er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1 eller § 2, og fonde, der er skattepligtige efter fondsbeskatningslovens § 1, betinget af, at betaling sker via et pengeinstitut eller betalingsinsti­tut, som sikrer identifikation af betalingsmodtager og betaler, medmindre betalingen samlet udgør højst 8.000 kr. inklusive moms.[(376)](#bookmark1205) Flere betalinger, som vedrører samme leverance, ydelse, kontrakt el.lign., anses som én betaling i forhold til beløbs­grænsen i 1. pkt[(377)](#bookmark1208). Ved løbende ydelser eller periodiske ydelser skal flere faktureringer og betalinger ses som én samlet leverance i forhold til beløbsgrænsen i 1. pkt., når de sker inden for samme kalenderår.

Stk. 2. Er der i et indkomstår foretaget fradrag for en udgift, hvor fradraget ikke opfylder betingelserne i stk. 1, skal det tidligere fratrukne beløb reguleres tilbage, når betalingen sker i indkomståret. Hvis betaling sker efter udløbet af indkomståret, medtages beløbet som indtægt i det indkomstår, hvor betalingen sker.

Stk. 3. Hvis en virksomhed ikke har mulighed for at betale via et pengeinstitut eller betalingsinstitut som anført i stk. 1, kan virksom­heden opnå sit fradrag ved på told- og skatteforvaltningens hjem­meside at indberette oplysninger om det foretagne køb, herunder fakturaoplysninger, der entydigt identificerer leverandøren, og be­talingen heraf. Denne indberetning skal foretages senest i forbin­delse med virksomhedens oplysningsfrist efter skattekontrollovens §§ 11-13 for det indkomstår, hvori købet er foretaget.[(378)](#bookmark1209)

Stk. 4. [(379)](#bookmark1210)Uanset fristen i stk. 3, 2. pkt., og fristerne i skattefor­valtningslovens §§ 26 og 27 kan told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra virksomheden genoptage virksomhedens skattean­sættelse for indkomstårene 2012, 2013 og 2014, hvis virksomheden samtidig med anmodningen har indberettet oplysninger efter be­stemmelsen i stk. 3, 1. pkt., om kontantkøb foretaget i de nævnte indkomstår. Told- og skatteforvaltningen skal have modtaget såvel indberetningerne som anmodningen om genoptagelse senest[(380)](#bookmark1211) den 1. juli 2019.[(381)](#bookmark1214)

Stk. 5. [(382)](#bookmark1217) Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om andre betalingsmåder, som sidestilles med betaling via pengeinstitut, og om krav til dokumentation.

§ 9. [(383)](#bookmark1218)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for løn­modtagere fradrages udgifter i forbindelse med udførelsen af det indtægtsgivende arbejde[(384)](#bookmark1204) i det omfang, de samlede fradragsbe­rettigede udgifter overstiger et grundbeløb på 5.500 kr. (2010-ni- veau).[(385)](#bookmark1206) Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20. Befordringsudgifter omfattet af § 9 B eller statsskattelovens § 6, litra a, kan dog ikke fradrages ved indkomstopgørelsen, jf. dog § 9 B, stk. 4.[(386)](#bookmark1207)

Stk. 2. Begrænsningen af fradraget efter stk. 1 omfatter ikke udgif­ter, som lønmodtagere kan fradrage efter § 9 A, § 9 B, stk. 4, § 9 C, § 9 D og § 13 i denne lov som[(387)](#bookmark1212) fradrag for dobbelt husførel­se efter statsskattelovens § 6, litra a, eller efter § 49, stk. 1, § 49 A, stk. 1, og § 49 B, stk. 1, i lov om beskatningen af pensionsordninger mv.[(388)](#bookmark1213) Udgifter, der er fradragsberettiget efter stk. 1, § 9 A, § 9 B, stk. 4, og §§ 9 C og 9 D, i forbindelse med udførelse af indtægts­givende arbejde i udlandet kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for lønmodtagere, i det omfang de nævnte udgifter overstiger den udenlandske lønindkomst, der skal medregnes i den danske indkomstopgørelse.[(389)](#bookmark1215) Udgifter som nævnt i 2. pkt., der vedrører udførelse af arbejde, hvorfra indtægten er undtaget fra skattepligt, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[(390)](#bookmark1216)

Stk. 3. [(391)](#bookmark1219)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter til repræsentation dog kun med et beløb svarende til 25% af de afholdte udgifter.

Stk. 4. Godtgørelse, der udbetales af arbejdsgiveren for udgifter, som lønmodtageren påføres som følge af arbejdet, medregnes ved indkomstopgørelsen. Dette gælder dog ikke godtgørelse for rejseud­gifter mv. omfattet af § 9A eller § 31, stk. 4, og befordringsudgifter omfattet af § 9 B eller § 31, stk. 5. Godtgørelsen skal dog medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få godtgørelsen.[(392)](#bookmark1220) Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om kontrol og admi­nistrationen af godtgørelsesreglerne.[(393)](#bookmark1224) 3. og4. pkt. finder tilsva­rende anvendelse på godtgørelser, jf. 2. pkt., der udbetales til medlemmer af eller medhjælpere for bestyrelser, udvalg, kommis­sioner, råd og lignende.

Stk. 5. Godtgørelser til hotelophold og befordring, der ydes til lægdommere, vidner og personer, der efter indkaldelse har afgivet forklaring til politiet i henhold til § 3 i bekendtgørelse nr. 712 af 17. november 1987, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen.

Stk. 6. [(394)](#bookmark1226)Godtgørelse, der ydes for udgifter til kost og logi i forbindelse med formidlet døgnophold omfattet af § 57 og § 58, stk. 1, i barnets lov, medregnes ikke ved indkomstopgørelsen. Dette gælder dog kun den del af godtgørelsen, der ikke overstiger[(395)](#bookmark1221) satser, som fastsættes efter § 197 i barnets lov. Udgifter, der er godtgjort efter 1. pkt., kan ikke fradrages ved indkomstopgø­relsen. Reglerne i 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse, hvis formidlet døgnophold udøves som selvstændig erhvervsvirksomhed.[(396)](#bookmark1222)

§ 9 A. [(397)](#bookmark1223)Godtgørelser til dækning af rejseudgifter, der påføres lønmodtageren, fordi lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdsste[d(398)](#bookmark1225) ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl,[(399)](#bookmark1227) medregnes ikke ved ind­komstopgørelsen, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satser, der er fastsat i stk. 2.[(400)](#bookmark1228)

Stk. 2. [(401)](#bookmark1229) Følgende satser kan anvendes til dækning af udgifter til logi, kost og småfornødenheder i stedet for de faktiske beløb:

1) Ved rejse med overnatning i Danmark eller i udlandet et grundbeløb på 455 kr. (2010-niveau) pr. døgn til kost og småfornødenheder. Skatterådet kan fra og med 1. januar 2001 forhøje satsen efter 1. pkt. med et grundbeløb på 142 kr. (2010-niveau) pr. døgn ved overnatning i lande, hvor leveom­kostningerne er væsentligt højere end i Danmark.

2) For turistchauffører med overnatning i udlandet 150 kr. pr. døgn.

3) For turistchauffører med overnatning i Danmark 75 kr. pr. døgn.

4) Ved rejser med overnatning i Danmark eller i udlandet et grundbeløb på 195 kr. (2010-niveau) pr. døgn til logi, med­mindre den ansatte i sit hverv medvirker til transport af varer

eller personer, gør tjeneste om bord på skibe (herunder fisker­fartøjer), arbejder på luftfartøjer, i fartøjer og installationer, der anvendes i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af naturforekomste[r(402)](#bookmark1230). Der kan ikke foretages afskrivninger i den skattepligtige indkomst på driftsmidler mv., der anvend­es i forbindelse med logiet, når der modtages godtgørelse med satsen til logi.

Stk. 3. Satserne i stk. 2, nr. 1-3, udbetales pr. døgn, og derefter kan der udbetales 1/24 af satserne pr. påbegyndt time. Hvis der modta­ges fri kost, reduceres satsen efter stk. 2, nr. 1, med henholdsvis 15, 30 og 30 pct. for morgenmad, frokost og aftensmad.[(403)](#bookmark1231) Uanset reduktionen i foregående punktum kan arbejdsgiveren dog altid til dækning af udgifter til småfornødenheder udbetale et beløb på indtil 25 pct. af satsen i stk. 2, nr. 1, beregnet for den samlede rejse.[(404)](#bookmark1232)

Stk. 4. Såfremt arbejdsgiveren afholder lønmodtagerens udgifter omfattet af stk. 1 efter regning, kan arbejdsgiveren til dækning af udgifter til småfornødenheder udbetale et skattefrit beløb på indtil 25 pct. af satsen i stk. 2, nr. 1, beregnet for den samlede rejse.[(404)](#bookmark1232) Stk. 5. [(405)](#bookmark1233)Stk. 1-4 finder kun anvendelse, når rejsen varer mindst 24 timer. Det enkelte arbejdssted, jf. stk. 1, kan ved anvendelsen af standardsatserne i stk. 2, nr. 1-3, og stk. 4 højst anses for midler­tidigt i de første 12 måneder. 2. pkt. finder ikke anvendelse, når arbejdsstedet er mobilt eller i takt med arbejdets udførelse eller færdiggørelse flytter sig over en strækning på mindst 8 km. 2. pkt. finder endvidere ikke anvendelse i forhold til godtgørelser, der udbetales i forbindelse med enkeltstående kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige arbejdssted.[(406)](#bookmark1234)

Stk. 6. [(407)](#bookmark1235)En ny 12-måneders-periode påbegyndes, når lønmod­tageren skifter til et nyt midlertidigt arbejdssted, der ligger mindst 8 km ad normal transportvej fra det tidligere arbejdssted, eller når lønmodtageren har arbejdet i en sammenhængende periode på mindst 40 arbejdsdage på et andet arbejdssted før tilbagevenden til det tidligere midlertidige arbejdssted.

Stk. 7. Rejseudgifter, jf. stk. 1, kan fradrages ved indkomstopgørel­sen enten med standardsatserne i stk. 2 og 3 eller med de faktiske udgifter. De faktiske udgifter til kost skal ikke reduceres med værdien af et sparet hjemmeforbrug. Såfremt arbejdsgiveren afhol­der lønmodtagerens udgifter omfattet af stk. 1 efter regning, kan lønmodtageren ved indkomstopgørelsen fradrage udgifter til små- fornødenheder med standardsatsen i stk. 4. Udgifter efter 1. og 3. pkt. kan dog ikke fradrages, i det omfang de er godtgjort efter stk. 1-4, eller overstiger et grundbeløb på 25.000 kr. (2010-niveau) i et indkomstår.[(408)](#bookmark1236) Begrænsningen af fradraget efter 4. pkt. omfatter også fradrag for dobbelt husførelse efter statsskattelovens § 6, litra a, jf. § 9, stk. 1. Der kan ikke foretages afskrivninger i den skat­tepligtige indkomst på driftsmidler mv., der anvendes i forbindelse med logiet, når der foretages fradrag med satsen til logi.

Stk. 8. Selvstændigt erhvervsdrivende, der på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på deres sædvanlige bopæl, kan vælge at foretage fradrag med de i stk. 2 og 3 fastsatte satser i stedet for de faktiske udgifter.[(409)](#bookmark1238) Fradrag med satserne i stk. 2 og 3 kan dog ikke overstige et grundbeløb på 25.000 kr. (2010-niveau) i et indkomst- år.[(410)](#bookmark1241)

Stk. 9. Stk. 1-6 finder tilsvarende anvendelse på rejsegodtgørelser, der udbetales til medlemmer af eller medhjælpere for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lign., hvad enten de er ulønnede eller aflønnes med et vederlag, der er A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra a. Stk. 7 finder tilsvarende anvendelse for medlem­mer af eller medhjælpere for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lign., der modtager vederlag herfor, der er A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra a.

Stk. 10. [(411)](#bookmark1246)Stk. 7 finder tilsvarende anvendelse for modtagere af tilskudsbevillinger til forskning, som er A-indkomst. Det er en be­tingelse, at den skattepligtige på grund af afstanden mellem bopæl og det sted, hvor den pågældende midlertidigt udfører et forsknings- projekt[(412)](#bookmark1247), ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

Stk. 11. Personer, der modtager ydelser efter § 7, nr. 15, eller § 31, stk. 4, er ikke omfattet af stk. 1-9. Tilsvarende gælder for personer, der kan foretage fradrag efter § 3 i lov om beskatning af sø- folk[(413)](#bookmark1248), jf. § 4, stk. 2, og for personer, der kan anvende §§ 5-8 i lov om beskatning af søfol[k(414)](#bookmark1249), jf. § 5, stk. 5. Personer, der aftjener værnepligt, samt frivilligt personel i den periode, der er fastsat som uddannelsestid, kan ikke foretage fradrag med standards­atserne. Reglerne i stk. 1-8 finder ikke anvendelse for personer, der for et indkomstår har valgt fradrag efter § 9 G ved fangstture i det pågældende indkomstår.[(415)](#bookmark1250)

Stk. 12. [(416)](#bookmark1251)Skattepligtige med sædvanlig bopæl på en ikkebrofast ø omfattet af § 9 C, stk. 3, 3. pkt., som på grund af afstanden mellem bopæl og et fast arbejdssted[(417)](#bookmark1237) ikke har mulighed for at overnatte på den sædvanlige bopæl[(418)](#bookmark1240), kan ved indkomstopgørelsen fradrage udgifter til logi med en standardsats efter stk. 2, nr. 4[(419)](#bookmark1239). Fradrag for logiudgifter efter 1. pkt. kan ikke overstige et grundbe­løb på 25.000 kr. (2010-niveau)[(420)](#bookmark1242) i et indkomstår og medregnes i begrænsningen af fradrag efter stk. 7, 4. og 5. pkt., og stk. 8, 2. pkt.[(421)](#bookmark1245) Fradrag efter 1. pkt. kan ikke foretages af personer om­fattet af stk. 11[(422)](#bookmark1243).

Stk. 13. Grundbeløbene i stk. 2, 7, 8 og 12 reguleres årligt efter personskattelovens § 20. De regulerede beløb i stk. 2 afrundes opad til nærmeste kronebeløb.

§ 9 B. [(423)](#bookmark1244) Følgende udgifter til befordring til og fra en arbejds- plads[(424)](#bookmark1252) kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst:

a) Befordring mellem sædvanlig bopæl[(425)](#bookmark1255) og arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måne- der,[(426)](#bookmark1256)

b) befordring mellem arbejdspladser[(427)](#bookmark1257) og

c) befordring inden for samme arbejdsplads[(428)](#bookmark1258).

Stk. 2. Når der er forløbet 60 på hinanden følgende arbejdsdage, siden den pågældende sidst har været på en arbejdsplads som nævnt i stk. 1, litra a, påbegyndes en ny 60-dages-periode.

Stk. 3. [(429)](#bookmark1259) Har den skattepligtige et kørselsmønster, der indebærer befordring til så mange forskellige arbejdspladser, at det ikke er sandsynligt, at der køres mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i mere end 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder, anses befordringen for erhvervsmæssig, jf. stk. 1. Told- og skatte­forvaltningen kan dog give den skattepligtige skriftligt pålæg om med fremadrettet virkning i indtil 12 måneder ved kørselsregnskab at dokumentere, at der er tale om erhvervsmæssig befordring som nævnt i stk. 1.

Stk. 4. Befordringsgodtgørelse medregnes ikke ved indkomstopgø­relsen, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satser, som fastsættes af Skatterådet.[(430)](#bookmark1260) Udbetaler arbejdsgiveren ikke hel eller delvis skattefri godtgørelse, kan fradrag for befordring foretages efter § 9 C. Uanset 2. pkt. kan lønmodtagere fradrage befordringsudgifter som nævnt i stk. 1, hvis de i forbindelse med kundeopsøgende ak­tiviteter afholder udgifter til befordring, der vedrører flere arbejds­givere på én gang.[(431)](#bookmark1261) Fradrag efter 3. pkt. er betinget af, at eventuelle befordringsgodtgørelser efter 1. pkt. medregnes ved indkomstopgørelsen.

Stk. 5. Reglerne i stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på befor­dringsgodtgørelser, der udbetales til medlemmer af eller medhjæl­pere for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.

§ 9 C. [(432)](#bookmark1253)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrag for befordring frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl[(433)](#bookmark1254) og arbejdsplads[(434)](#bookmark1262) foretages med et beløb, som beregnes på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel[(435)](#bookmark1263) efter en kilometertakst, der fastsættes af Skatterådet.[(436)](#bookmark1265) Ved fastsættelsen af denne takst lægges udgiften til befordring med bil til grund. Hvis den skattepligtige på grund af de givne geografiske forhold, tidsfor­brug og økonomisk rimelighed på en del af eller hele strækningen mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads må anvende færgetrans­port, ruteflytransport el.lign., beregnes fradraget for denne befor­dring som den faktiske, dokumenterede udgift.[(437)](#bookmark1268)

Stk. 2. Fradrag kan dog kun foretages for den del af befordringen pr. arbejdsdag, der overstiger 24 kilometer.[(438)](#bookmark1270)

Stk. 3. [(439)](#bookmark1271)Udgør befordringen pr. arbejdsdag til og med 120 km, beregnes fradraget med den kilometertakst, Skatterådet fastsætter, jf. dog 4. pkt. For befordring herudover beregnes fradraget med 50 pct. af den fastsatte kilometertakst, jf. dog 3. og 4. pkt. Fradraget for befordring over 120 km beregnes med den kilometertakst, Skatterådet fastsætter, jf. 1. pkt., når den skattepligtiges sædvanlige bopæl er beliggende i en af kommunerne[(440)](#bookmark1264) Bornholm, Brønder­slev, Frederikshavn, Faaborg-Midtfyn, Guldborgsund, Hjørring, Jammerbugt, Langeland, Lolland, Læsø, Morsø, Norddjurs, Ods­herred, Samsø, Skive, Slagelse, Struer, Svendborg, Sønderborg, Thisted, Tønder, Vesthimmerland, Vordingborg, Ærø og Aabenraa eller på en af de små øe[r(441)](#bookmark1266) Bågø, Egholm, Endelave, Hjarnø, Mandø, Nekselø, Orø, Sejerø, Tunø og Årø. For indkomstårene 2024-2027 beregnes fradraget for befordring over 24 km med den kilometertakst, Skatterådet fastsætter, med tillæg af et beløb, der udgør 10,75 pct. af denne takst, når den skattepligtiges sædvanlige bopæl er beliggende i en af kommunerne eller på en af de små øer, der er nævnt i 3. pkt.[(442)](#bookmark1267)

Stk. 4. For indkomstårene 2010 og 2011 kan yderligere fratrækkes en tillægsprocent på 25 pct. af befordringsfradraget som opgjort efter stk. 1-3 og 9, dog højst et maksimumsbeløb på 6.000 kr.[(443)](#bookmark1269) For indkomståret 2012 udgør tillægsprocenten 29 og maksimums­beløbet 7.000 kr. For indkomståret 2013 udgør tillægsprocenten 33 og maksimumsbeløbet 7.900 kr. For indkomståret 2014 udgør tillægsprocenten 37 og maksimumsbeløbet 8.900 kr. For indkomst­året 2015 udgør tillægsprocenten 42 og maksimumsbeløbet 10.100 kr. For indkomståret 2016 udgør tillægsprocenten 47 og maksi­mumsbeløbet 11.300 kr. For indkomståret 2017 udgør tillægspro­centen 52 og maksimumsbeløbet 12.500 kr. For indkomståret 2018 udgør tillægsprocenten 58 og maksimumsbeløbet 13.900 kr. Fra indkomståret 2019 og frem udgør tillægsprocenten 64 og maksi­mumsbeløbet 15.400 kr. For skattepligtige med en indkomst, der overstiger et grundbeløb på 248.700 kr. (2010-niveau), aftrappes tillægsprocenten i 2010 og 2011 med en aftrapningsprocent på 0,5 procentenheder pr. 1.000 kr., som indkomsten overstiger grundbe­løbet. For indkomståret 2012 udgør aftrapningsprocenten 0,58. For indkomståret 2013 udgør aftrapningsprocenten 0,66. For indkomst­året 2014 udgør aftrapningsprocenten 0,74. For indkomståret 2015 udgør aftrapningsprocenten 0,84. For indkomståret 2016 udgør aftrapningsprocenten 0,94. For indkomståret 2017 udgør aftrap­ningsprocenten 1,04. For indkomståret 2018 udgør aftrapningspro­centen 1,16. For indkomståret 2019 og frem udgør aftrapningspro­centen 1,28. Maksimumsbeløbet reduceres fra 2010 og frem med 2,0 pct. pr. 1.000 kr., som indkomsten overstiger grundbeløbet. Indkomsten efter 10. pkt. omfatter indtægter m.v. efter lov om ar­bejdsmarkedsbidrag § 2, stk. 1, nr. 1 og 2, § 4 og § 5, ydelser, der udbetales afen arbejdsløshedskasse efter lov om arbejdsløshedsfor­sikring m.v., dagpengegodtgørelser for 1., 2. og 3. ledighedsdag, der udbetales af arbejdsgivere i henhold til § 84 i lov om arbejds­løshedsforsikring m.v., sygedagpenge efter lov om sygedagpenge

og barseldagpenge efter barselloven bortset fra dagpenge, der er­statter B-indkomst eller ydes som frivillig sikring efter § 45 i lov om sygedagpenge. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 5. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om admini­strationen af stk. 1-3, herunder regler om, hvorledes den normale transportvej efter stk. 1 fastlægges. Hvor ganske særlige hensyn til de skattepligtige taler derfor, kan ministeren endvidere fastsætte regler, hvorefter bestemmelserne i stk. 1-3 fraviges.[(444)](#bookmark1272)

Stk. 6. Modtages hel eller delvis skattefri befordringsgodtgørelse, kan der ikke foretages fradrag for den befordring, der har dannet grundlag for godtgørelsen.

Stk. 7. [(445)](#bookmark1273)Har den skattepligtige adgang til en af arbejdsgiveren betalt befordring med offentlige eller private transportmidler, og har den skattepligtige foretaget fradrag for befordring efter stk. 1­4, skal den skattepligtige ved indkomstopgørelsen medregne værdi af fri befordring svarende til fradraget efter stk. 1-3 for den del af strækningen, hvor der er adgang til fri befordring. 1. pkt. finder også anvendelse, når arbejdsgiverbetalt befordring modtages som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt, samt for skattepligtige, der er valgt til medlem af eller medhjælp for besty­relser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive or­ganer, herunder kommunalbestyrelser og regionsråd. 1. pkt. finder ligeledes anvendelse for medlemmer af en fagforening, arbejdsløs­hedskasse eller pensionskasse samt for personer, der modtager be­fordringstilskud fra jobcenteret.[(446)](#bookmark1274)

Stk. 8. Medlemmer af Folketinget, ministre og danske medlemmer af Europa-Parlamentet kan ikke foretage fradrag efter stk. 1-4 for befordring i forbindelse med folketingshvervet. Det samme gælder, hvis de ovennævnte anvender et frikort eller frirejse til offentlige transportmidler i forbindelse med andre hverv eller andet arbejde. Stk. 9. [(447)](#bookmark1275)Den skattepligtige kan ved opgørelsen af fradrag for befordring frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads mod dokumentation foretage fradrag for udgifter afholdt til benyt­telse af Storebæltsforbindelsen og Øresundsforbindelsen.[(448)](#bookmark1276) Fradraget for benyttelse af Storebæltsforbindelsen kan foretages med 110 kr.[(449)](#bookmark1279) pr. passage ved benyttelse af bil eller motorcykel og med 15 kr. pr. passage for brugere af kollektiv trafik. Fradraget for benyttelse af Øresundsforbindelsen kan foretages med 50 kr. pr. passage ved benyttelse af bil eller motorcykel og med 8 kr. pr. passage for brugere af kollektiv trafik. Ved samkørsel i bil eller på motorcykel kan fradrag efter 1. pkt. alene foretages af den af de samkørende, som har afholdt udgiften til A/S Storebælt eller Øre­sundsbro Konsortiet for benyttelsen af forbindelsen. Modtager den pågældende udgiftsgodtgørelse for passageudgiften fra medkørende, er den pågældende ikke skattepligtig heraf, og de medkørende har ikke fradragsret for godtgørelsen.[(450)](#bookmark1280)

§ 9 D. [(451)](#bookmark1281)Godtgør[(452)](#bookmark1282) den skattepligtige, at vedkommende som følge af varigt nedsat funktionsevne eller kronisk sygdom[(453)](#bookmark1283) har særlige udgifter[(454)](#bookmark1285) til befordring mellem hjem[(455)](#bookmark1277) og ar­bejdsplads, finder reglerne i § 9 C, stk. 1-8, ikke anvendelse. Den skattepligtige kan i stedet fradrage normal befordringsudgift i det omfang, den overstiger 2.000 kr., samt den del af den faktiske be­fordringsudgift, der overstiger normal befordringsudgift i det på­gældende tilfælde. Normal befordringsudgift opgøres, hvor offentlig befordring kan anvendes, som udgiften til billigste offentlige befor­dringsmiddel og ellers som udgiften ved brug af eget befordrings­middel efter kilometertakster, der fastsættes af Skatterådet.

§ 9 E. [(456)](#bookmark1278) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan eksportmedarbejdere uanset § 9 A, stk. 7, 4. pkt., foretage fradrag for merudgifter i forbindelse med rejser og ophold i udlandet uden dokumentation for udgifterne. Det er en betingelse, at den pågæl-

dende i indkomståret enten har haft uafbrudt ophold i udlandet i 2 måneder, eller at opholdene i udlandet i løbet af indkomståret i alt har omfattet mindst 100 døgn.

Stk. 2. Som eksportmedarbejdere anses efter denne bestemmelse lønmodtagere, der for en dansk arbejdsgiver udfører arbejde i ud­landet med sigte på at opnå salg til udlandet af arbejdsgiverens varer og tjenesteydelser eller at opfylde sådanne aftaler. Bestem­melsen omfatter ikke medarbejdere, der forestår transport af varer mv. eller er medlem af et selskabs direktion eller bestyrelse bortset fra medarbejdervalgte repræsentanter[(457)](#bookmark1284).

Stk. 3. Fradraget opgøres på grundlag af lønindkomsten for udlands­arbejdet efter de af Skatterådet fastsatte anvisninger for fradrag for merudgifter ved lønarbejde i udlandet.

Stk. 4. Den skattepligtige skal inden udløbet af oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 10, jf. § 13, indsende en erklæring fra arbejdsgiveren om karakteren af udlandsarbejdet, opholdenes va­righed og om lønindkomsten under udlandsopholdene.

§ 9 F. (Ophævet).

§ 9 G. [(458)](#bookmark1286) Personer, der ved indkomstårets udløb er, eller som i løbet af indkomståret har været registreret som erhvervsfiskere efter fiskeriloven, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage 190 kr. pr. påbegyndt havdag ved fangstture af mindst 12 timers varighed.[(459)](#bookmark1288) Fradraget vælges for hele indkomståret og kan højst udgøre 41.800 kr. årligt[(460)](#bookmark1290).

Stk. 2. [(461)](#bookmark1293)Hvis fradrag foretages efter stk. 1, kan udgifter i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten som registreret er­hvervsfisker ikke fradrages efter §§ 9 A-9 D. Der indrømmes heller ikke fradrag efter § 13[(462)](#bookmark1295) eller efter § 49, stk. 1, i lov om beskat­ningen af pensionsordninger mv., hvis medlemskabet af fagforenin­gen mv. eller arbejdsløshedskassen har tilknytning til beskæftigelsen som erhvervsfisker. For ansatte fiskere træder fradraget endvidere i stedet for fradrag efter § 9, stk. 1. Selvstændige fiskere kan ikke fradrage driftsudgifter, som kan sidestilles med lønmodtagerudgifter efter § 9, stk. 1.[(463)](#bookmark1296)

§ 9 H. [(464)](#bookmark1297) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan dagplejere, der udfører[(465)](#bookmark1299) kommunal eller privat dagpleje efter § 21, stk. 2 eller 3, i lov om dag-, fritids- og klubtilbud m.v. til børn og unge eller privat pasning i eget hjem efter kapitel 14 i lov om dag-, fritids- og klubtilbud m.v. til børn og unge, i stedet for at fradrage faktiske udgifter forbundet med dagplejen foretage et standardfradrag, jf. stk. 2 og 3. Standardfradraget kan foretages uanset den beløbsmæssige begrænsning i § 9, stk. 1.

Stk. 2. Standardfradraget beregnes med den i stk. 3 anførte procent af den skattepligtige del af det vederlag[(466)](#bookmark1287), der modtages for dagplejen. Ved sammenhængende sygeperioder på mere end 3 måneder inden for et indkomstår beregnes der kun standardfradrag af vederlag, der er modtaget i de første 90 dage af sygeperio- den[(467)](#bookmark1289).

Stk. 3. [(468)](#bookmark1291)For indkomstårene 2010 og 2011 udgør procenten 46. For indkomståret 2012 udgør procenten 47. For indkomståret 2013 udgør procenten 48. For indkomståret 2014 udgør procenten 50. For indkomståret 2015 udgør procenten 52. For indkomståret 2016 udgør procenten 54. For indkomståret 2017 udgør procenten 56. For indkomståret 2018 udgør procenten 58. For indkomståret 2019 og frem udgør procenten 60.

§ 9 J. [(469)](#bookmark1292)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan lønmodtagere m.fl. og selvstændigt erhvervsdrivende fradrage procenten anført i stk. 2 af grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag efter arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk. 1, nr. 1, 2, 4 og 6[(470)](#bookmark1294), jf. dog 2.-4. pkt. og arbejdsmarkedsbidragslovens § 3, og §§ 4 og 5.[(471)](#bookmark1298) Indbetalinger til ratepension og ophørende livrente omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19 indgår med det beløb, for hvilket

der er bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 19.[(472)](#bookmark1301) Indbetalinger til Arbejdsmarkedets Tillægspension indgår med de indbetalinger, som arbejdsgiverne indberetter til skatteforvaltnin- gen.[(473)](#bookmark1300) Indbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19, stk. 2 og 4, indgår ikke.[(474)](#bookmark1302) Fradraget kan dog højst udgøre grundbeløbet anført i stk. 2. 1.-5. pkt. finder ikke anvendelse for bidragspligtige, som efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatnings­overenskomst anses for hjemmehørende i en fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne, og som erhverver bidragspligtig ind­komst ved beskæftigelse udført i udlandet for en udenlandsk ar­bejdsgiver. Hvis beregningen medfører, at fradraget er negativt, sættes fradraget til 0 kr. for det pågældende indkomstår.

Stk. 2. [(475)](#bookmark1303)For indkomståret 2024 udgør procenten 10,65 og grundbeløbet 35.700 kr. (2010-niveau). For indkomståret 2025 udgør procenten 12,3, og grundbeløbet 42.400 kr. (2010-niveau). For indkomståret 2026 og efterfølgende indkomstår udgør procenten 12,75, og grundbeløbet 46.100 kr. (2010-niveau). Grundbeløbene reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 3. [(476)](#bookmark1304)Personer, der er enlige forsørgere og omfattet af stk. 1, kan ud over fradraget opgjort efter stk. 2 og eventuelt stk. 6[(477)](#bookmark1305) ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage procenten anført i stk. 4 i samme grundlag og under samme betingelser som nævnt i stk. 1, 1.- 4., 6. og 7. pkt. Ved enlige forsørgere forstås i denne bestemmelse personer, der er berettiget til og modtager ekstra børnetilskud efter lov om børnetilskud og forskudsvis udbetaling af børnebidrag. Den angivne procent kan fradrages med en fjerdedel for hvert kvartal, for hvilket de enlige forsørgere får det ekstra børnetilskud. Fradraget kan højst udgøre grundbeløbet i stk. 4.

Stk. 4. For indkomståret 2024 udgør procenten 6,25, og grundbelø­bet 20.000 kr. (2010-niveau). For indkomståret 2025 og efterføl­gende indkomstår udgør procenten 11,5, og grundbeløbet 36.800 kr. (2010-niveau). Grundbeløbene reguleres efter personskattelovens § 20.[(478)](#bookmark1306)

Stk. 5. [(479)](#bookmark1307)Personer, der er omfattet af stk. 1, kan i hvert af de 2 seneste indkomstår før det indkomstår, hvor folkepensionsalderen nås, jf. § 1 ailov om social pension, ud over fradraget opgjort efter stk. 2 og eventuelt stk. 4 ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst fradrage procenten anført i stk. 6 i samme grundlag og under samme betingelser som nævnt i stk. 1, 1.-4., 6. og 7. pkt. Fradraget kan højst udgøre grundbeløbet i stk. 6.

Stk. 6. [(480)](#bookmark1309)For indkomstårene 2026-2028 udgør procenten 1,4, og grundbeløbet 4.400 kr. (2010-niveau). For indkomståret 2029 udgør procenten 3,8, og grundbeløbet 12.100 kr. (2010-niveau). For indkomståret 2030 og efterfølgende indkomstår udgør procenten 3,9, og grundbeløbet 12.400 kr. (2010-niveau). Grundbeløbene re­guleres efter personskattelovens § 20.

§ 9 K. [(481)](#bookmark1310)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan lønmodtagere m.fl.[(482)](#bookmark1308) og selvstændigt erhvervsdrivende[(483)](#bookmark1312) fradrage procenten anført i stk. 2 af samme grundlag og under samme betingelser som nævnt i § 9 J, stk. 1, 1.- 4. og 6. pkt.[(484)](#bookmark1315), for den del, der overstiger et grundbeløb på 171.300 kr. (2010-ni- veau). Fradraget kan dog højst udgøre grundbeløbet nævnt i stk. 2.

Stk. 2. [(485)](#bookmark1317)For indkomståret 2018 udgør procenten 2,5, og grundbeløbet 1.200 kr. (2010-niveau). For indkomståret 2019 udgør procenten 3,75, og grundbeløbet 1.800 kr. (2010-niveau). For ind­komståret 2020 og efterfølgende indkomstår udgør procenten 4,5, og grundbeløbet 2.200 kr. (2010-niveau).

Stk. 3. Grundbeløbene i stk. 1 og 2 reguleres efter personskatte­lovens § 20.[(486)](#bookmark1318)

§ 9 L. [(487)](#bookmark1319)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan personer fradrage procenten nævnt i stk. 3 af deres fradragsberetti-

gede pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 18 og pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslo­vens § 19, jf. dog 2.-5. pkt. og stk. 2[(488)](#bookmark1321). Pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 18 indgår med det beløb, hvormed de i indkomståret fradrages efter pensionsbeskatningslo­vens § 18[(489)](#bookmark1323). Indbetalinger til ratepension og ophørende livrente omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19 indgår med det beløb, for hvilket der er bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 19, og efter fradrag af indeholdt arbejdsmarkedsbidrag[(490)](#bookmark1311). Øvrige pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19 indgår efter fradrag af indeholdt arbejdsmarkedsbidrag[(491)](#bookmark1313). Der kan højst beregnes fradrag af et grundbeløb på 63.900 kr. (2010- niveau)[(492)](#bookmark1314). Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 2. Indkomstskattepligtige pensionsudbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 1, nr. 1-4, fragår i den efter stk. 1 beregnede sum af fradragsberettigede pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 18 og bortseelsesberetti- gede pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19, når der i det foregående indkomstår er foretaget sådanne ud- betalinge[r(493)](#bookmark1316). 1. pkt. gælder dog ikke:

1) Udbetaling af invalidepension indtil opnåelse af folkepen­sionsalderen, jf. § 1 a i lov om social pension.

2) Udbetaling af rateforsikring i tilfælde af forsikredes invalidi­tet.

3) Udbetaling af rateopsparing i tilfælde af kontohaverens varigt nedsatte arbejdsevne, som efter reglerne i lov om social pension berettiger kontohaveren til at oppebære førtidspen­sion eller seniorpension[(494)](#bookmark1320).

4) Udbetaling af ægtefælle- eller samleverpension.

5) Udbetaling til efterladte.

6) Udbetaling af pension som nævnt i pensionsbeskatningslo­vens § 2, stk. 1, nr. 1 og 2[(495)](#bookmark1322).

7) Udbetaling af børnepension[(496)](#bookmark1324).

Stk. 3. Procenten nævnt i stk. 1 udgør 8 for indkomstårene 2018 og 2019 og 12 for indkomståret 2020 og efterfølgende indkomstår, jf. dog 2. pkt. Fra og med det 15. indkomstår før det indkomstår, hvor personen når den folkepensionsalder, jf. § 1 a i lov om social pension, der gælder for den pågældende ved indkomstårets begyn­delse, udgør procenten 20 for indkomståret 2018, 22 for indkomst­året 2019 og 32 for indkomståret 2020 og efterfølgende indkomst- år[(497)](#bookmark1326).

§ 10. [(498)](#bookmark1329) Bidrag, som i anledning af skilsmisse eller separation udredes af den ene af ægtefællerne til underhold af den anden æg­tefælle, kan fradrages i bidragsyderens skattepligtige indkomst. Bidrag, som i anledning af skilsmisse eller separation udredes af den ene af ægtefællerne til underhold af børn, der ikke opholder sig hos bidragyderen,[(499)](#bookmark1336) kan fradrages i bidragyderens skatteplig­tige indkomst efter reglerne i stk. 2.[(500)](#bookmark1325) Bidragene til underhold af den anden ægtefælle medregnes til denne ægtefælles skatteplig­tige indkomst. Bidragene til underhold af et barn medregnes til barnets skattepligtige indkomst for den del af bidragene, der over­stiger det af socialministeren fastsatte normalbidrag. Særlige bidrag til barnets dåb og bidrag i anledning af, at barnet når konfirmations­alderen, medregnes dog ikke til barnets skattepligtige indkomst, i det omfang bidragene ikke overstiger for dåb 1 gang det månedlige normalbidrags grundbeløb og for bidrag i anledning af, at barnet når konfirmationsalderen, 3 gange det månedlige normalbidrags grundbeløb.

Stk. 2. Fradragsretten for bidrag til underhold af børn er betinget af, at bidragyderen har forsørgerpligt over for det offentlige for barnet. Bidrag for tiden efter barnets fyldte 18. år kan ikke fradra-

ges. Bidrag for tiden indtil barnets fyldte 18. år kan fradrages, i det omfang de overstiger et beløb svarende til det tillæg, der er fastsat i § 4, stk. 5, i lov om børnetilskud og forskudsvis udbetaling af børnebidrag. Betaler en bidragsskyldig til det offentlige et beløb til dækning af forskudsvis udbetalte børnebidrag, anses beløbet fortrinsvis at vedrøre de først forskudsvis udbetalte børnebidrag. I det omfang beløbet herved anses at vedrøre perioder, der omfattes af den bidragspligtiges indkomstår 2000 og senere indkomstår, finder 3. pkt. tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Bestemmelserne i stk. 1 finder tillige anvendelse på under­holdsbidrag fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælle og til børn, der ikke opholder sig hos bidragyderen, når ægtefællerne på grund af faktisk adskillelse er ansat selvstændigt til statsskat,[(501)](#bookmark1327) og bidraget er fastsat eller godkendt af det offentlige.[(502)](#bookmark1328)

Stk. 4. Bestemmelserne i stk. 1 finder, for så vidt angår bidrag i anledning af separation, kun anvendelse på bidrag, hvis størrelse er fastsat eller ændret efter ikrafttrædelsen af lov nr. 517 af 19. december 1942. Med hensyn til bidrag i anledning af skilsmisse finder bestemmelserne kun anvendelse på bidrag, der er fastsat eller ændret efter ikrafttrædelsen af lov nr. 538 af 22. december 1941.

Stk. 5. Fradragsretten efter stk. 1, 1. pkt., eller stk. 2, er betinget af, at bidragsyderen oplyser om identiteten af modtageren af bidra­get efter skatteindberetningslovens § 41, stk. 2, eller oplysningerne anses for afgivet efter skatteindberetningslovens § 41, stk. 3.[(503)](#bookmark1330) § 11. [(504)](#bookmark1331) Bidrag til underhold af børn uden for ægteskab kan fradrages i bidragyderens skattepligtige indkomst efter reglerne i stk. 2. Bidragene medregnes til barnets skattepligtige indkomst for den del af bidragene, der overstiger normalbidraget, jf. § 14 i lov om børnetilskud og forskudsvis udbetaling af børnebidrag. Særlige bidrag til barnets dåb og bidrag i anledning af, at barnet når konfir­mationsalderen, medregnes dog ikke til barnets skattepligtige ind­komst, i det omfang bidragene ikke overstiger for dåb 1 gang det månedlige normalbidrags grundbeløb og for bidrag i anledning af, at barnet når konfirmationsalderen, 3 gange det månedlige normal­bidrags grundbeløb.

Stk. 2. Fradragsretten efter stk. 1, 1. pkt., er betinget af, at der på­hviler den skattepligtige forsørger- eller bidragspligt over for det offentlige med hensyn til det pågældende barn, og af, at barnet ikke opholder sig hos den skattepligtige. Bidrag for tiden efter barnets fyldte 18. år kan ikke fradrages. Bidrag for tiden indtil barnets fyldte 18. år kan fradrages, i det omfang de overstiger et beløb svarende til det tillæg, der er fastsat i § 4, stk. 5, i lov om børne­tilskud og forskudsvis udbetaling af børnebidrag. Fradragsretten efter stk. 1, 1. pkt., er yderligere betinget af, at bidragsyderen oply­ser om identiteten af modtageren af bidraget efter skatteindberet­ningslovens § 41, stk. 2, eller oplysningerne anses for afgivet efter skatteindberetningslovens § 41, stk. 3[(505)](#bookmark1332). Betaler en bidragsskyl­dig til det offentlige et beløb til dækning af forskudsvis udbetalte børnebidrag, anses beløbet fortrinsvis at vedrøre de først forskudsvis udbetalte børnebidrag. I det omfang beløbet herved anses at vedrøre perioder, der omfattes af den skattepligtiges indkomstår 2000 og senere indkomstår, finder 3. pkt. tilsvarende anvendelse.

§ 12. [(506)](#bookmark1333)Udgifter til løbende ydelse[r(507)](#bookmark1334), som den skattepligtige ensidigt har forpligtet sig til at udrede, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i stk. 2-7.

Stk. 2. Udgifter til ensidigt påtagne forpligtelser som nævnt i stk. 1 kan fradrages, hvis ydelsen tilfalder foreninger, stiftelser, institu­tioner mv. eller religiøse samfund som godkendt efter stk. 3. Fradrag indrømmes kun for årlige ydelser, der ikke overstiger 15% af yde­rens personlige indkomst med tillæg af positiv kapitalindkomst. For selskaber og andre skattepligtige institutioner indrømmes fradrag kun for årlige ydelser, der ikke overstiger 15% af yderens

skattepligtige indkomst. Årlige ydelser, der ikke overstiger 15.000 kr., kan dog fradrages fuldt ud uanset begrænsningen i 2. og 3. pkt.[(508)](#bookmark1335) Fradraget er betinget af, at foreningen m.v. har indberettet indbetalingen til told- og skatteforvaltningen efter skatteindberet­ningslovens § 26.

Stk. 3. Fradragsretten efter stk. 2 er betinget af, at foreningen eller det religiøse samfund m.v. er godkendt her i landet eller i et andet EU/EØS-land, hvor det er hjemmehørende. Det skal af vedtægter, fundats el.lign. fremgå, at formålet er almenvelgørende eller almen­nyttigt, eller at der er tale om et religiøst samfund[(509)](#bookmark1337), jf. § 8 A, stk. 2. Det skal tilsvarende fremgå, at et likvidationsprovenu eller overskud ved opløsning skal tilfalde en anden velgørende forening m.v. Endvidere må midlerne kun anvendes til humanitære formål, til forskning, til beskyttelse af naturmiljøet eller til et religiøst samfun[d(510)](#bookmark1343). For trossamfund, som søger om godkendelse, jf. stk. 4, på baggrund af det religiøse virke, er det endvidere en beting­else, at de er registreret som anerkendt trossamfund efter lov om trossamfund uden for folkekirken eller tilsvarende regler i et andet EU- eller EØS-land. For menigheder, forsamlinger og kredse m.v., som søger om godkendelse, jf. stk. 4, på baggrund af det religiøse virke, er det en betingelse, at de er anerkendt som en del af et trossamfunds anerkendelse efter lov om trossamfund uden for fol­kekirken eller tilsvarende regler i et andet EU- eller EØS-land. 6. pkt. gælder dog ikke for valgmenigheder, som er anerkendt efter lov om valgmenigheder.[(511)](#bookmark1344)

Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen fastsætter nærmere regler om godkendelse af foreninger m.v., organisatoriske forhold og indsen­delse af oplysninger om formue, indtægter, bidragydere, midlernes anvendelse m.v. Told- og skatteforvaltningen offentliggør hvert år en liste over de organisationer, som opfylder betingelserne for at kunne modtage fradragsberettigede ydelser. For at være berettiget hertil og blive optaget på listen, skal en organisations ansøgning m.v. herom for det pågældende og følgende kalenderår være mod­taget hos told- og skatteforvaltningen senest den 1. oktober.[(512)](#bookmark1345) Told- og skatteforvaltningen kan videregive oplysninger om afslag på en ansøgning om godkendelse efter stk. 3 eller tilbagekaldelse af en godkendelse efter stk. 3 til andre offentlige myndigheder, hvis oplysningerne er af betydning for myndighedens virksomhed eller for en afgørelse, som myndigheden skal træffe.[(513)](#bookmark1347)

Stk. 5. Udgifter til ydelser som nævnt i stk. 1 kan fradrages, hvis ydelsen udredes i form af hel eller delvis fribolig for modtageren. Begrænsningen af fradragsretten i stk. 2 finder ikke anvendelse på sådanne ydelser.[(514)](#bookmark1350)

Stk. 6. De i stk. 5 nævnte ydelser kan ikke fradrages i det om- fang,[(515)](#bookmark1340) yderen som gave eller arveforskud har forpligtet sig til at udrede dem til livsarvinger eller disses ægtefæller.[(516)](#bookmark1338) Stedbørn og plejebørn sidestilles med livsarvinger. Bestemmelserne i 1. og 2. pkt. medfører ingen begrænsning i adgangen til at fradrage de i §§ 10 og 11 nævnte underholdsbidrag.

Stk. 7. Uanset begrænsningen i stk. 6 kan der indrømmes fradrag for ydelser som nævnt i stk. 5, hvis ydelsen tilfalder den skatteplig­tiges barnebarn. Fradrag indrømmes endvidere for ydelser, der til­falder et barnebarn af den med den skattepligtige samlevende æg­tefælle. Udgifter til sådanne ydelser kan fradrages med i alt højst 3.000 kr. årligt pr. barnebarn. Fradragsretten er betinget af, at en af barnebarnets forældre er afgået ved døden før indkomstårets begyndelse. Fradrag indrømmes ikke for ydelser, der forfalder til betaling efter udgangen af det kalenderår, hvori barnebarnet fylder 18 år.

Stk. 8. Udgifter til løbende ydelser, som den skattepligtige ifølge en gensidigt bebyrdende aftale indgået før den 1. juli 1999 har forpligtet sig til at udrede, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Udgifter til sådanne ydelser kan dog ikke

fradrages, når yderen er forpligtet til at udrede dem til selvejende institutioner, stiftelser, fonde mv., som er stiftet af den skattepligti­ge. Det samme gælder, hvis institutionen mv. er stiftet af den skattepligtiges ægtefælle, af disses forældre eller livsarvinger, eller hvis disse personer har en indflydelse, der er egnet til at påvirke de beslutninger, institutionen m.v. træffer.[(517)](#bookmark1339) Stedbørn og ple­jebørn sidestilles med livsarvinger.

§ 12 A. [(518)](#bookmark1341)I tilfælde, hvor en bolig, som ville være omfattet af reglerne om ejendomsværdiskat i ejendomsskatteloven, såfremt ejeren selv benyttede boligen, stilles til rådighed for ejerens eller dennes ægtefælles forældre, stedforældre eller bedsteforældre, be­tales der ejendomsværdiskat svarende til, hvad der skulle være betalt i ejendomsværdiskat, såfremt ejeren selv beboede boligen. Til den skattepligtige indkomst medregnes kun den del af en eventuel leje­betaling, der overstiger 250 pct. af ejendomsværdiskatten[(519)](#bookmark1342). Det er en betingelse, at boligen, der stilles til rådighed, findes i til- knytning[(520)](#bookmark1346) til en bolig, som den skattepligtige eller dennes ægtefælle bebor. Det er endvidere en betingelse, at en af forældrene, stedforældrene eller bedsteforældrene er førtidspensionist, senior- pensionist[(521)](#bookmark1348), tidlig pensionist, efterlønsmodtager, fleksydelses- modtager eller har nået folkepensionsalderen, jf. § 1 a i lov om social pension.

Stk. 2. Den skattepligtiges samlever gennem de sidste to år, inden friboligen stilles til rådighed, sidestilles med en ægtefælle.

§ 12 B. [(522)](#bookmark1349) Udgør en løbende ydelse helt eller delvist vederlag i en gensidigt bebyrdende aftale om overdragelse af et eller flere aktiver, gælder reglerne i stk. 2-11, såfremt aftalen er indgået den 1. juli 1999 eller senere. Der er tale om en løbende ydelse, når der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret.[(523)](#bookmark1351) Er beskatningen af den løbende ydelse reguleret i anden lovgivning, er det dog de deri fastsatte bestemmelser, der finder anvendelse.

Stk. 2. Parterne skal til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage en kapitalisering af den løbende ydelse.[(524)](#bookmark1352) Kapitaliseringen skal foretages i forbindelse med indgåelsen af den gensidigt bebyrdende aftale. Den af parterne foretagne kapitalisering er undergivet told- og skatteforvaltningens prøvelse. Det skal end­videre fremgå af parternes aftale, hvilke aktiver der vederlægges med en løbende ydelse. Parterne skal senest samtidig med udløbet af oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10-13 for det indkomstår, hvori aftalen indgås, indgive meddelelse til told- og skatteforvaltningen om den indgåede aftale, herunder oplyse om kapitaliseringen og den efter 4. pkt., foretagne fordeling.

Stk. 3. Parterne, der har indgået aftale om den løbende ydelse, skal hver især føre en saldo, hvor den kapitaliserede værdi i aftaleåret, som opgjort efter stk. 2, anvendes som indgangsværdi. For hvert indkomstår reduceres saldoen med de i det pågældende indkomstår betalte ydelsers nominelle værdi. Den således nedskrevne saldo videreføres til det efterfølgende år. Saldoen føres til og med det indkomstår, hvori den løbende ydelse endeligt ophører, eller hvori saldoen bliver negativ. Parterne skal senest samtidig med udløbet af oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10-13 for det en­kelte indkomstår oplyse saldoen til told- og skatteforvaltningen. Stk. 4. Så længe saldoen er positiv, beskattes de betalte ydelser ikke hos modtageren. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, skal modtageren medregne det negative beløb til den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. I efterfølgende indkomstår medreg­nes de i det pågældende indkomstår betalte ydelser til den skatteplig­tige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, kan et beløb svarende til saldoen fradrages ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Der kan dog

ikke foretages fradrag for den del af saldoen, som svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvor avancen ved den efter stk. 1, foretagne overdragelse[(525)](#bookmark1354) af et sådant aktiv ikke er skat­tepligtig, eller til et beløb, der svarer til grundlaget for et ikke betalt henstandsbeløb efter afskrivningslovens § 40, stk. 7.[(526)](#bookmark1355)

Stk. 5. Så længe saldoen er positiv, kan yderen ikke foretage fradrag for de betalte ydelser. I det indkomstår, hvori saldoen bliver negativ, kan yderen fradrage det negative beløb i den skattepligtige ind­komst. I efterfølgende indkomstår kan de i det pågældende ind­komstår betalte ydelser fradrages i den skattepligtige indkomst. Hvis den løbende ydelse endeligt ophører, inden saldoen bliver nul eller negativ, skal et beløb svarende til saldoen medregnes ved op­gørelsen af yderens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori den løbende ydelse er ophørt. Beløbet skal dog ikke medregnes i det omfang, det svarer til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, hvis anskaffelsessum yderen hverken kan afskrive, fradrage eller lade indgå i opgørelsen af skattepligtig avance ved en afståelse af aktivet, eller til et beløb, der er fastsat som vederlag for et aktiv, der er overdraget med skattemæssig succession efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A eller kildeskattelovens § 33 C.[(527)](#bookmark1357) I det omfang beløbet er fastsat som vederlag for et aktiv, hvis anskaffelsessum yderen ikke kan afskrive eller fradrage, men som vil kunne indgå i opgørelsen af skattepligtig avance ved en afståelse af aktivet,[(528)](#bookmark1358) og yderen ikke har afstået aktivet på tidspunktet for den løbende ydelses ophør, medregnes beløbet ikke efter 4. pkt., men nedsætter i stedet anskaffelsessum­men for aktivet til det faktisk betalte beløb.

Stk. 6. Afstår modtageren retten til den løbende ydelse, beskattes modtageren efter 2. og 3. pkt. Modtagerens saldo reduceres med det kontantomregnede vederlag for retten til den løbende ydelse, og stk. 4 finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., medregnes vederlaget til modtagerens skattepligtige indkomst. Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforskud, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Stk. 7. Sker den i stk. 6 nævnte afståelse af den løbende ydelse til yderen, fragår den kontantomregnede værdi af det af yderen betalte vederlag på dennes saldo, og stk. 5 finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., fradrages vederlaget i yderens skattepligtige indkomst. Sker afståelsen af retten til den løbende ydelse ved gave, arv eller arveforskud, sættes vederlaget til rettens handelsværdi på overdragelsestidspunktet.

Stk. 8. Sker den i stk. 6 nævnte afståelse af den løbende ydelse til tredjemand, skal denne samt senere erhververe medregne ydelserne i den skattepligtige indkomst i de indkomstår, hvori ydelserne be­tales.

Stk. 9. Overdrager yderen forpligtelsen til at betale de løbende ydelser, fragår det af yderen herfor betalte vederlag på yderens saldo, og stk. 5, finder tilsvarende anvendelse. Føres der ikke saldo, jf. stk. 3, 4. pkt., fradrages vederlaget i yderens skattepligtige ind­komst. Den, der påtager sig forpligtelsen, skal føre saldo efter reglen i stk. 3, idet det vederlag, yderen betaler, dog anvendes som ind­gangsværdi. Stk. 5, 1.-4. pkt., og stk. 7 finder tilsvarende anvendel­se, dog således, at henvisningen til stk. 5 i stk. 7 i disse tilfælde alene gælder stk. 5, 1.-4. pkt.

Stk. 10. [(529)](#bookmark1359)Reglerne i stk. 2-9 kan kun anvendes for en løbende ydelse, hvis mindst den ene af de parter, der indgår aftalen om denne ydelse, på tidspunktet for aftalens indgåelse er omfattet af kildeskattelovens § 1, eller § 2, stk. 1, nr. 4, eller selskabsskatte­lovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a. Hvis den anden part efterfølgende bliver omfattet af kildeskattelovens § 1 eller selskabsskattelovens § 1, anvendes reglerne i stk. 2-9. Den kapitaliserede værdi ved af­talens indgåelse nedsættes med de løbende ydelser, der er betalt i

perioden mellem dette tidspunkt og tidspunktet for indtræden af skattepligten.

Stk. 11. Stk. 3-10 finder ikke anvendelse, hvis yderen er forpligtet til at udrede de løbende ydelser til selvejende institutioner, stiftelser, fonde mv., som er stiftet af yderen selv eller yderens ægtefælle, disses forældre eller livsarvinger. Det samme gælder, hvis de i 1. pkt. nævnte personer har en indflydelse, der er egnet til at påvirke de beslutninger, institutionen m.v. træffer.[(530)](#bookmark1360) Stedbørn og ple­jebørn sidestilles med livsarvinger.

§ 13. [(531)](#bookmark1361)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrages udgifter til kontingenter til arbejdsgiverforeninger, fag­foreninger og andre faglige sammenslutninger, der har til hovedfor­mål at varetage de økonomiske interesser for den erhvervsgrup- pe,[(532)](#bookmark1353) hvortil den skattepligtige hører. Det årlige fradrag efter 1. pkt. kan ikke overstige et beløb på 7.000 kr.[(533)](#bookmark1356) 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for selvstændigt erhvervsdrivende og selskaber m.v. (juridiske personer).[(534)](#bookmark1362) Erstatninger eller ydelser, der udbe­tales til medlemmerne af sammenslutninger som nævnt i 1. pkt., medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst, jf. dog §§ 30 og 31.

Stk. 2. Fradrag efter stk. 1 er betinget af, at den faglige forening, hvis den er indberetningspligtig efter skatteindberetningslovens § 31,[(535)](#bookmark1363) har indberettet kontingentudgiften til told- og skattefor­valtningen.

§ 13 A. [(536)](#bookmark1364) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, fradrage udgifter til præmiebetalinger til syge- og arbejdsskadefor­sikringer for sig selv og for en medarbejdende ægtefælle, som ikke i overvejende grad driver virksomheden, men som modtager en del af virksomhedens overskud, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 3. Det er en betingelse, at forsikringen er omfattet af lov om sygedag­penge eller lov om arbejdsskadesikring.

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse for en medarbejdende ægtefælle, som selv afholder udgifterne til præmiebetalinger til syge- og arbejdsskadeforsikringer. Udgifterne efter 1. pkt. kan efter ægtefællernes valg fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst enten hos den selvstændigt erhvervsdrivende eller hos dennes medarbejdende ægtefælle.

§ 14. [(537)](#bookmark1365)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkoms[t(538)](#bookmark1367) kan fradrages beløb, som i indkomståret er anvendt[(539)](#bookmark1368) til skatter og afgifter, bortset fra ejendomsværdiskatter, på fast ejendom og næring, til forpagtningsafgifter og lignende byrder, jf. dog stk. 2 og 3.

Stk. 2. Udgifter til ejendomsskatter på ejendomme, der indeholder en eller to selvstændige lejligheder, kan ikke fradrages, hvis ejen­dommen i indkomståret har tjent til bolig for ejeren. Fradrag indrøm­mes endvidere ikke for udgifter til ejendomsskatter, som vedrører et stuehus med tilhørende grund og have, hvis stuehuset i indkomst­året har tjent til bolig for ejeren. Begrænsningen i 2. pkt. gælder, når stuehuset er beliggende på en ejendom, der efter ejendomsvur­deringsloven anses for en landbrugsejendom. Fradrag indrømmes tilsvarende ikke for ejendomme omfattet af ejendomsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4 og 6-10. Tilsvarende gælder ejendomme af den art, der er nævnt i ejendomsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 4, 9 og 10, som er beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland. Fradrag indrømmes heller ikke for udgifter til ejendomsskatter på ubebyg­gede grunde, der er erhvervet med henblik på privat benyttelse, og som ikke senere er overgået til erhvervsmæssig benyttelse.[(540)](#bookmark1372) Stk. 3. Begrænsningen i stk. 2, 1.-4. pkt., gælder ikke i det omfang, ejendommen eller stuehuset er benyttet erhvervsmæssigt i indkomst­året. Der bortses dog fra uvæsentlig erhvervsmæssig benyttel- se.[(541)](#bookmark1373)

§ 14 A. [(542)](#bookmark1376)Beløb, som låntager betaler til et realkreditinstitut efter § 10 b, stk. 3, 4. pkt., i bekendtgørelse nr. 571 af 15. august 1989 af lov om realkreditinstitutter og § 4 b i bekendtgørelse nr. 699 af 5. november 1987 af lov om et finansieringsinstitut for landbrug mv., som ændret ved lov nr. 373 af 6. juli 1988, kan fradrages i den skattepligtige indkomst[(543)](#bookmark1379) for indbetalingsåret. Stk. 2. Beløb, som udbetales fra en restgældsreguleringsfond som nævnt i § 23 g, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 571 af 15. august 1989 af lov om realkreditinstitutter og § 4 b i bekendtgørelse nr. 699 af 5. november 1987 af lov om et finansieringsinstitut for landbrug mv., som ændret ved lov nr. 373 af 6. juli 1988, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkoms[t(544)](#bookmark1380).

§ 14 B. (Ophævet).

§ 14 C. (Ophævet).

§ 14 D. (Ophævet).

§ 14 E. (Ophævet).

§ 14 F. [(545)](#bookmark1382) Ved opgørelsen af en arbejdsgivers skattepligtige indkomst kan fradrages bidrag til en fond, hvis formål er at betrygge eller forbedre kårene for personer, der er eller har været ansat i ar­bejdsgiverens virksomhed, eller deres pårørende. Fonden må ikke udbetale ydelser af pensionslignende karakter. Hvis arbejdsgiveren yder bidraget ved at påtage sig en gældsforpligtelse over for fonden, fradrages et beløb svarende til fordringens kursværdi ved stiftelsen. Stk. 2. Et flertal af fondsbestyrelsens medlemmer skal vælges af og blandt de af virksomhedens ansatte, der kan nyde godt af fondens virke.

Stk. 3. Bidrag til fonde efter stk. 1 kan ikke fradrages efter reglerne i § 12, stk. 2.

§ 14 G. [(546)](#bookmark1383)Ejeren af en udlejningsejendom skal ikke medregne den del af lejeindtægten, der svarer til beløb, der skal afsættes efter § 120 i lov om leje, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det samme gælder for godtgørelser, der efter § 54 i lov om bolig­forhold afsættes på ejendommens kontor i Grundejerens Investe­ringsfond efter § 120 i lov om leje.[(547)](#bookmark1384)

Stk. 2. Renter af beløb, der er bundet efter § 63 a i lov om leje, jf. lovbekendtgørelse nr. 963 af 11. august 2010 med senere ændringer, jf. § 212 i lov om leje, eller § 120 i lov om leje, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.[(548)](#bookmark1385)

Stk. 3. Beløb til vedligeholdelse og forbedring af ejendommen, som fradrages i den årlige indbetaling til ejendommens konto i Grund­ejernes Investeringsfond efter § 59, stk. 2, i lov om boligforhold, og udgifter, der afholdes af beløb, der udbetales af kontoen efter § 63 e i lov om leje, jf. lovbekendtgørelse nr. 963 af 11. august 2010 med senere ændringer, jf. § 212 i lov om leje, eller § 122 i lov om leje, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst eller medregnes ved opgørelsen af grundlaget for skattemæs­sige afskrivninger og til anskaffelsessummen ved opgørelse af skattepligtig fortjeneste ved afståelse af ejendommen.[(549)](#bookmark1366) Udgifter til vedligeholdelse og forbedring af ejendommen anses for fortrins­vis at være afholdt af de beløb, der er nævnt i 1. pkt.

Stk. 4. Hvis de samlede udgifter til vedligeholdelse og forbedring af en udlejningsejendom, som ejeren har afholdt i et indkomstår, overstiger summen af de fratrukne og udbetalte beløb efter stk. 3 vedr. samme indkomstår, anses de i stk. 3 nævnte beløb for fortrins­vis at være anvendt til forbedring af ejendommen.

Stk. 5. Hvis summen af de fratrukne og udbetalte beløb efter stk. 3 vedr. et indkomstår overstiger de samlede udgifter til vedligehol­delse og forbedring af ejendommen i samme indkomstår, medregnes det overskydende beløb i ejerens skattepligtige indkomst for dette indkomstår. Beløb, der udbetales efter § 63 f i lov om leje, jf. lov­bekendtgørelse nr. 963 af 11. august 2010 med senere ændringer, jf. § 212 i lov om leje, eller § 62 i lov om boligforhold, medregnes Copyright © Karnov Group Denmark A/S

i ejerens skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori beløbet kan kræves udbetalt.[(550)](#bookmark1370) Det beløb, der herefter kommer til be­skatning efter 1. og 2. pkt., nedsættes dog først med et beløb sva­rende til de udgifter, der er afholdt til forbedring af ejendommen efter den 1. januar 1983, i det omfang disse i de enkelte indkomstår har oversteget summen af de i stk. 3 nævnte beløb og ikke i tidligere indkomstår er anvendt til nedsættelse af de beløb, der kommer til beskatning efter 1. og 2. pkt. i disse eller senere indkomstår.

Stk. 6. Skatteministeren kan bestemme, at der for ejendomme, der er omfattet af § 63 a i lov om leje, jf. lovbekendtgørelse nr. 963 af 11. august 2010 med senere ændringer, jf. § 212 i lov om leje, eller § 120 i lov om leje, føres en særlig konto over beløb, der anvendes til ejendommens vedligeholdelse og forbedring, og over de beløb, der er nævnt i stk. 3 og 5.[(551)](#bookmark1369)

Stk. 7. Skatteministeren kan fastsætte bestemmelser om, at Grund­ejernes Investeringsfond skal give skattemyndighederne underret­ning om ind- og udbetalinger af beløb på ejendommens konto efter § 63 a i lov om leje, jf. lovbekendtgørelse nr. 963 af 11. august 2010 med senere ændringer, jf. § 212 i lov om leje, og § 120 i lov om leje samt om kontoens indestående.[(552)](#bookmark1371) I denne forbindelse kan skatteministeren fastsætte bestemmelser om, at kontohaverne skal give Grundejernes Investeringsfond oplysninger om person­nummer (CPR-nr.) eller arbejdsgivernummer efter kildeskatteord­ningen (SE- eller cvr-nr.).

§ 15. (Ophævet).[(553)](#bookmark1374)

§ 15 A. [(554)](#bookmark1375)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkoms[t(555)](#bookmark1377) medregnes lejeværdie[n(556)](#bookmark1378) af bolig i egen ejendom efter statsskat­telovens § 4, litra b, 2. pkt., jf. dog reglerne om ejendomsværdiskat i ejendomsskatteloven .

§ 15 B. (Ophævet).

§ 15 C. (Ophævet).

§ 15 D. (Ophævet).

§ 15 E. (Ophævet).

§ 15 F. (Ophævet).

§ 15 G. (Ophævet).

§ 15 H. (Ophævet).

§ 15 I. (Ophævet).

§ 15 J. [(557)](#bookmark1381)Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan ejere af ejendomme som nævnt i ejendomsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 1-5, 9 og 10, og stk. 2, der tjener til bolig for ejeren, alene fore­tage fradrag for renter af indestående prioriteter samt reservefonds­og administrationsbidrag til realkreditinstitutter. Øvrige udgifter vedrørende ejendommen kan ikke fradrages, jf. dog § 15 K.

Stk. 2. Stk. 1 gælder, uanset om den skattepligtige har udlejet sin bolig i ejendommen en del af indkomståret.[(558)](#bookmark1386)

Stk. 3. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan ejere af en udlejningsejendom omfattet af ejendomsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 6 og 7, bortset fra renter af indestående prioriteter samt reser­vefonds- og administrationsbidrag til realkreditinstitutter, ikke fradrage den efter 2. pkt. beregnede del af de til ejendommen knyttede udgifter, herunder afskrivninger på særlige installationer. Denne del beregnes som summen af de ved vurderingen fremkomne værdier af de af ejerne beboede lejligheder i ejendommen divideret med summen af samme værdi og den ved vurderingen fremkomne værdi af den øvrige del af ejendommen.

Stk. 4. Deltagere i et fællesskab som nævnt i ejendomsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 8, kan bortset fra renter af indestående prioriteter samt reservefonds- og administrationsbidrag til realkreditinstitutter ikke fradrage ejendommens udgifter, herunder afskrivninger på særlige installationer, hvis denne udelukkende tjener til bolig for deltagerne. Er en del af ejendommen udlejet, kan deltagerne ikke side 25

fradrage den efter 3. pkt. beregnede del af ejendommens udgifter, herunder afskrivninger på særlige installationer. Denne del beregnes som summen af de ved vurderingen fremkomne værdier af de af deltagerne beboede lejligheder i ejendommen divideret med sum­men af samme værdi og den ved vurderingen fremkomne værdi af den øvrige del af ejendommen.

§ 15 K. [(559)](#bookmark1387)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan ejere af bygninger, der er fredet efter lov om bygningsfredning og bevaring af bygninger og bymiljøer, fradrage de faktisk afholdte driftsudgifter vedrørende disse bygninger. 1. pkt. finder ikke anven­delse for fredede ejerlejligheder. For ejere af en udlejningsejendom omfattet af ejendomsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 6-8, gælder dog § 15 J, stk. 3 og 4.

Stk. 2. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan ejere af bygninger, der er fredet efter lov om bygningsfredning og bevaring af bygninger og bymiljøer, vælge at fradrage de faktisk afholdte udgifter til istandsættelse af disse bygninger efter reglerne i stk. 3. Udgifter til istandsættelse omfatter både vedligeholdelsesudgifter og forbedringsudgifter. Udgifter til vedligeholdelse, der er fradraget efter stk. 1, kan ikke fradrages efter 1. pkt. og stk. 3, 1. pkt. finder ikke anvendelse for fredede ejerlejligheder, der tjener til bolig for ejeren.

Stk. 3. Der fastsættes for den enkelte fredede bygning et tidsrum for holdbarheden af de enkelte bygningsdele. I forhold til det efter 1. pkt. fastsatte tidsrum fastsættes tillige en beregnet udgift til istandsættelse pr. år pr. bygningsdel, der benævnes forfald pr. år. Udgiften til istandsættelse, der beregnes efter 2. pkt., reguleres årligt efter Danmarks Statistiks byggeomkostningsindeks for boliger. Faktisk afholdte udgifter til istandsættelse, som ikke overstiger beløbet, der er beregnet efter 2. og 3. pkt., kan fradrages ved opgø­relsen af den skattepligtige indkomst. Beregnede udgifter, der ikke er anvendt i et indkomstår, fremføres til efterfølgende indkomstår og reguleres efter 3. pkt. Hvis de faktisk afholdte udgifter i et ind­komstår overstiger summen af indkomstårets beregnede udgifter og de fremførte beregnede udgifter for tidligere indkomstår, kan et beløb svarende til de overskydende faktisk afholdte udgifter overføres til fradrag i efterfølgende indkomstår i overensstemmelse med reglerne i 2-5. pkt., idet beløbet reguleres efter 3. pkt.[(560)](#bookmark1388) Beregnede udgifter efter 2. og 3. pkt. og fremførte beregnede udgif­ter for tidligere indkomstår, som ejeren af den fredede bygning ikke har fradraget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, bort­falder ved ejerskifte. Faktisk afholdte udgifter til istandsættelse, som dækkes af skattefri tilskud, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Beregnede udgifter efter 2. og 3. pkt. nedsættes ikke med et beløb, der svarer til de skattefri tilskud, jf. § 7 E.

Stk. 4. Beregning af forfald pr. år og indberetning af fradrag, jf. stk. 2 og 3, foretages af Bygnings Frednings Foreningen. Fradrag efter stk. 2 og 3 er betinget af, at Bygnings Frednings Foreningen har indberettet fradraget til told- og skatteforvaltningen efter skat­teindberetningslovens § 27.

Stk. 5. Ophæves fredningen for en bygning, kan der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter som nævnt i stk. 1 og 2 i resten af det indkomstår, hvori fredningen er ophævet, og i de 5 efterfølgende indkomstår, hvis bygningen er udpeget som bevaringsværdig efter kapitel 5 i lov om bygningsfredning og be­varing af bygninger og bymiljøer. Udgifter til vedligeholdelse, jf. stk. 1, og udgifter til istandsættelse, jf. stk. 2 og 3, der afholdes efter fredningens ophævelse, kan kun fradrages, hvis udgifterne vedrører bygningens ydre fremtræden, der benævnes klimaskærmen. Udgifter til istandsættelse, som er afholdt inden ophævelsen af fredningen, og som ikke er fradraget ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst, kan efter ophævelsen af fredningen fortsat fradrages.

Stk. 6. For ejendomme som nævnt i ejendomsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 5, som i væsentligt omfang benyttes erhvervsmæssigt, foreta­ges fradrag for de faktiske driftsudgifter, der kan henføres til den del af ejendommen, der benyttes erhvervsmæssigt. Tilsvarende gælder ejendomme af den art, der er nævnt i ejendomsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 5, som er beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

§ 15 L. (Ophævet).

§ 15 M. (Ophævet).

§ 15 N. (Ophævet).

§ 15 O. [(561)](#bookmark1389)Ejere af en fritidsbolig, der ikke anvendes som helårsbolig, og som udlejes en del af året, kan ved indkomstopgø­relsen foretage et bundfradrag på 10.000 kr. (2010-niveau) i brut- tolejeindtægten[(562)](#bookmark1392) pr. fritidsbolig. Bundfradraget udgør dog 36.500 kr. (2010-niveau), hvis der sker indberetning af lejeindtæg­ten efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 43 eller oplysninger om lejeindtægten er modtaget af told- og skatte­forvaltningen ved udveksling af oplysninger efter artikel 8ac, stk. 2, i direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer eller tilsvarende aftale om ud­veksling af oplysninger.[(563)](#bookmark1393) Har told- og skatteforvaltningen ikke modtaget indberetning eller oplysning om lejeindtægten, kan bundfradraget i 2. pkt. dog anvendes for indkomstårene 2023-2025, hvis udlejningen er sket gennem en platform[(564)](#bookmark1396), der er indberet­ningspligtig efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslo­vens § 43 eller efter regler, der gennemfører artikel 8ac, stk. 1, i direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samar­bejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer eller efter tilsvarende aftale om udveksling af oplysninger[(565)](#bookmark1397). Bundfradraget kan ikke overstige bruttolejeindtægten pr. fritidsbolig. Endvidere kan der af den del af lejeindtægten, der overstiger bundfradraget, fradrages 40 pct.[(566)](#bookmark1391) Vælger en ejer at foretage fradrag efter 1., 2. og 4. pkt., kan der ikke foretages fradrag og afskrivninger efter stk. 2. Vælger en ejer at foretage fradrag efter 1., 2. og 4. pkt., medregnes ejen­domsværdiskat efter ejendomsskatteloven for hele indkomstår- et.[(567)](#bookmark1390) Bundfradragene efter 1. og2. pkt. reguleres efter personskat­telovens § 20.

Stk. 2. Ejere, der ikke anvender stk. 1, kan fradrage faktiske udgifter afholdt til vedligeholdelse af indbo og inventar, foretage skattemæs­sige afskrivninger efter reglerne om delvis erhvervsmæssigt benyt­tede driftsmidler som nævnt i afskrivningslovens kapitel 2 samt fradrage ejendomsskatter efter § 14, stk. 3. Fradrag kan foretages med så stor en del af henholdsvis den afholdte vedligeholdelsesud­gift, det beregnede afskrivningsbeløb og de betalte ejendomsskatter, som svarer til den del af året, hvor udlejning har fundet sted.[(568)](#bookmark1394) Herudover kan der foretages fradrag for udgifter, der er direkte forbundet med udlejningen. Det samlede fradragsbeløb efter dette stykke kan ikke overstige bruttolejeindtægten. Foretages fradrag efter 1.-4. pkt., kan ejeren ikke senere overgå til fradrag efter stk. 1.

§ 15 P. [(569)](#bookmark1395)Lejere, der fremlejer en del af værelserne i egen lejet lejlighed til beboelse, kan ved indkomstopgørelsen vælge kun at medregne den del af bruttolejeindtægten,[(570)](#bookmark1398) der overstiger et bundfradrag på ⅔ af fremlejers egen årlige leje for hele lejligheden. Andelshavere i private andelsboligforeninger anses i denne forbindelse som lejere, og andelshaveres boligafgift anses som leje. Ejere, der udlejer en del af værelserne i en lejlighed i egen ejendom omfattet af ejendomsskattelovens § 3, til beboelse, kan ved ind­komstopgørelsen vælge kun at medregne den del af bruttolejeind- tægten, der overstiger et bundfradrag på 1⅓ pct. af ejendomsværdi­side 26

en, jf. ejendomsskattelovens § 13, stk. 2, dog altid mindst 24.000 kr., jf. dog 5. pkt. For ejendomme beliggende i udlandet m.v.[(571)](#bookmark1399) udgør bundfradraget 1 1/3 pct. af udenlandsk ejendomsvurdering, som kan sidestilles med en dansk, jf. ejendomsskattelovens § 14, stk. 1, eller i mangel heraf handelsværdien beregnet efter ejendoms­skattelovens § 14, stk. 2, dog altid mindst 24.000 kr., jf. dog 5. pkt. For fremlejere, andelshavere og ejere, der kun har lejet eller ejet lejligheden en del af indkomståret, beregnes der kun bundfradrag af denne del af den årlige leje eller ejendomsværdiskat. Bundfradra­get dækker samtlige udgifter og afskrivninger, der ellers ville være fradragsberettigede i forbindelse med fremlejningen eller udlejnin­gen. For ejere beregnes ejendomsværdiskat efter ejendomsskatte­loven for den udlejede del af boligen.

Stk. 2. Lejere, der fremlejer lejligheden en del af indkomståret til beboelse, kan ved indkomstopgørelsen vælge kun at medregne den del af bruttolejeindtægten, der overstiger et bundfradrag på ⅔ af fremlejers egen årlige leje. Andelshavere i private andelsboligfore­ninger anses i denne forbindelse som lejere, og andelshaveres bo­ligafgift anses som leje. Ejere af en helårsbolig, som er omfattet af ejendomsskattelovens § 3, der udlejer boligen en del af indkomst­året til beboelse, kan ved indkomstopgørelsen vælge kun at med­regne den del af bruttolejeindtægten, der overstiger et bundfradrag som nævnt i stk. 1, 3. pkt. Stk. 1, 4. pkt., finder dog tilsvarende anvendelse. For fremlejere, andelshavere og ejere, der kun har lejet eller ejet lejligheden eller ejendommen en del af indkomståret, be­regnes der kun bundfradrag af denne del af den årlige leje eller ejendomsværdiskat. Bundfradraget dækker samtlige udgifter og afskrivninger, der ellers ville være fradragsberettigede i forbindelse med fremlejningen eller udlejningen. For ejere beregnes ejendoms­værdiskat efter ejendomsskatteloven i udlejningsperioden.

Stk. 3. Lejere og ejere som nævnt i stk. 1 og 2, der ikke anvender bundfradragsreglen i stk. 1 eller 2, kan ved indkomstopgørelsen foretage fradrag for udgifter mv. som nævnt i stk. 1, 6. pkt., og stk. 2, 6. pkt. Det samlede fradragsbeløb kan dog ikke overstige brutto- lejeindtægten. Foretages fradraget efter 1. pkt., kan den pågældende lejer eller ejer ikke senere overgå til bundfradrag efter stk. 1 eller 2.

Stk. 4. Stk. 1-3 gælder alene for ejere, andelshavere og lejere, hvis udlejningen eller fremlejningen sker til den samme person eller de samme personer i en sammenhængende periode på mindst 4 måne- der.[(572)](#bookmark1400)

§ 15 Q. [(573)](#bookmark1401) Ejere, andelshavere og lejere, der udlejer eller frem­lejer en del af værelserne i en helårsbolig til beboelse, eller som udlejer eller fremlejer hele boligen en del af indkomståret til bebo­else, kan ved indkomstopgørelsen foretage et bundfradrag på 10.000 kr. (2010-niveau) i bruttolejeindtægten[(574)](#bookmark1403) pr. helårsbolig. Bundfradraget udgør dog 25.550 kr. (2010-niveau), hvis der sker indberetning af lejeindtægten efter regler udstedt i medfør af skat­teindberetningslovens § 43 eller oplysninger om lejeindtægten er modtaget af told- og skatteforvaltningen ved udveksling af oplys­ninger efter artikel 8ac, stk. 2, i direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer eller til­svarende aftale om udveksling af oplysninger.[(575)](#bookmark1404) Har told- og skatteforvaltningen ikke modtaget indberetning eller oplysning om lejeindtægten, kan bundfradraget i 2. pkt. dog anvendes for ind­komstårene 2023-2025, hvis udlejningen er sket gennem en plat- form[(576)](#bookmark1406), der er indberetningspligtig efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 43 eller efter regler, der implemen­terer artikel 8ac, stk. 1, i direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophæ­velse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer eller tilsvarende aftale om udveksling af oplysninge[r(577)](#bookmark1408). Ved en helårsbolig forstås Copyright © Karnov Group Denmark A/S

hele eller en del af en fast ejendom, der tjener til ejerens, andelsha­verens eller lejerens helårsbolig.[(578)](#bookmark1402) Bundfradraget kan ikke overstige bruttolejeindtægten pr. helårsbolig. Endvidere kan der af den del af lejeindtægten, der overstiger bundfradraget, fradrages 40 pct.[(579)](#bookmark1405) Vælger en ejer at foretage fradrag efter 1.og 2. pkt., kan der ikke foretages fradrag og afskrivninger efter stk. 3. Bund­fradragene efter 1. og 2. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20. Hvis helårsboligen har flere ejere, andelshavere eller lejere, fordeles bundfradraget i ejerboliger efter ejerandel, i andelsboliger efter den pågældende andelshavers andel af boligafgiften og i leje­boliger efter den pågældende lejers andel af lejeudgiften.[(580)](#bookmark1407) For ejere er det en betingelse, at der er tale om en ejendom, der er om­fattet af ejendomsskattelovens § 3. Bundfradragene efter 1. og 2. pkt. finder ikke anvendelse på helårsboliger, der af den skatteplig­tige anvendes som fritidsbolig.[(581)](#bookmark1409)

Stk. 2. Vælger en ejer at foretage fradrag efter stk. 1, medregnes ejendomsværdiskat efter ejendomsskatteloven for hele indkomståret. Stk. 3. Anvendes reglerne i stk. 1 og 2 ikke, kan ejere, andelshavere og lejere fradrage de faktiske udgifter afholdt til vedligeholdelse af indbo og inventar, foretage skattemæssige afskrivninger efter reglerne om delvis erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler som nævnt i afskrivningslovens kapitel 2 og fradrage ejendomsskatter efter § 14, stk. 3. Fradrag kan foretages med så stor en del, som svarer til enten den udlejede eller fremlejede del af boligen eller til den periode, hvor udlejning har fundet sted. Det samlede fradragsbeløb kan ikke overstige bruttolejeindtægten. Foretages fradrag efter dette stykke, kan der ikke senere overgås til fradrag efter stk. 1. Er § 15 P, stk. 3, tidligere blevet anvendt ved udlejnin­gen, kan ejeren, andelshaveren eller lejeren ikke vælge opgørelse efter stk. 1 og 2.[(582)](#bookmark1410)

Stk. 4. [(583)](#bookmark1412)Ønsker ejere, andelshavere og lejere i et indkomstår at anvende både stk. 1 og 2 og § 15 P, stk. 1 og 2, på samme bolig, skal der foretages en forholdsmæssig opgørelse af bundfradragene i forhold til indkomståret. Det samlede bundfradrag opgjort efter

1. p kt. kan ikke overstige det højeste bundfradrag opgjort efter enten stk. 1 og 2 eller § 15 P, stk. 1 og 2.

§ 15 R. [(584)](#bookmark1413)Fysiske personer, der udlejer aktiver som nævnt i stk. 2, kan fradrage et grundbeløb på 9.100 kr. (2010-niveau) i bruttolejeindtægte[n(585)](#bookmark1416) fra udlejningen af aktiverne ved indkomst­opgørelsen for indkomståret. Ved udlejning af aktiver som nævnt i stk. 3 kan fradrages et grundbeløb på 17.100 kr. (2010-niveau) i bruttolejeindtægten fra udlejning af disse aktiver.[(586)](#bookmark1411) Fradraget efter 1. pkt. kan ikke overstige bruttolejeindtægten ved udleje af aktiver som nævnt i stk. 2, og fradraget efter 2. pkt. kan ikke over­stige bruttolejeindtægten ved udleje af aktiver som nævnt i stk. 3.[(587)](#bookmark1414) Endvidere kan der af den del af bruttolejeindtægten fra aktiver som nævnt i stk. 2, der overstiger fradraget efter 1. pkt., fradrages 40 pct., og der kan af den del af bruttolejeindtægten fra aktiver som nævnt i stk. 3, der overstiger fradraget efter 2. pkt., fradrages 40 pct. Fradrag efter 1., 2. og 4. pkt. dækker samtlige udgifter m.v., der er forbundet med udlejningen.[(588)](#bookmark1415) 1.-5. pkt. gælder ikke for den del af bruttolejeindtægten, der er erhvervet som led i erhvervsmæssig virksomhed.[(589)](#bookmark1417) Grundbeløbene i 1. og 2. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20

Stk. 2. Aktiverne omfattet af bundfradraget i stk. 1, 1. pkt., er:

1) P ersonbiler, M1, jf. bilag II til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2007/46/EF af5. september 2007, der ikke er omfat­tet af stk. 3.[(590)](#bookmark1418)

2) V arebiler, N1, jf. bilag II til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2007/46/EF af 5. september 2007, omfattet af § 4, stk. 1, II, A, i lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. eller brændstofforbrugsafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 2, når de er

registreret til hel eller delvis privat benyttelse og ikke er omfattet af stk. 3.[(591)](#bookmark1419)

3) C ampingvogne.[(592)](#bookmark1420)

4) P åhængskøretøjer, der er konstrueret og indrettet til ophold og beboelse.[(593)](#bookmark1421)

5) L ystbåde.[(594)](#bookmark1422)

Stk. 3. [(595)](#bookmark1423)Aktiver omfattet af bundfradraget i stk. 1, 2. pkt., er biler og varebiler som nævnt i stk. 2, nr. 1 og 2, der udleder 0 g CO2 pr. km, eller der udleder mere end 0 g CO2, men under 50 g CO2 pr. km.

Stk. 4. [(596)](#bookmark1424)Det er en betingelse for anvendelse af fradragene i stk. 1, at der sker indberetning af indkomstårets samlede lejeindtægter fra aktiver som nævnt stk. 2 og indkomstårets samlede lejeindtægter fra aktiver som nævnt i stk. 3. Indberetningen af lejeindtægterne skal være foretaget efter regler udstedt i medfør af skatteindberet­ningslovens § 43 eller modtaget af told- og skatteforvaltningen ved udveksling af oplysninger efter artikel 8ac, stk. 2, i direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer eller tilsvarende aftale om udveksling af oplys­ninger. Har told- og skatteforvaltningen ikke modtaget indberetning eller oplysning om lejeindtægten, kan fradragene i stk. 1 anvendes for indkomstårene 2023-2025, hvis udlejningen er sket gennem en platform[(564)](#bookmark1396), der er indberetningspligtig efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 43 eller efter regler, der implementerer artikel 8ac, stk. 1, i direktiv 2011/16/EU af 15. fe­bruar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer eller tilsvarende aftale om udveksling af oplysninger[(597)](#bookmark1425).

§ 16. [(598)](#bookmark1426)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.[(599)](#bookmark1427) Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller med­hjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunal­bestyrelser.

Stk. 2. Udgifter til telefonabonnement uden for arbejdsstedet kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Til­skud til telefonudgifter anses fortrinsvis at dække abonnementsud­giften. Erhvervsmæssige samtaleudgifter vedr. telefon uden for arbejdsstedet kan for erhvervsdrivende fradrages efter reglen om driftsomkostninger i statsskattelovens § 6, litra a, og for lønmodta­gere fradrages efter ligningslovens § 9, stk. 1.

Stk. 3. 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. Rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren m.v. udbyder til salg som led i sin virksomhed, skal dog alene beskattes, i det omfang rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgi­ver m.v. Goder, herunder julegaver i form af naturalier, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejds­givere m.v. overstiger et grundbeløb på 1.000 kr. (2010-niveau). Julegaver i form af naturalier fra en arbejdsgiver m.v. beskattes dog ikke, hvis værdien af julegaven ikke overstiger et grundbeløb på 700 kr. (2010-niveau).[(600)](#bookmark1428) Værdien af arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger m.v., beskat-

tes uden hensyn til grundbeløbet i 3. pkt., og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbet er overskre- det.[(601)](#bookmark1429) Goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et grundbeløb på 5.500 kr. (2010-niveau).[(602)](#bookmark1430) Grundbeløbene i 3., 4. og 6. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20. For både 3. og 6. pkt. gælder, at hvis godernes samlede værdi overstiger grundbeløbet, beskattes hele den samlede værdi. Værdien af følg­ende goder beskattes uden hensyn til grundbeløbene i 3., 4. og 6. pkt., og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbene er overskredet:

1) F ri bil, fri sommerbolig og fri lystbåd, jf. stk. 4-6.

2) F ri kost og logi, når værdiansættelsen kan foretages efter de af Skatterådet fastsatte normalværdier.

3) F ri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, og fri computer med tilbehør, jf. stk. 12 og 13

4) F ri helårsbolig, personalelån og tv- og radiolicens.

Stk. 4. Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten[(603)](#bookmark1431). Fra og med den 1. juli 2021 sættes den årlige værdi for resten af indkomståret 2021 til 24,5 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20,5 pct. af resten. I indkomståret 2022 sættes den årlige værdi til 24,0 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 21,0 pct. af resten. I indkomståret 2023 sættes den årlige værdi til 23,5 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 21,5 pct. af resten. I indkomst­året 2024 sættes den årlige værdi til 23,0 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 22,0 pct. af resten. I indkomståret 2025 og efterfølgende indkomstår sættes den årlige værdi til 22,5 pct. af bilens værdi[(604)](#bookmark1432). Bilens skattepligtige værdi beregnes dog mindst af 160.000 kr. Til den skattepligtige værdi medregnes et miljøtillæg. Miljøtillægget udgør den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal be­tales for bilen efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller efter vægt­afgiftsloven, med tillæg af 50 pct[(605)](#bookmark1434). Fra og med den 1. juli 2021 udgør miljøtillægget for resten af indkomståret 2021 den årlige af­gift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller efter lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., med tillæg af 150 pct. I indkomståret 2022 udgør miljøtillægget den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller efter lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., med tillæg af 250 pct. I indkomståret 2023 udgør miljøtillægget den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstof­forbrugsafgiftsloven eller efter lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., med tillæg af 350 pct. I indkomståret 2024 udgør miljøtillæg­get den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttel­sestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofforbrugsafgifts­loven eller efter lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., med tillæg af 500 pct. I indkomståret 2025 og senere indkomstår udgør miljøtillægget den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og pri­vatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstoffor­brugsafgiftsloven eller efter lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., med tillæg af 600 pct[(606)](#bookmark1433). For biler, der er anskaffe[t(607)](#bookmark1435) af arbejdsgiveren højst 3 år efter første indregistrering, opgøres bilens værdi til den oprindelige nyvognspris i indtil 36 måneder regnet fra og med den måned, hvori første indregistrering er foreta­get, og herefter til 75 pct. af nyvognsprisen,[(608)](#bookmark1440) dog således, at

hvis der sker genberegning af bilens afgiftspligtige værdi efter re­gistreringsafgiftslovens § 9 a, anvendes en beregnet nyvognspris baseret på den genberegnede afgiftspligtige værdi fra genbereg­ningstidspunktet. For biler, der er anskaffet mere end tre år efter første indregistrering, og for tidligere hyrevogne, der anskaffes uden berigtigelse af registreringsafgift, opgøres bilens værdi til ar­bejdsgiverens købspris inklusive eventuelle istandsættelsesudgif- ter.[(609)](#bookmark1442) Ved værdiansættelsen af biler, der ikke indregistreres her i landet, og ved værdiansættelsen af biler, der er omfattet af regi­streringsafgiftslovens § 1, stk. 4, skal den værdi anvendes, som efter 15. og 16. pkt. ville blive lagt til grund ved værdiansættelsen af en tilsvarende bil, der er anskaffet her i landet og indregistreret her.[(610)](#bookmark1444) 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.[(611)](#bookmark1445) Hvis en bil, der af arbejdsgiveren mv. er stillet til rådighed for den skattepligtige udelukkende for erhvervsmæssig kørsel, benyttes privat, beskattes værdien af den private benyttelse i det pågældende år efter reglerne i 1.-17. pkt, medmindre der er betalt dagsafgift for privat benyttelse af bilen, jf. § 4 i lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v[(612)](#bookmark1436). Er dagsaf­giften som nævnt i 17. pkt. betalt af arbejdsgiveren, skal den skat­tepligtige beskattes af værdien heraf, jf. stk. 3. Kørsel mellem hjem og virksomheden højst 1 dag om ugen eller i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder anses ved anvendelsen af reglerne i 19. pkt. ikke for privat kørsel for skattepligtige, der som led i kundeopsøgende arbejde fra hjemmet i øvrigt udelukkende kører erhvervsmæssigt. Den skattepligtige værdi efter 1.-19. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejds­giveren mv. for råderetten[(613)](#bookmark1437), men nedsættes ikke med eventuelle beløb, der beskattes efter reglen i § 9 C, stk. 7[(614)](#bookmark1439). For biler om­fattet af § 4, stk. 1, II, A, i lov om vægtafgift af køretøjer m.v. finder 1.-21. pkt. kun anvendelse, såfremt der skal betales tillægsafgift for privat anvendelse efter § 2 a i lov om vægtafgift af køretøjer m.v. For biler, der er indregistreret første gang den 2. juni 1998 eller tidligere finder 1.-11. pkt. ikke anvendelse på biler, hvor merværdiafgift vedrørende anskaffelsen er fradraget ifølge mervær­diafgiftsloven § 37, stk. 1, § 38, stk. 1, eller § 41, fordi bilen ude­lukkende anvendes erhvervsmæssig[t(615)](#bookmark1438). I perioden fra og med den 1. april 2020 til og med den 31. december 2020 nedsættes den årlige skattepligtige værdi af eldrevne biler, pluginhybridbiler og brændselscelledrevne biler, jf. registreringsafgiftslovens §§ 5 b-5 d, med 40.000 k[r(616)](#bookmark1441). Værdien af ladestander og installation af ladestander (ladestik), der er stillet til privat rådighed af arbejdsgi­veren ved den skattepligtiges bopæl sammen med privat rådighed over en elbil eller pluginhybridbil, beskattes ikke. Hvis den skat­tepligtige beskattes af fri elbil eller pluginhybridbil i en sammen­hængende periode, der er kortere end 6 måneder, medregnes mar­kedsværdien af ladestander og installation til den skattepligtige indkomst ved periodens ophør, hvis installationen overgår til privat brug[(617)](#bookmark1443).

Stk. 5. [(618)](#bookmark1446)Den skattepligtige værdi af en sommerbolig, der er stillet til rådighe[d(619)](#bookmark1449) af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til 1/2 pct. pr. uge af dansk ejendomsværdi eller hermed sammen­lignelig udenlandsk ejendomsværdi[(620)](#bookmark1450) pr. 1. januar året før rå­dighedsåret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien som nævnt i ejendomsskattelovens § 14, stk. 2, pr. 1. januar året før rådighedsåret for hver af ugerne 22-34 og 1/4 pct. for hver af årets øvrige uger. Såfremt en sommerbolig som led i et ansættelsesforhold er stillet til rådighed for en ansat direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen afløn­ningsform, anses den pågældende at have sommerboligen til rådig­hed hele året.[(621)](#bookmark1451) Hvis sommerboligen er stillet til rådighed for flere direktører eller andre medarbejdere med væsentlig indflydelse

på egen aflønningsform, fordeles den skattepligtige værdi ligeligt. Den skattepligtige værdi nedsættes i forhold til antallet af dage, sommerboligen stilles til rådighed for eller udlejes til andre perso­ner, som ikke er omfattet af 3. pkt., eller som ikke er nærtstående. 2.-4. pkt. finder dog ikke anvendelse, såfremt sommerboligen som ledi et ansættelsesforhold stilles til rådighed for andre ansatte, som er uden væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, eller som ikke er nærtstående, i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i perioden uge 22-34. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Sted­barns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold. Den skattepligtige værdi efter 1. og 2. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten.

Stk. 6. Den skattepligtige værdi af en lystbåd, der er stillet til rådig­hed af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til 2% pr. uge af bådens anskaffelsessum inkl. moms og levering.[(622)](#bookmark1455) Såfremt en lystbåd som led i et ansættelsesforhold er stillet til rådighed for en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, anses den pågældende at have lystbåden til rådighed hele året.[(623)](#bookmark1459) Hvis lystbåden er stillet til rådighed for flere direktører eller andre medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, fordeles den skattepligtige værdi ligeligt. Den skattepligtige værdi nedsættes i forhold til antallet af dage, lystbåden stilles til rådighed for eller udlejes til andre personer, som ikke er omfattet af 3. pkt., eller som ikke er nærtstående. 2.-4. pkt. finder dog ikke anvendelse, såfremt lystbåden som led i et an­sættelsesforhold stilles til rådighed for andre ansatte, som er uden væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, eller som ikke er nærtstående, i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i peri­oden uge 22-34. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægte­fælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold. 2.-4. pkt. finder heller ikke anvendelse, såfremt den arbejdsgiver, der som led i et ansættelsesforhold stiller en lystbåd til rådighed, har det som hovederhverv at producere lystbåde eller dele af lystbåde, og hvor det er et nødvendigt led i produktionen heraf at testsejle virk­somhedens lystbåde og den ansatte direktør eller medarbejderen med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform har det som overvejende beskæftigelse at producere og afsætte lystbåde eller dele af lystbåde.[(624)](#bookmark1447) Den skattepligtige værdi efter 1. og 2. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejds­giveren mv. for råderetten.

Stk. 7. [(625)](#bookmark1448)Den skattepligtige værdi efter stk. 3 af en helårsbo- lig[(626)](#bookmark1453), der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, og som det af hensyn til udførelsen af arbejdet skønnes nødvendigt at den ansatte har pligt til at bebo under ansættelsen og til at fraflytte ved ansættelsens ophør, herunder i forbindelse med forflyttelse (tjenestebolig)[(627)](#bookmark1454), nedsættes med 30%. Den skatteplig­tige værdi afen sådan helårsbolig efter nedsættelse efter 1. pkt. kan dog højst sættes til et maksimumsbeløb, der beregnes som 15% af den ansattes faste pengeløn[(628)](#bookmark1452) for den tilsvarende periode fra den pågældende arbejdsgiver. Maksimumsbeløbet skal dog mindst beregnes som 15% af 160.000 kr.[(629)](#bookmark1456) Er boligen kun til rådighed en del af året, nedsættes de 160.000 kr. svarende til det antal hele måneder, hvori boligen ikke har været til rådighed. Den skatteplig­tige værdi nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten.

Stk. 8. Den skattepligtige værdi efter stk. 3 af en helårsbolig, der er stillet til rådighed afen arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, og som den ansatte har pligt til at fraflytte ved ansættelsens ophør, men ikke pligt til at bebo under ansættelsen (lejebolig), nedsættes med 10%. Den skattepligtige værdi efter 1. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten. Værdien af privat brug af Marienborg medregnes kun til statsministerens skattepligtige indkomst, såfremt statsministeren tager bopæl på Marienborg. Tilsvarende gælder for et andet medlem af regeringen, som råder over Marienborg.[(630)](#bookmark1457)

Stk. 9. Stk. 7 og 8 omfatter ikke boliger, der er stillet til rådighed som led i et ansættelsesforhold, hvis den ansatte er direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen afløn- ningsform.[(631)](#bookmark1458) For denne persongruppe sættes den skattepligtige værdi til 5 pct. af beregningsgrundlaget med tillæg efter 10. pkt.[(632)](#bookmark1460) Beregningsgrundlaget er det største beløb af enten ejen­domsværdien pr. 1. januar året før indkomståret eller i tilfælde, hvor der ikke er ansat en ejendomsværdi, handelsværdien pr. 1. januar året før indkomståret eller anskaffelsessummen opgjort i henhold til ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer foretaget efter anskaffelsen, dog kun forbedringer foretaget inden den 1. januar i indkomståret. Såfremt anskaffelsessummen er opgjort efter ejendomsavancebeskatnings­lovens § 4, stk. 3, 1. eller 2. pkt., medregnes kun forbedringer fore­taget efter den 19. maj 1993. Forbedringsudgifter på bygninger, der er undergivet fredning i henhold til bygningsfredningsloven eller forbedringsudgifter, som modsvares af tilskud mv., der er skattefrie, skal ikke tillægges. Når anskaffelsessummen opgøres efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 3, er selskabets valg af anskaffelsessum bindende i forhold til senere opgørelser efter denne bestemmelse.[(633)](#bookmark1461) Ved opgørelsen af beregningsgrund­laget for boliger, for hvilke ejendomsværdien fordeles efter ejen­domsvurderingslovens § 30, stk. 1, eller § 35, stk. 3 skal kun den del, der tjener til bolig for den ansatte, medregnes. Ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for andre boliger skal den del, der udeluk­kende anvendes erhvervsmæssigt, ikke medregnes. Hvis arbejdsgi­veren mv., jf. stk. 1, sælger helårsboligen til en ny arbejdsgiver mv., jf. stk. 1, hvor den ansatte direktør mv., jf. 1. pkt., også har væsentlig indflydelse på egen aflønning, anvendes anskaffelsessum­men fra ansættelsesforholdet hos den sælgende arbejdsgiver mv., såfremt den er højest.[(634)](#bookmark1462) Den skattepligtige værdi forhøjes 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, svarende til det beskatningsgrundlag for ejendommen, der skulle have været an­vendt, hvis ejendommen havde været omfattet af ejendomsskatte­loven. Grundbeløbet reguleres efter ejendomsskattelovens § 22, stk. 3[(635)](#bookmark1463). Herudover medregnes udgifter til ejendomsskatter, som afholdes af arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, til den skattepligtige indkomst.[(636)](#bookmark1464) Den skattepligtige værdi efter 2.-12. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten. 2.-12. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt en ansat direktør eller en 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 helårsboligen til sin personlige ejendom.

Stk. 10. [(637)](#bookmark1465)Værdien af helt eller delvis vederlagsfri privat benyt­telse af parkeringsplads, der af hensyn til arbejdet er stillet til rådig­hed af arbejdsgiveren, beskattes ikke.

Stk. 11. Værdien af sparet hjemmeforbrug til kost, når lønmodtage­ren af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1 modtager fri kost eller får kosten dækket efter regning i forbindelse med arbejde på et midler­tidigt arbejdssted, beskattes ikke.[(638)](#bookmark1466)

Stk. 12. [(639)](#bookmark1467)[(640)](#bookmark1468)Den skattepligtige værdi af en fri telefon, herun­der fri datakommunikationsforbindelse, der er stillet til rådighed

af en eller flere arbejdsgivere m.v. som nævnt i stk. 1 for den skattepligtiges private benyttelse, udgør et grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau). Den skattepligtige værdi nedsættes svarende til det antal hele måneder, hvori ingen af goderne har været til rådighed i indkomståret. Værdien af en fri datakommunikationsforbindelse tilsluttet en arbejdstagers computer, herunder engangsudgiften til etablering, beskattes dog ikke, når arbejdstageren fra sin computer har adgang til arbejdsstedets netværk. Hvis to ægtefæller, der er samlevende ved indkomstårets udløb, begge er omfattet af 1. pkt. en del af eller hele indkomståret, nedsættes den skattepligtige værdi af fri telefon, herunder datakommunikationsforbindelse, for hver ægtefælle med 25 pct. Det er en betingelse for nedsættelsen, at ægtefællernes samlede skattepligtige værdi af goderne før reduk­tion udgør et grundbeløb på mindst 3.300 kr. (2010-niveau). Grundbeløbene i 1. og 5. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20.[(641)](#bookmark1469)

Stk. 13. Værdien af privat benyttelse afen computer med tilbehør, der er stillet til rådighed til brug ved arbejdet, beskattes ikke. Skattefriheden efter 1. pkt. gælder dog ikke, hvis arbejdstageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren m.v. for at få stillet udstyret til rådighed. Har arbejdstageren kompenseret arbejds­giveren som nævnt i 2. pkt., medregnes et beløb svarende til 50 pct. af udstyrets nypris ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst i det eller de indkomstår, hvor udstyret er til rådighed. Har udstyret kun været til rådighed en del af året, nedsættes den skat­tepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori udstyret ikke har været til rådighed.

Stk. 14. [(642)](#bookmark1470)Stk. 1, 1. pkt., og stk. 12 finder tilsvarende anvendelse for selvstændigt erhvervsdrivende, for så vidt angår telefon, herun­der datakommunikationsforbindelse, som indgår i den erhvervsmæs­sige virksomhed og er til rådighed for privat benyttelse på bopælen, i sommerhuset el.lign. Værdien af en datakommunikationsforbin­delse tilsluttet den erhvervsdrivendes computer, herunder engangs­udgiften til etablering, beskattes dog ikke, når den erhvervsdrivende fra sin computer har adgang til virksomhedens netværk. Værdien af en selvstændigt erhvervsdrivendes private benyttelse af en computer med tilbehør, der indgår i den erhvervsmæssige virksom­hed og anvendes i forbindelse hermed, beskattes ikke.

Stk. 15. [(643)](#bookmark1471)Værdien af fri kost beskattes ikke, hvis pædagogisk spisetræning indgår som en del af den ansattes arbejde og den an­satte spiser sammen med og får samme mad som de personer, den ansatte spisetræner med.

Stk. 16. [(644)](#bookmark1472)Værdien af fribilletter, som giver adgang til at deltage i et sportsligt eller kulturelt arrangement, beskattes ikke, hvis fribil­letterne modtages af en person som led i et ansættelsesforhold. Det er en forudsætning for skattefritagelsen efter 1. pkt., at den ansatte modtager fribilletterne af sin arbejdsgiver, der sponsorerer det sportslige eller kulturelle arrangement, og at fribilletterne indgår som en tillægsydelse til arbejdsgiverens sponsorkontrakt med den sportslige eller kulturelle institution eller virksomhed.

Stk. 17. [(645)](#bookmark1473)Værdien af gavekort, som kan bruges til køb af hote­lydelser m.v., restaurationsydelser m.v. og forlystelsesydelser, herunder hos museer, teatre og biografer m.v., i Danmark eller et andet EU-/EØS-land beskattes ikke, hvis personen i kalenderåret 2021 erhverver ret til gavekortet som led i et ansættelsesforhold og den samlede værdi af sådanne gavekort modtaget som led i et eller flere ansættelsesforhold ikke overstiger et beløb på 1.200 kr[(646)](#bookmark1474). Med et gavekort forstås et elektronisk eller fysisk tilgode­bevis til køb omfattet af 1. pk[t(647)](#bookmark1475). Såfremt den person, der erhver­ver gavekortet som led i et ansættelsesforhold, mod betaling ombyt­ter eller afstår gavekortet, finder 1. pkt. ikke anvendelse[(648)](#bookmark1476). Uanset kildeskattelovens § 43, stk. 1, anses gavekort omfattet af 1. pkt. ikke for A-indkomst, uanset om gavekortet ombyttes efter 3. pkt., medmindre den samme arbejdsgiver tildeler den ansatte gavekort, der overstiger den i 1. pkt. nævnte beløbsgrænse[(649)](#bookmark1477).

§ 16 A. [(650)](#bookmark1478)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med­regnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.[(651)](#bookmark1479)

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

1) Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. dog stk. 3, og afståelsessummer omfat­tet af § 16 B, stk. 1.[(652)](#bookmark1481)

2) Udlodning af likvidationsprovenu for tiden fra begyndelsen af det indkomstår, i hvilket ophør sker, til ophørstidspunktet fra et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 21, i det omfang udlodningen ikke overstiger minimumsindkomsten, jf. § 16 C, stk. 3.

3) Den del af minimumsindkomsten efter § 16 C, stk. 3, der ikke udloddes.

4) Udbytteskat, der tilbagebetales fra en fremmed stat, Færøerne eller Grønland vedrørende aktier, der tilhører et selskab, et investeringsinstitut med minimumsbeskatning eller en inve­steringsforening bortset fra en kontoførende investeringsfor­ening, og som ikke tilfalder selskabet, instituttet eller inve- steringsforeningen.[(653)](#bookmark1482)

5) Værdien af en gave ved helt eller delvis vederlagsfri overdra­gelse af aktier m.v. i et selskab, når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse[(654)](#bookmark1484).

Stk. 3. Følgende udlodninger behandles efter reglerne om beskat­ning af gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v.:

1) Udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, medmindre[(655)](#bookmark1480) udlodnin­gen er omfattet af stk. 2, nr. 2, eller en af følgende betingelser er opfyldt:

a) Det modtagende selskab ejer mindst 10 pct. af aktieka­pitalen i det selskab, der likvideres, og udlodningen omfattes af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

b) Det modtagende selskab ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen, er skattepligtigt af udbytter, jf. selskabs­skattelovens § 2, stk. 1, litra c, og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2. Dette gælder dog ikke, hvis det modtagende selskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

c) Den modtagende fysiske person er hjemmehørende uden for EU/EØS og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2.

d) Det modtagende selskab ejer skattefri porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i det selskab, der likvideres, og er skattepligtigt af udbytter, jf. sel­skabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, som beskattes med den i selskabsskattelovens § 2, stk. 8, 2. pkt., nævnte sats eller den sats, der fremgår af en relevant dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er en forudsæt­ning, at mindst 50 pct. af aktiverne i det selskab, der likvideres, består af direkte eller indirekte ejede datter­selskabs- eller koncernselskabsaktier, eller at der inden for de seneste 3 år forud for likvidationen er foretaget en overdragelse af sådanne aktier til selskabets direkte

eller indirekte aktionærer eller til et koncernforbundet selskab, jf. § 2, stk. 3.[(656)](#bookmark1483)

2) Udlodning efter tilladelse fra told- og skatteforvaltnin- gen,[(657)](#bookmark1485) for så vidt angår:

a) De beløb eller en del af disse, der udbetales ved udlod­ning af likvidationsprovenu fra aktieselskaber og an­delsselskaber forud for det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, når særlige omstændigheder taler derfor.[(658)](#bookmark1486) Der kan ikke gives tilladelse til modtagere som nævnt i nr. 1.

b) Beløb, der udloddes i forbindelse med en nedsættelse af aktiekapitalen eller andelskapitalen i et selskab, der ikke er under likvidation.

3) Udlodning som nævnt i nr. 2, hvor aktierne i det udbyttegi­vende selskab er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17 og det modtagende selskab opfylder betingelserne for at modtage skattefrit udbytte efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, eller § 13, stk. 1, nr. 2.

Stk. 4. Følgende udlodninger medregnes ikke i den skattepligtige indkomst for modtageren:

1) Friaktier og friandele.

2) Udlodninger af beløb, som er skattepligtige for foreninger og selskaber efter selskabsskattelovens § 5 B, stk. 4, og fu­sionsskattelovens § 12, stk. 3.

3) Den del af minimumsindkomsten fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. § 16 C, der er nævnt i § 16 C, stk. 4, nr. 11, hvis indkomsten modtages af personer m.v., der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller døds­boskattelovens § 1, stk. 2. Skattefriheden gælder dog ikke, hvis modtageren af indkomsten omfattes af kursgevinstlovens § 13.

4) Værdien af en gave ved en helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier m.v. i et selskab omfattet af stk. 2, nr. 5, hvis der inden overdragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet. Det er en betingelse for tilladelse, at aktierne er overdraget til en fond m.v. med et almennyttigt eller almen­velgørende formål. For overdragelse til en udenlandsk fond m.v. er det endvidere en betingelse, at hovedaktionæren har givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på at disponere over midlerne i det overdragne selskab, og at fonden m.v. er skattemæssigt hjemmehørende i et land, hvis kompetente myndighed skal udveksle oplysninger med de danske myn­digheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en anden international overenskomst eller konvention, herunder en administrativt indgået aftale om bistand i skattesage[r(659)](#bookmark1489).

Stk. 5. En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en ladestander[(660)](#bookmark1487), en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privat­forbrug i relation til godet. Godernes værdi ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for udbytte i form af en helårsbolig, der stilles til rådig­hed for en hovedaktionær som nævnt i § 16, stk. 9, sidste pkt.[(661)](#bookmark1488) § 16 B. [(662)](#bookmark1490)Afstår en aktionær eller andelshaver aktier, andelsbe­viser og lignende værdipapirer, herunder konvertible obligationer, samt tegningsret til sådanne værdipapirer til det selskab, der har udstedt de pågældende værdipapirer, medregnes afståelsessummen i den pågældendes skattepligtige indkoms[t(663)](#bookmark1491). 1. pkt. finder til­svarende anvendelse, hvis afståelsen sker til et selskab, hvorover det selskab, der har udstedt de pågældende værdipapirer, har be-

stemmende indflydelse, jf. § 2, stk. 2, og hvori selskabet direkte eller indirekte ejer mere end 10 pct. af aktiekapitalen.[(664)](#bookmark1492) Stk. 2. Gevinst og tab ved afståelse efter stk. 1 behandles i følgende tilfælde efter reglerne om gevinst og tab ved afståelse af aktier m.v. til andre end det udstedende selskab[(665)](#bookmark1493):

1) Ved afståelse af aktier erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret omfattet af § 28, aktier omfattet af § 7P eller aktier erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret omfattet af § 7 P, og når det ved erhvervelsen af aktierne er betinget, at aktierne ved afståelse eller ved medarbejderens død tilbagesælges til selskabet, der i så fald er forpligtet til at erhverve disse.[(666)](#bookmark1495) Det er dog en betingelse, at medarbej­deraktionæren ikke er hovedaktionær i selskabet efter aktiea­vancebeskatningslovens § 4.

2) Ved afståelse af aktier m.v. til et selskab i likvidation i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, medmindre[(667)](#bookmark1499) en af følgende betingelser er opfyldt:

a) Det afstående selskab ejer mindst 10 pct. af aktiekapi­talen i det selskab, der likvideres, og udlodningen omfattes af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c.

b) Det afstående selskab ejer mindre end 10 pct. af aktie­kapitalen, er skattepligtigt af udbytter, jf. selskabsskat­telovens § 2, stk. 1, litra c, og har bestemmende indfly­delse i det selskab, der likvideres, jf. § 2. Dette gælder dog ikke, hvis det modtagende selskab er hjemmehø­rende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, og udbytttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier.

c) Den afstående fysiske person er hjemmehørende uden for EU/EØS og har bestemmende indflydelse i det selskab, der likvideres, jf. § 2.

d) Det afstående selskab ejer skattefri porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 C, i det selskab, der likvideres, og er skattepligtigt af udbytter, jf. sel­skabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, som beskattes med den i selskabsskattelovens § 2, stk. 8, 2. pkt., nævnte sats eller den sats, der fremgår af en relevant dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er en forudsæt­ning, at mindst 50 pct. af aktiverne i det selskab, der likvideres, består af direkte eller indirekte ejede datter­selskabs- eller koncernselskabsaktier, eller at der inden for de seneste 3 år forud for likvidationen er foretaget en overdragelse af sådanne aktier til selskabets direkte eller indirekte aktionærer eller til et koncernforbundet selskab, jf. § 2, stk. 3[(656)](#bookmark1483).

3) Ved afståelse af aktier m.v., der er omfattet af aktieavance­beskatningslovens § 17, når det afstående selskab opfylder betingelserne for at modtage skattefrit udbytte efter selskabs­skattelovens § 2, stk. 1, litra c, eller § 13, stk. 1, nr. 2.

4) Ved afståelse af aktier m.v., der er omfattet af aktieavance­beskatningslovens §§ 19 A, 19 B eller 19 C, eller ved afstå­else af investeringsbeviser.[(668)](#bookmark1500)

5) Ved en aktionærs afståelse af aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacili- tet[(669)](#bookmark1501), til det selskab, som har udstedt dem, jf. dog stk. 3.

1. pkt. omfatter ikke aktier, der alene anses for optaget til handel på et reguleret marked som følge af aktieavancebe­skatningslovens § 3.[(670)](#bookmark1502)

6) Ved afståelser, hvor told- og skatteforvaltningen tillader de[t(671)](#bookmark1494).

Stk. 3. Ved en aktionærs afståelse af aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet[(672)](#bookmark1496), til det selskab, der har udstedt dem, kan sælger, når afståelsen ikke er omfattet af stk. 2, nr. 2-4, overfor told- og skatteforvaltningen tilkendegive, at salget er omfattet af stk. 1. Det er en betingelse, at tilkendegivelsen fremkommer inden udløbet af oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10-13 for det år, hvor afståelsen sker. Stk. 4. Stk. 1 omfatter ikke tegningsretter, der er omfattet af § 28.[(673)](#bookmark1497)

Stk. 5. Uanset stk. 1 er beløb, som er skattepligtige for foreninger og selskaber efter selskabsskattelovens § 5 B, stk. 4, og fusionsskat­telovens § 12, stk. 3, skattefrie for modtageren.

§ 16 C. [(674)](#bookmark1498)Ved et investeringsinstitut med minimumsbeskatning forstås et institut, hvis aktivmasse udelukkende er placeret i værdi­papirer m.v. og instituttets administrationsbygning, der udsteder omsættelige beviser for deltagernes indskud, og som har valgt, at instituttets indkomst skal beskattes hos deltagerne.[(675)](#bookmark1503)

Stk. 2. [(676)](#bookmark1506)Beviserne i et investeringsinstitut med minimumsbe­skatning eller afdelinger heri skal berettige alle deltagere til samme forholdsmæssige andel af årets afkast af hvert enkelt aktiv eller passiv i instituttet eller en afdeling heri. Det forholdsmæssige afkast opgøres efter forholdet mellem bevisets pålydende og pålydende af samtlige beviser i instituttet eller en afdeling heri.

Stk. 3. Minimumsindkomsten udgør summen af kalenderårets ind­tægter som nævnt i stk. 4 med fradrag for tab efter stk. 5 og udgifter efter stk. 6.[(677)](#bookmark1507) Hvis et investeringsinstitut med minimumsbeskat­ning ophører eller vælger at ændre skattemæssig status, opgøres minimumsindkomsten fra den 1. januar indtil henholdsvis ophørs­tidspunktet eller overgangen til anden skattemæssig status. Ved opgørelse af minimumsindkomsten ved ophør finder stk. 7, 1. pkt., ikke anvendelse.

Stk. 4. I minimumsindkomsten indgår følgende indtægter:

1) Indtjente renter fratrukket indeholdt rentekildeskat og tillagt tilbagebetalt rentekildeskat og løbende ydelser fordelt over den periode, som indtægten vedrører.[(678)](#bookmark1509)

2) Vederlag for udlån af værdipapirer.

3) Indtjente udbytter efter § 16 A fratrukket indeholdt udbyt­teskat og tillagt tilbagebetalt udbytteskat og låntagers betaling til långiver af dennes manglende udbytte ved aktieudlån.[(679)](#bookmark1504)

4) Gevinst på fordringer, jf. kursgevinstlovens § 14, stk. 1, i det omfang gevinsten ikke er omfattet af nr. 11. Gevinsten opgøres efter kursgevinstlovens § 26, stk. 5. Dog kan insti­tuttet vælge at opgøre gevinst på alle konti i fremmed valuta efter gennemsnitsmetoden, jf. kursgevinstlovens § 26, stk. 4. Er gennemsnitsmetoden valgt, kan instituttet ikke senere vælge at opgøre gevinst efter kursgevinstlovens § 26, stk. 5.

5) Gevinst på gæld omfattet af kursgevinstlovens § 6.

6) Gevinst på finansielle kontrakter omfattet af kursgevinst­lovens § 29. Gevinsten opgøres efter kursgevinstlovens § 33.

7) Gevinst ved afståelse af værdipapirer m.v., der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, dog ikke aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 A, 19 B eller 19 C. Gevinsten opgøres efter aktieavancebeskatningslovens § 25 og § 26, stk. 2-5.

8) Gevinst på aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningslo­

vens §§ 19 A, 19 B eller 19 C. Gevinsten opgøres efter ak­tieavancebeskatningslovens § 23, stk. 8.

9) Gevinst og løbende afkast på hybride gældslignende instru­menter udstedt af selskaber og omfattet af statsskatte- loven[(680)](#bookmark1505).

10) Beløb, der er fremført som følge af en nedrunding af mini­mumsindkomsten, jf. stk. 7.

11) Gevinst på fordringer i danske kroner, der er erhvervet før den 27. januar 2010, og som på erhvervelsestidspunktet op­fyldte mindsterentekravet efter kursgevinstlovens § 38, jf. lovbekendtgørelse nr. 1002 af 26. oktober 2009, fratrukket tab på sådanne fordringer. Dog kan tab alene fradrages, i det omfang tabene ikke overstiger gevinsterne.

Stk. 5. I det samlede beløb efter stk. 4, nr. 1-10, fratrækkes følgende tab m.v.:

1) Renteudgifter.[(681)](#bookmark1508)

2) Tab på fordringer omfatte[t(682)](#bookmark1510) af kursgevinstlovens § 14, stk. 1, bortset fra tab omfattet af stk. 4, nr. 11, og tab på for­dringer i danske kroner, der er erhvervet før den 27. januar 2010, og som på erhvervelsestidspunktet ikke opfyldte mindsterentekravet efter kursgevinstlovens § 38, jf. lovbe­kendtgørelse nr. 1002 af 26. oktober 2009. For investerings­foreninger omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 8, gælder dette dog ikke tab på fordringer på selskaber, med hvilke et medlem af foreningen er koncernforbundet, jf. kursgevinst­lovens § 4, når fordringen også er omfattet af kursgevinst­lovens § 4. Tabet, jf. 1. pkt., opgøres efter kursgevinstlovens § 26, stk. 5, idet stk. 4, nr. 4, 3. og 4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

3) Tab på finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstlovens § 29. Tabet opgøres efter kursgevinstlovens § 33.

4) Tab ved afståelse af værdipapirer m.v., der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven, dog ikke aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 A, 19 B eller 19 C. Tabet opgøres efter aktieavancebeskatningslovens § 25 og § 26, stk. 2-4 og 6.

5) Tab på aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 A, 19 B eller 19 C. Tabet opgøres efter aktieavancebe­skatningslovens § 23, stk. 8.

6) Tab på hybride gældslignende instrumenter udstedt af selska­

ber og omfattet af statsskatteloven[(683)](#bookmark1511).

7) Beløb fremført efter stk. 8 som følge af en negativ minimums­

indkomst.

8) Beløb, der er anvendt til indløsning af beviser, i det omfang beløbet kan henføres til indtægter som nævnt i stk. 4, nr. 1­10, der er erhvervet før eller som følge af indløsningen, jf. dog stk. 9.

Stk. 6. Investeringsinstituttet kan ved opgørelse af minimumsind­komsten fradrage udgifter til administration, i det omfang udgifterne ikke overstiger et eventuelt positivt beløb opgjort efter stk. 4, nr. 1-10, og stk. 5.

Stk. 7. Minimumsindkomsten kan nedrundes til nærmeste beløb, som er deleligt med 0,10 pct. af bevisets pålydende. Beløb, der efter 1. pkt. ikke skal medtages i minimumsindkomsten, fremføres til minimumsindkomsten i det følgende kalenderår. En acontoudbeta- ling opgøres altid som det faktisk udbetalte beløb.

Stk. 8. En negativ minimumsindkomst fremføres til fradrag ved opgørelsen af minimumsindkomsten i det følgende kalenderår.

Stk. 9. Investeringsinstitutter, der er minimumsbeskattet, kan vælge at foretage en regulering af de indtægter, tab og administrationsud­gifter, jf. stk. 4-6, der indgår ved opgørelse af minimumsindkom­sten, som følge af udstedelse af nye beviser og indløsning af beviser. Investeringsinstitutter kan ikke efterfølgende ændre princip. Hvis investeringsinstituttet vælger at foretage en regulering som nævnt i 1. pkt., kan investeringsinstituttet ved opgørelse af minimumsind­komsten for det pågældende kalenderår dog ikke foretage fradrag

for de beløb, der er omfattet af stk. 5, nr. 8. Reguleringen efter 1. pkt. foretages således:

1) Ved udstedelse af nye beviser øges de indtægter, tab og ad­ministrationsudgifter indtil emissionstidspunktet, som skal tages i betragtning ved opgørelse af minimumsindkomsten efter emissionen. Forøgelsen af de enkelte indtægter, tab og administrationsudgifter sker efter forholdet mellem den på­lydende værdi af alle beviser efter emissionen og den påly­dende værdi af alle beviser inden emissionen. Forøgelse af tab sker dog ikke, hvis der er tale om en investeringsforening omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 8, på det tidspunkt, hvor tabet opstår. Koncernforbundne medlemmer, jf. kursge­vinstlovens § 4, regnes i denne sammenhæng for ét medlem.

2) Ved indløsning af beviser nedsættes de indtægter, tab og administrationsudgifter indtil indløsningstidspunktet, som skal tages i betragtning ved opgørelse af minimumsindkom­sten efter indløsningen. Nedsættelsen af de enkelte indtægter, tab og administrationsudgifter sker efter forholdet mellem den pålydende værdi af alle beviser efter indløsningen og den pålydende værdi af alle beviser inden indløsningen.

Stk. 10. [(684)](#bookmark1512)Ved valg af status som investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. stk. 1, skal der indsendes en meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen. Meddelelsen skal indsendes senest den 31. december i kalenderåret før det kalenderår, som meddelelsen skal have virkning fra. For et nyoprettet investerings­institut kan valg af status som investeringsinstitut med minimums­beskatning, jf. stk. 1, have virkning fra det kalenderår, hvori inve­steringsinstituttet er oprettet, hvis valget træffes samtidig med op­rettelsen og der indsendes en meddelelse herom til told- og skatte­forvaltningen senest 2 måneder efter oprettelsen, dog senest den 31. december i oprettelsesåret. Meddelelsen som nævnt i 1. og 3. pkt. skal indeholde oplysning om, hvorvidt investeringsinstituttet er aktiebaseret, jf. aktieavancebeskatningslovens § 21, eller obliga­tionsbaseret, jf. aktieavancebeskatningslovens § 22. Skifter investe­ringsinstituttet efter indsendelse af meddelelsen med de i 4. pkt. nævnte oplysninger fra aktiebaseret, jf. aktieavancebeskatningslo­vens § 21, til obligationsbaseret, jf. aktieavancebeskatningslovens § 22, eller omvendt, skal der indsendes en meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen[(685)](#bookmark1513).

Stk. 11. Investeringsinstituttet skal senest 2 måneder efter instituttets godkendelse af regnskabet, dog senest den 30. juni i året efter det kalenderår, som minimumsindkomsten hidrører fra, indsende op­lysning til told- og skatteforvaltningen om størrelsen af minimums­indkomsten og dens sammensætning og oplysning om en eventuel difference, hvis det beløb, der faktisk henføres til deltagerne, overstiger minimumsindkomsten. Endvidere skal instituttet inden den i 1. pkt. angivne tidsfrist indsende oplysning til told- og skatte­forvaltningen om minimumsindkomsten og eventuelle merbeløbs sammenhæng med instituttets indkomst i det år, som minimumsind­komsten hidrører fra.

Stk. 12. Hvis oplysninger efter stk. 11 ikke indsendes rettidigt, be­skattes deltagerne af gevinst og tab på beviser i investeringsinstitut­tet, der hidrører fra det kalenderår, der ligger forud for det kalen­derår, hvor der ikke er sket rettidig indsendelse af oplysninger, efter reglerne i aktieavancebeskatningslovens §§ 19 A, 19 B eller 19 C. 1. pkt. gælder tilsvarende, hvis der ikke gives rettidige og korrekte oplysninger om minimumsindkomst m.v. og sammensætningen heraf til deltagernes værdipapircentral eller pengeinstitut m.v. her i landet efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 18, stk. 5, og depositarer eller kontoførere i udlandet, således at disse kan indsende rettidig indberetning. Hvis der fra investerings­instituttet mangler rettidige og korrekte oplysninger for flere på

hinanden følgende år, fastholdes beskatningen efter aktieavancebe­skatningslovens §§ 19 A, 19 B eller 19 C fra og med det første år, der mangler rettidige og korrekte oplysninger for, til og med det seneste år, der mangler rettidige og korrekte oplysninger for[(686)](#bookmark1518). Stk. 13. Hvis et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. stk. 1, efterfølgende fravælger skattemæssig status som investerings­institut med minimumsbeskatning, skal instituttet indsende en meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen[(687)](#bookmark1514). Valget har virkning fra den 1. januar i året efter det kalenderår, hvori medde­lelsen om statusskift er indsendt til told- og skatteforvaltningen.

Stk. 14. [(688)](#bookmark1515)Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om de meddelelser, der skal indsendes efter stk. 10 og 13, og de oplysninger, der skal indsendes efter stk. 11.

§ 16D. [(689)](#bookmark1516)Bestemmelserne i §§ 16A og 16 B finder anvendelse på indtægter, der erhverves, og tab, der konstateres den 1. januar 1962 eller senere, og bestemmelserne træder fra nævnte dato i stedet for bestemmelserne i statsskattelovens § 4 e og § 5 a om udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer samt om fortjene­ste og tab på de nævnte værdipapirer.

§ 16 E. [(690)](#bookmark1517) Hvis et selskab m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehø­rende i udlandet direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævninger uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långi­ver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. 1. pkt. finder ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæs­sig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i selskabsloven § 206, stk. 2[(691)](#bookmark1519). 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillel- se[r(692)](#bookmark1520) og på midler, der stilles til rådighed.[(693)](#bookmark1521)

Stk. 2. Ved tilbagebetaling af lån m.v., der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.

§ 16 F. (Ophævet).

§ 16 G. [(694)](#bookmark1526) Til den skattepligtige indkomst medregnes beløb, der ved en pensionsordnings opløsning eller bortfald tilfalder ar­bejdsgiveren, når denne i sin skattepligtige indkomst har fradraget de af ham præsterede tilskud til ordningen, medmindre beløbet beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 24.

§ 16 H. [(695)](#bookmark1527) Hvis en skattepligtig omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, kontrollerer et udenlandsk selskab eller en forening m.v. (selskabet), jf. stk. 6, skal den skat­tepligtige medregne selskabets CFC-indkomst[(696)](#bookmark1522) opgjort efter stk. 7-10 samt selskabsskattelovens § 32, stk. 5, når indkomsten er positiv. 1. pkt. finder kun anvendelse, hvis selskabet har indgået aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndig­hederne i den stat, hvor det er hjemmehørende, herunder efter be­stemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor den kontrollerende aktionær er hjemmehørende, eller betingelserne nedenfor er til stede:

1) S elskabets samlede udenlandske indkomstskat er mindre end ¾ af skatten beregnet på grundlag af satsen i selskabsskatte­lovens § 17, stk. 1, af selskabets samlede skattepligtige ind­komst opgjort efter stk. 4 og 5 for det pågældende indkomst­år.

2) S elskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for samme periode udgør mere end ½ af sel­skabets skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved be­dømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber kontrolleret af selskabet, hvis selskaberne er hjemhørende i samme land som selskabet. I stedet inddrages

skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholds­mæssigt efter selskabets direkte eller indirekte ejerandele.

3) D en skattepligtiges aktier, investeringsbeviser m.v. i selskabet er ikke aktier eller investeringsbeviser m.v. i investeringssel­skaber efter aktieavancebeskatningslovens regler.

Stk. 2. [(697)](#bookmark1523)Den skattepligtige kan efter anmodning fritages for beskatning efter stk. 1, for så vidt angår selskaber, som er hjemme­hørende i en fremmed stat inden for EU eller EØS, hvis den skat­tepligtige kan dokumentere, at selskabet reelt er etableret i den på­gældende stat og dér udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende CFC-indkomsten. Det er en forudsætning for fritagelse, at det er muligt via en dobbeltbeskatningsoverenskomst, Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer,[(698)](#bookmark1524) eller anden aftale om udveksling af oplys­ninger at verificere den skattepligtiges dokumentation vedrørende CFC-indkomsten.[(699)](#bookmark1525) Den skattepligtige beskattes ikke af indkom­sten i udenlandske selskaber som nævnt i stk. 1, i det omfang ind­komsten skal medregnes til et selskabs eller en fonds skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 31 A eller § 32 eller fonds­beskatningslovens § 12.

Stk. 3. Et selskab eller en forening m.v. anses for at være uden­landsk, hvis det er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskat­ningsoverenskomst. Indkomsten i selskabet opgøres efter territori- alprincippet,[(700)](#bookmark1528) jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 1.-3. pkt. Stk. 1 og 2 finder tilsvarende anvendelse på datterselskabets faste driftssteder, som er beliggende uden for den stat, hvori datterselska­bet er hjemmehørende.

Stk. 4. Ved opgørelse af selskabets CFC-indkomst og selskabets samlede skattepligtige indkomst skal skattepligtig fortjeneste og fradragsberettiget tab beregnes på grundlag af de faktiske anskaf­felsessummer og det faktiske anskaffelsestidspunkt, medmindre lagerprincippet skal anvendes. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum og afskrevet med de samlede udenlandske skattemæssige afskrivninger. Vælger selskabet i et indkomstår med positiv udenlandsk indkomst ikke at nedbringe denne i størst muligt omfang ved udnyttelse af udenland­ske afskrivningsmuligheder, eller kan et udenlandsk afskrivnings­grundlag ikke opgøres, anvendes selskabsskattelovens § 31 A, stk. 8. Afskrivninger og andre udgifter, som efter skatteyderens valg efter danske regler kan fradrages i det pågældende indkomstår, skal fradrages, hvis selskabet ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst efter udenlandske regler foretager tilsvarende fradrag i samme indkomstår. 1.-4. pkt. finder ikke anvendelse, hvis der i forvejen er fastsat en dansk skattemæssig værdi for de pågældende aktiver og passiver. Hvis selskabet ved indkomstopgørelsen efter udenlandske regler er indtrådt i et indskydende selskabs anskaffel­sessummer og anskaffelsestidspunkter, indtrædes også i anskaffel­sessummerne og anskaffelsestidspunkterne ved den danske ind­komstopgørelse. Sker der en overdragelse til et andet selskab, hvor det modtagende selskab efter udenlandske regler indtræder i sel­skabets anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter, og den skattepligtige efter overdragelsen kontrollerer det modtagende selskab, medregnes fortjeneste og tab ikke ved den danske indkomst­opgørelse.

Stk. 5. Ved opgørelsen af selskabets samlede skattepligtige indkomst medregnes underskud for indkomstår før opnåelse af kontrol eller for indkomstår uden beskatning efter stk. 1, i det omfang selskabet ved opgørelsen af den udenlandske indkomst medregner underskud, og underskud kan medregnes efter danske regler. Andre underskud medregnes efter danske regler. Overførsel af underskud fra andre selskaber som led i sambeskatning efter udenlandske regler foreta-

ges tilsvarende ved den danske indkomstopgørelse, dog højst med et beløb svarende til det underskud, der kan opgøres efter danske regler. Fradrag for koncernbidrag efter udenlandske regler foretages tilsvarende ved den danske indkomstopgørelse. Fradraget kan dog ikke overstige det underskud, der kan opgøres efter danske regler. Koncernbidrag, der er skattepligtige efter udenlandske regler, medregnes altid ved den danske indkomstopgørelse. Underskud i selskabet kan alene fremføres til fradrag i indkomst optjent af samme selskab.

Stk. 6. Stk. 1 finder anvendelse, hvis den skattepligtige i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller trusts stiftet af disse kontrollerer et udenlandsk selskab som nævnt i stk. 1. Den skattepligtige anses for at kontrollere et selskab, hvis ved­kommende direkte eller indirekte eller i fællesskab med nærtstående ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i selskabet eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i selskabet. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtskabsforhold. Ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af selskabsdeltagere, med hvem den skattepligtige har en aftale om udøvelse af kontrol, eller som indehaves afet selskab eller en fore­ning m.v. som nævnt i § 2, stk. 1, 2. pkt. (transparent enhed), hvori den skattepligtige deltager, medregnes ved opgørelsen i 2. pkt.

Stk. 7. Ved den skattepligtiges indkomstopgørelse medregnes den del af selskabets CFC-indkomst, der svarer til den gennemsnitlige andel af selskabets samlede aktiekapital, som den skattepligtige har ejet i indkomståret. Der medregnes dog kun indkomst optjent af selskabet i den del af den skattepligtiges indkomstår, hvor den skattepligtige har kontrol over datterselskabet.

Stk. 8. Ved afståelse af selskabets aktiver og passiver, der er erhver­vet eller oparbejdet, før den skattepligtige fik kontrol over selskabet, skal handelsværdien på det tidspunkt, hvor den skattepligtige fik kontrol over selskabet, anvendes i stedet for anskaffelsessummen. Selskabsskattelovens § 4 A, stk. 1, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Dette gælder kun, hvis fortjeneste og tab på de pågæl­dende aktiver og passiver ikke i forvejen medregnes ved den danske indkomstopgørelse. Når selskabet opfylder betingelserne i stk. 1 uden at have opfyldt dem i det forudgående indkomstår, anses ak­tiverne for afskrevet med de udenlandske skattemæssige afskrivnin­ger i de forudgående indkomstår, dog finder stk. 4, 3. pkt., tilsva­rende anvendelse. Genvundne afskrivninger kan højst udgøre det beløb, hvormed summen af afskrivninger foretaget i år under be­skatning efter denne bestemmelse overstiger det faktiske værditab efter det tidspunkt, hvor den skattepligtige fik kontrol over selska­bet. Sker der en overdragelse til et andet selskab, hvor det modta­gende selskab efter udenlandske regler indtræder i selskabets an­skaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter og den skattepligtige efter overdragelsen fortsat kontrollerer det modtagende selskab med samme direkte eller indirekte ejerandel, medregnes fortjeneste og tab ikke ved den danske indkomstopgørelse.

Stk. 9. Ved den skattepligtiges indkomstopgørelse medregnes den del af selskabets fremførte underskud, som svarer til, hvad CFC- indkomsten efter stk. 1, nr. 2, udgør af den samlede skattepligtige indkomst. Den øvrige del af underskuddet bortfalder. Tilsvarende gælder underskud, der er overført fra andre selskaber som led i en sambeskatning eller andet regelsæt, hvorved underskud kan over­føres. Selskabets fremførte og overførte underskud kan dog højst medregnes med et beløb svarende til underskuddet opgjort efter danske regler.

Stk. 10. CFC-indkomsten efter stk. 7-9 kan ikke overstige den skattepligtiges andel af selskabets samlede skattepligtige indkomst efter stk. 4 og 5.

Stk. 11. Selskabsskattelovens § 32, stk. 10, finder tilsvarende an­vendelse på skattepligtige omfattet af stk. 1. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige skal medregne selskabets indkomst, medreg­nes tillige den udenlandske skat, som efter udenlandske regler ville være pålignet selskabet i anledning af indkomsten.

Stk. 12. Selskabsskattelovens § 32, stk. 11, finder tilsvarende an­vendelse på skattepligtige omfattet af stk. 1, dog gives der kun nedslag for udenlandske skatter med den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem indkomsten opgjort efter stk. 7-9 og selskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4 og 5.

Stk. 13. For skattepligtige omfattet af stk. 1 medregnes udbytte fra selskaber m.v. omfattet af stk. 1 ikke til den skattepligtige indkomst, i det omfang udbyttet ikke overstiger den danske skat, som den skattepligtige skal betale af indkomsten i selskabet.[(701)](#bookmark1529)

Stk. 14. Har den skattepligtige for et indkomstår betalt dansk CFC- skat efter denne bestemmelse, kan CFC-skatten udbetales kontant i et senere indkomstår, i det omfang summen af udenlandske betalte skatter af indkomst omfattet af stk. 1, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 11, og den faktisk betalte danske CFC-skat som følge af denne bestemmelse overstiger summen af den danske skat af indkomst efter stk. 1, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for de pågældende og mellemliggende år. I det omfang den skattepligtige har modtaget udbytter, som ikke er medregnet til den skattepligtige indkomst som følge af stk. 4, medregnes den kontante udbetaling til den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor CFC-skatten tilbage­betales.

§ 16 I. For skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, med en fortrinsstilling i en kapital­, venture- eller infrastrukturfond medregnes merafkast af investe­ringer foretaget via fonden ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Den skattepligtige har en fortrinsstilling, når det er aftalt, at den skattepligtiges forholdsmæssige andel af resultatet af inve­steringerne foretaget via fonden overstiger den skattepligtiges for­holdsmæssige andel af den samlede deltagerkapital. Den samlede deltagerkapital omfatter både den indskudte kapital og lånekapital indskudt af deltagere i fonden.[(702)](#bookmark1530)

Stk. 2. Ved merafkast efter stk. 1 forstås afkast, der overstiger et standardafkast af den samlede deltagerkapital. Ved standardafkast forstås det afkast, som de andre deltagere i fonden uden fortrinsstil­ling opnår.

Stk. 3. Ved kapital- og venturefonde forstås investeringsenheder, der investerer i aktier med henblik på helt eller delvis at erhverve et eller flere selskaber m.v. med henblik på at deltage i ledelsen og driften af disse. Ved infrastrukturfonde forstås investeringsenheder, der tilvejebringer kapital med henblik på direkte eller indirekte in­vestering i etablering eller udbygning af infrastrukturanlæg og - faciliteter og varetagelse af ejerskab til og eventuelt drift af sådanne anlæg og faciliteter.

Stk. 4. Skattepligtige skal ikke medregne merafkast af investeringer ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter stk. 1, når den skattepligtige skal medregne merafkastet ved opgørelsen af den personlige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler. Stk. 5. Der gives skattepligtige omfattet af stk. 1 nedslag efter § 33, stk. 1, for udenlandske skatter og skatter, der er pålagt den skattepligtige af merafkastet efter skattelovgivningens almindelige regler. Nedslaget skal dog ikke kunne overstige den del af de samlede danske og udenlandske skatter, der forholdsmæssigt falder på den skattepligtiges merafkast efter stk. 1.

Stk. 6. Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller døds­boskattelovens § 1, stk. 2, der direkte eller indirekte kontrollerer et dansk eller et udenlandsk selskab eller forening m.v. (selskabet), som har en fortrinsstilling, jf. stk. 1, 2. pkt., i en kapital-, venture- eller infrastrukturfond, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne selskabets merafkast af investeringer foretaget via fonden som CFC-indkomst. Den skattepligtige anses for at have kontrol over selskabet m.v., når enten betingelserne i § 16 H, stk. 6, er opfyldt eller den skattepligtige eller dennes nærtstående som omhandlet i § 16 H, stk. 6, 3. og 4. pkt., er medstifter af fonden eller er eller har været deltager i ledelsen eller driften af fonden eller i virksomheder ejet af denne.

Stk. 7. For skattepligtige omfattet af stk. 6 opgøres merafkastet som det afkast, som selskabet har oppebåret af den kapital, som selskabet har investeret via kapital-, venture- eller infrastrukturfonden, med fradrag af standardafkastet, jf. stk. 2, 2. pkt. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes den andel af selskabets positive merafkast, som den skattepligtige direkte eller indirekte har ret til. Kan der i et indkomstår opgøres et negativt merafkast, kan det ne­gative merafkast fradrages ved opgørelsen af merafkastet i senere indkomstår.

Stk. 8. Der gives skattepligtige omfattet af stk. 6 nedslag efter § 33, stk. 1 og 7, for selskabets danske og udenlandske skatter og skatter på selskabets indkomst som følge af § 16 H, aktieavancebe­skatningslovens § 23, stk. 8, og selskabsskattelovens § 32. Nedslaget skal dog ikke kunne overstige den del af de samlede danske og udenlandske skatter, der forholdsmæssigt falder på sel­skabets merafkast efter stk. 6.

Stk. 9. For skattepligtige omfattet af stk. 6 medregnes udbytte ikke til den skattepligtige indkomst, i det omfang udbyttet er udloddet fra et selskab omfattet af stk. 6 eller fra et selskab m.v., hvorigen­nem den skattepligtige direkte eller indirekte kontrollerer et selskab omfattet af stk. 6, og udbyttet ikke overstiger den skat, som den skattepligtige skal betale af indkomsten i selskabet omfattet af stk. 6. Den skattepligtige skal inden for oplysningsfristen efter skatte­kontrollovens §§ 10-12 afgive oplysninger om udbytter, der ikke medregnes til den skattepligtige indkomst efter 1. pkt.

Stk. 10. Skattepligtige, der ved indkomstopgørelsen skal medregne merafkast efter stk. 1 eller 6, skal inden for oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10-12 til told- og skatteforvaltningen afgive oplysninger om, hvorledes det skattepligtige merafkast er opgjort, herunder oplysninger om

1) identiteten på de fysiske eller juridiske personer, hvorfra indkomsten hidrører,

2) hvordan eventuelt fradrag for negativt merafkast fra tidligere indkomstår, jf. stk. 7, er beregnet,

3) hvordan indkomsten, der danner grundlag for det opgjorte merafkast, er sammensat,

4) hvordan standardafkastet efter stk. 2, 2. pkt., er opgjort,

5) eventuelle skatter, for hvilke der anmodes om nedslag efter stk. 8, og

6) aftaler om fordelingen af merafkast, der er modtaget af sel­skaber omfattet af stk. 6.

Stk. 11. Told- og skatteforvaltningen kan udfærdige skemaer, hvorpå oplysningerne efter stk. 9, 2. pkt., og stk. 10 skal afgives.

§ 16 J. [(703)](#bookmark1531)Hvis en skattepligtig for et indkomstår har betalt skat af merafkast i en kapital- eller venturefond, kan skatten udbetales kontant til den skattepligtige i et senere indkomstår, i det omfang merafkastet tilbagebetales til de øvrige investorer ved en efterregu­lering af afkastfordelingen i kapital- og venturefonden.

Stk. 2. I det omfang den skattepligtige har modtaget udbytter, som ikke er medregnet til den skattepligtige indkomst som følge af §

16 H, stk. 13, eller § 16 I, stk. 9, medregnes den kontante udbetaling til den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor skatten tilba­gebetales.

Stk. 3. [(704)](#bookmark1535)Told- og skatteforvaltningen kan udfærdige skemaer, der skal anvendes ved anmodning om tilbagebetaling af skatter efter stk. 1.

§ 16 K. [(705)](#bookmark1540)Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, som har stiftet og har indskudt akti­ver i en trust på et tidspunkt, hvor den skattepligtige var fuldt skattepligtig efter en af de nævnte bestemmelser, medregner trustens indkomst, jf. stk. 6, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når indkomsten i trusten er positiv. 1. pkt. finder tilsvarende anven­delse på skattepligtige omfattet af de nævnte bestemmelser, der indskyder aktiver i en trust uden at være stifter. Skattepligtige efter dødsboskattelovens § 1, stk. 2, indtræder i afdødes skattemæssige stilling efter 1. og 2. pkt. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, og hvor stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget højst 2 år inden indtræden af fuld skat- tepligt.[(706)](#bookmark1543)

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af bestemmelser, som er nævnt i stk. 1, selv om de ikke var fuldt skattepligtige på henholdsvis stiftelsestidspunktet og indskudstidspunktet, hvis de tidligere har været fuldt skattepligtige, og hvis stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget inden for de sidste 10 år forud for den fulde skattepligts genindtræden. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis stiftelsen eller indskuddet foretages af en nærtstående til den skattepligtige, jf. § 16 H, stk. 6,

3. og 4. pkt[(707)](#bookmark1548).

Stk. 3. Er der flere stiftere eller indskydere i en trust, fordeles ind­komsten forholdsmæssigt efter handelsværdien af de indskudte aktiver på stiftelsestidspunktet. Ved efterfølgende indskud foretages en ny beregning af indkomstfordelingen baseret på stifteres og indskyderes andel af handelsværdien af aktiverne i trusten inden indskuddet og handelsværdien af aktiverne ved det efterfølgende indskud. I det indkomstår, hvor det efterfølgende indskud foretages, skal der alene fordeles en forholdsmæssig del til det efterfølgende indskud svarende til den andel, perioden fra indskuddet til udløbet af indkomståret udgør af indkomståret.

Stk. 4. [(708)](#bookmark1552) Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse i følgende tilfælde:

1) Den skattepligtige godtgør, at det er en ufravigelig gyldig- hedsbetingelse for trustens eksistens, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.

2) Den skattepligtige godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes i almenvelgørende eller på anden måde almennyt­tigt øjemed til fordel for en større kreds af personer.

3) Den skattepligtige godtgør, at midlerne i trusten udelukkende anvendes til pensionsformål for en større kreds af personer, som ikke er omfattet af boafgiftslovens § 1, stk. 2.

4) Den skattepligtige godtgør, at trusten er et investeringssel­skab, jf. aktieavancebeskatningslovens § 19.

Stk. 5. Skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2 medregner indkomsten i en trust, hvis trusten er stiftet af eller aktiverne er indskudt af kontrollerede selskaber, jf. § 16 H, stk. 6, og den skattepligtige ville være blevet skattepligtig af indkomsten, hvis den skattepligtige selv havde stiftet trusten eller indskudt aktiverne. Der medregnes alene en andel af trustens indkomst svarende til den skattepligtiges direkte eller indirekte ejerandel af det kontrollerede selskab.

Stk. 6. Trustens indkomst opgøres efter de regler, der ville gælde for skattepligtige som nævnt i stk. 1 og 2. Kildeskattelovens § 9 finder tilsvarende anvendelse på aktiver og passiver, der er anskaf­fet, før trustens indkomst omfattes af stk. 1 eller 2. Underskud i

trusten modregnes i de følgende indkomstårs indkomst i trusten efter de regler, der ville gælde for den skattepligtige. Underskud kan kun fremføres, hvis det ikke kan rummes i indkomsten i et tidligere indkomstår.

Stk. 7. Der gives nedslag efter § 33, stk. 1 og 7, for trustens danske og udenlandske skatter. Der gives dog kun nedslag for den del af årets samlede skatter, der svarer til forholdet mellem den skatteplig­tiges andel af indkomsten og den samlede indkomst. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse for skatter på trustindkomsten betalt af trustforvalteren.

Stk. 8. Stk. 1-7 finder tilsvarende anvendelse på fonde og andre lignende enheder, hvor det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetin- gelse for enheden, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen.

§ 17. [(709)](#bookmark1532)Renter af gæld kan ikke fradrages[(710)](#bookmark1534) ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det omfang, skyldneren som ga- ve[(711)](#bookmark1533) eller som arveforskud har påtaget sig gælden over for livsarvinge[r(712)](#bookmark1536) eller disses ægtefæller eller over for fonds, legater eller lignende, der helt eller delvis er oprettet til fordel for bestemte familier. Stedbørn[(713)](#bookmark1537) og plejebørn sidestilles med livsarvinger.

§ 17 A. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter til renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter ikke fradrages bortset fra renter ved henstand efter § 36 i lov om afgift af dødsboer og gaver og § 12 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Stk. 2. Renter af lån, der er ydet i henhold til lov om lån til betaling af kommunale ejendomsbidrag m.v., kan ikke fradrages ved opgø­relsen af den skattepligtige indkomst. Det samme gælder renter af lån ydet efter § 33 i lov om forurenet jord. Endvidere kan renter af lån, jf. ejendomsskattelovens § 61, ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst[(714)](#bookmark1538).

Stk. 3. Renter af boligydelseslån, der er ydet i henhold til lov om boligydelse til pensionister eller lov om individuel boligstøtte, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 4. [(715)](#bookmark1539)Renter som følge af for sen betaling af told- og skatte­forvaltningens udlæg for honorar til revisor efter skattekontrollovens § 79 eller opkrævningslovens § 5 e, kan ikke fradrages ved opgø­relsen af den skattepligtige indkomst.

§ 17 B. [(716)](#bookmark1541)Beløb, der udbetales efter ejendomsskattelovens § 30, medregnes ikke ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst og giver ikke anledning til ændring af modtagerens ind­komstansættelser for tidligere indkomstår.

§ 17 C. [(717)](#bookmark1542) Udgifter til depotgebyrer, boksleje, kontooversigter samt administration i øvrigt vedrørende værdipapirer og bankinde­ståender, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde kapi­talindkomst, jf. personskattelovens § 4, eller aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

§ 17 D. [(718)](#bookmark1544)Gevinster, som bortloddes af pengeinstitutter til in­dehavere af gevinstkonti efter lov om gevinstopsparing, kan ikke fradrages ved opgørelsen af pengeinstituttets skattepligtige ind­komst.

§ 17E . (Ophævet).

§ 18. Renter af lån, der optages mod sikkerhed i livsforsikringspo­licer, tegnede i tiden efter den 30. november 1939, kan kun bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, for så vidt angår den del af lånesummen, der overstiger forsikringens til­bagekøbsværdi.

Stk. 2. Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse på forsikringer, for hvis vedkommende præmiebetalingen strækker sig over mindst

10 år, og hvis tilbagekøbsværdi ikke er vilkårligt forøget ved ek­straordinære præmieindskud.[(719)](#bookmark1545)

§ 18 A. (Ophævet).

§ 18 B. (Ophævet).

§ 18 C. (Ophævet).

§ 19. (Ophævet).

§ 20. (Ophævet).

§ 21 A. (Ophævet).

§ 21. (Ophævet).

§ 22. (Ophævet).

§ 23. (Ophævet).

§ 24. (Ophævet).

§ 25. (Ophævet).

§ 26. (Ophævet).

§ 27. (Ophævet).

§ 27 A. [(720)](#bookmark1546) Skattepligtige personer, der skal svare almindelig indkomstskat af vederlag for afhændelse af patentret, ophavsret til litterære og kunstneriske værker, ret til mønster eller varemærke eller lignende tidsbegrænsede rettigheder eller af vederlag for af­hændelse af en særlig fremstillingsmetode eller lignende (know­how), kan, hvis vederlaget efter aftalen ikke skal betales fuldt ud i afhændelsesåret, vælge i dette og senere år alene at indtægtsføre de vederlagsbeløb, som efter den oprindelige aftale kunne kræves betalt i det pågældende år.[(721)](#bookmark1547) Vederlagsbeløbene skal dog senest indtægtsføres i det år, hvori de betales. Det er en betingelse for anvendelse af reglerne i 1.-2. pkt., at den skattepligtige er ophavs­mand til den afhændede rettighed eller knowhow eller at den pågæl­dende rettighed eller knowhow er erhvervet som led i den skatteplig­tiges næringsvej eller i spekulationsøjemed.[(722)](#bookmark1549)

Stk. 2. Det samme gælder for selskaber og foreninger, der skal be­skattes af vederlag som nævnt i stk. 1 efter reglerne i selskabsskat- teloven.[(723)](#bookmark1550) 1. pkt. gælder dog ikke ved overdragelser mellem koncernforbundne selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 C.[(724)](#bookmark1551) § 27 B. (Ophævet).

§ 27 C. (Ophævet).

§ 27 D. (Ophævet).

§ 27 E. Vederlag, som en person modtager ved afhændelse af et forsknings- eller udviklingsarbejde, kan medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst inden for en 10-års-periode, der be­gynder med det indkomstår, hvori afhændelsen sker. Det er en be­tingelse, at afhændelsen sker til et aktie- eller anpartsselskab med henblik på en videreudvikling[(725)](#bookmark1553) af ovennævnte arbejde, og at hele vederlaget ydes i form af aktier eller anparter i det nævnte selskab.[(726)](#bookmark1554)

Stk. 2. Den skattepligtige bestemmer selv, hvor stor en del af veder­laget der skal medregnes i indkomsten for det enkelte år inden for 10-års-perioden, jf. dog stk. 3 og 4. Beløb, der er medregnet i ind­komsten for ét år, kan ikke senere overføres til et andet år. Ved af­givelsen af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skatte­kontrollovens § 2 skal der gives oplysning om den del af vederlaget, der endnu ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Ved afståelse af de i stk. 1 nævnte aktier eller anparter skal en til afståelsen svarende forholdsmæssig del af vederlaget være medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst senest for det indkomstår, hvori afståelsen sker.[(727)](#bookmark1556)

Stk. 4. Ophører den skattepligtiges skattepligt efter kildeskattelovens § 1 som følge af fraflytning, eller bliver den skattepligtige efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehø­rende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, skal vederlag

som nævnt i stk. 2, 3. pkt., medregnes ved opgørelsen af den skat­tepligtige indkomst for det indkomstår, hvori indkomstskattepligten ophører, eller hvor der sker flytning af det skattemæssige hjemsted. § 28. [(728)](#bookmark1557)For personer, der som vederlag modtager køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier af det selskab, hvor de er ansat, indtræder beskatningen af den modtagne køberet eller tegningsret først på det tidspunkt, hvor køberetten henholdsvis tegningsretten udnyttes eller afstås. Tilsvarende gælder beskatning af køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, der modtages som led i en aftale om personligt arbejde i øvrigt, samt for køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, som personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for selskabets bestyrelse, modtager som vederlag. Personen anses for at have modtaget et vederlag, såfremt vedkom­mende betaler et beløb, der er lavere end købe- eller tegningsrettens handelsværdi opgjort på det tidspunkt, hvor der erhverves ubetinget ret til den modtagne købe- eller tegningsret. For køberetter forud­sætter anvendelsen af reglerne i 1. og 2. pkt., at den modtagne kø­beret indeholder en ret for enten den ansatte m.m. eller det selskab, der har ydet køberetten, til at erhverve eller levere aktier. Endvidere er anvendelse af reglerne i 1. og 2. pkt. betinget af, at det selskab, hvor modtageren er ansat m.m., enten selv har udstedt køberetten eller tegningsretten eller har erhvervet køberetten eller tegningsret­ten fra et selskab, der er koncernforbundet med selskabet, jf. kurs­gevinstlovens § 4, stk. 2, og som har udstedt køberetten henholdsvis tegningsretten.[(729)](#bookmark1562) Beskatningen sker på grundlag af køberettens eller tegningsrettens værdi på udnyttelsestidspunktet henholdsvis afståelsestidspunktet.[(730)](#bookmark1563) Hvis det selskab, der har udstedt købe- eller tegningsretten, eller det selskab, hvori personen i henhold til købe- eller tegningsretten kan erhverve aktier, inden personens udnyttelse eller afståelse af retten indgår i en fusion, spaltning, til­førsel af aktiver eller aktieombytning, anses personen ikke for at have afstået aftalen ved fusionen, spaltningen, tilførslen af aktiver eller aktieombytningen.[(731)](#bookmark1567) Såfremt den modtagne køberet eller tegningsret udløber uudnyttet, bortfalder beskatningen efter § 16, jf. statsskattelovens § 4.

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse for køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, der modtages fra et selskab, der er koncernforbundet med det selskab, hvor personen er ansat m.m., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Det er en betingelse, at køberetten henholdsvis tegningsretten er udstedt af det selskab, der yder købe­retten henholdsvis tegningsretten.

Stk. 3. Er der ydet køberetter eller tegningsretter omfattet af stk. 1 eller 2, og er der i øvrigt efter reglerne i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, fradragsret for de hermed forbundne udgifter, kan den del af den fradragsberettigede udgift, der svarer til køberettens henholdsvis tegningsrettens værdi på udnyttelsestidspunktet, først fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvor køberetten henholdsvis tegningsretten udnyttes. Er køberetten eller tegningsretten ydet af et selskab, der er koncern­forbundet med det selskab, hvor modtageren er ansat m.m., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, indtræder en eventuel beskatning af det selskab, hvor modtageren er ansat m.m., først i det indkomstår, hvor køberetten henholdsvis tegningsretten udnyttes.[(732)](#bookmark1555) Stk. 4. [(733)](#bookmark1558)Ophører den skattepligtiges skattepligt efter kildeskat­telovens § 1, uden at der samtidig indtræder skattepligt efter kilde­skattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 eller 2, skal vederlag som nævnt i stk. 1, 1. og 2. pkt., medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori skattepligten ophører. Bliver den skattepligtige efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatnings­overenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, sidestilles dette ved anvendelse af reglerne i 1. pkt. med ophør af skattepligt. Beskatningen sker på grundlag af køberettens

eller tegningsrettens værdi på tidspunktet for skattepligtens op- hør.[(734)](#bookmark1560)

Stk. 5. Ophører den skattepligtiges skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 eller 2, uden at den skattepligtige samtidig bliver skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, skal vederlag som nævnt i stk. 1, 1. og 2. pkt., medregnes ved opgørelsen af den skatteplig­tige indkomst for det indkomstår, hvori skattepligten ophører. Be­skatningen sker på grundlag af køberettens eller tegningsrettens værdi på tidspunktet for skattepligtens ophør.

Stk. 6. [(735)](#bookmark1559)Den skattepligtige kan efter reglerne i kildeskattelovens § 73 E få henstand med betaling af skatter og arbejdsmarkedsbidrag beregnet efter stk. 4.

Stk. 7. [(736)](#bookmark1561)Ved udnyttelse eller afståelse af købe- eller tegnings­retter, efter at der er indtrådt skattepligt efter stk. 4 eller 5, kan den skattepligtige vælge for disse købe- eller tegningsretter at opgøre det skattepligtige vederlag på grundlag af købe- eller tegningsrettens værdi på dette tidspunkt. Adgang til omberegning efter 1. pkt. er betinget af, at der ved fraflytningen m.v. er afgivet oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2, og at der ved den senere udnyttelse eller afståelse afgives oplysninger herom til told- og skatteforvaltningen.

Stk. 8. [(737)](#bookmark1564)Såfremt købe- eller tegningsretter udløber uudnyttet, efter at der er indtrådt skattepligt efter stk. 4 eller 5, bortfalder pligten til betale skat og arbejdsmarkedsbidrag af disse købe- og tegningsretter. Bortfald af skatten og arbejdsmarkedsbidrag efter 1. pkt. er betinget af, at der ved fraflytningen m.v. er afgivet oplys­ninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 inden udløbet af oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 10 og 11, jf. § 13 og at der ved det senere udløb indgives meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen inden udløbet af oplysnings­fristen efter skattekontrollovens §§ 10 og 11, jf. § 13.

Stk. 9. For køberetter og tegningsretter, hvor der er indtrådt skat­tepligt efter stk. 4 eller 5, men som på ny omfattes af skattepligt her i landet, bortfalder pligten til at betale skat og arbejdsmarkeds­bidrag af køberetter og tegningsretter, der ikke er udnyttet eller af­stået ved skattepligtens genindtræden. De pågældende købe- eller tegningsretter behandles efter reglerne i stk. 1-3, idet beskatningen ved en senere udnyttelse eller afståelse sker på grundlag af købe- eller tegningsrettens værdi på dette tidspunkt.

Stk. 10. Nedsættes skatten og arbejdsmarkedsbidrag efter stk. 7, eller bortfalder pligten til at betale skat og arbejdsmarkedsbidrag efter stk. 8 og 9, tilbagebetales eventuel for meget betalt skat og arbejdsmarkedsbidrag efter anmodning med en rentegodtgørelse på 6 pct. årligt fra betalingstidspunktet. Rentegodtgørelsen medreg­nes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 11. [(738)](#bookmark1565)Stk. 1-10 finder ikke anvendelse, hvis tildelingen af købe- eller tegningsretter er omfattet af § 7 P, jf. dog § 7 P, stk. 12 og 13.

§ 28 A. (Ophævet).[(739)](#bookmark1566)

§ 28 B. (Ophævet).[(739)](#bookmark1566)

§ 28 C. (Ophævet).[(739)](#bookmark1566)

§ 29. [(740)](#bookmark1568)Har en selvstændig erhvervsvirksomhed[(741)](#bookmark1569) flere end 10 personer[(742)](#bookmark1570) som ejere, hvoraf nogle ejere ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang[(743)](#bookmark1571), skal virksomheden for sidstnævnte ejere udarbejde et fælles skatteregnskab efter skattelovgivningens almindelige regler. Dog skal renteindtægter og renteudgifter mv., jf. § 5, fordeles over den periode, renterne vedrører. Afskrivninger og nedskrivninger skal foretages med samme satser for de pågældende ejere, jf. dog stk. 3, 2. pkt.

Stk. 2. Det fælles skatteregnskab opgøres for kalenderåret, medmin­dre Skatterådet tillader anvendelsen af et andet regnskabsår.[(744)](#bookmark1572)

Stk. 3. Det fælles skatteregnskab opgjort efter stk. 1 og 2 skal an­vendes af den skattepligtige ved indkomstopgørelsen. Det gælder dog ikke for afskrivningsgrundlag og afskrivningssatser, hvis den skattepligtige har afskrevet forskelligt fra de øvrige ejere.[(745)](#bookmark1573) Stk. 4. Ejere af vedvarende energi-anlæg, der anvender reglerne i § 8 P, stk. 2 og 3, medregnes ikke ved opgørelsen af antallet af ejere i stk. 1.[(746)](#bookmark1576)

§ 30. [(747)](#bookmark1579)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medreg­nes ikke ydelser, som afholdes af arbejdsgiveren til behandling[(748)](#bookmark1582) af medarbejderens misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller til rygeafvænning. Ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst medregnes heller ikke den rentefordel, som medarbejderen opnår, ved at arbejdsgiveren yder denne et lån til dækning af udgif­terne ved behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller ved rygeafvænning. Såfremt arbejdsgiveren har valgt at tegne en forsikring til dækning af udgifter i forbindelse med de nævnte behandlinger, eller såfremt medarbejderen har tegnet en sådan forsikring og arbejdsgiveren dækker medarbejderens ud­gifter hertil, medregnes tilsvarende ikke forsikringspræmien eller det fra arbejdsgiveren modtagne beløb ved opgørelsen af medarbej­derens skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Skattefriheden for ydelser til dækning af medicinudgifter, som afholdes af arbejdsgiveren i forbindelse med medarbejderens behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler, er begrænset til udgifter afholdt i en periode på højst 6 måneder fra første behandlingsdag bortset fra udgifter afholdt under indlæg­gelse på hospital, klinik el.lign. Tilsvarende gælder for skattefrihe­den for rentefordelen ved et lån, forsikringspræmier eller beløb til dækning heraf, jf. stk. 1, i det omfang medicinudgifter dækkes af lånet eller forsikringen ud over den nævnte periode.

Stk. 3. Det er en betingelse for skattefriheden efter stk. 1, at udgiften afholdes som led i arbejdsgiverens generelle personalepolitik for alle virksomhedens medarbejdere, herunder aten forsikring tegnet af arbejdsgiveren tilbydes[(749)](#bookmark1583) samtlige virksomhedens medarbej­dere. Tilbuddet kan dog begrænses efter generelle kriterier om an­ciennitet og antal arbejdstimer.[(750)](#bookmark1585)

Stk. 4. Det er endvidere en betingelse for skattefriheden for ydelser, som afholdes af arbejdsgiveren efter stk. 1 til medarbejderens be­handling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler, at der foreligger en skriftlig lægeerklæring om, at medarbejderen har behov for behandlingen.

Stk. 5. Det er en betingelse for skattefriheden for forsikringspræmier efter stk. 1, 3. pkt., at det af forsikringsbetingelserne fremgår, at forsikringen kun dækker behandling efter stk. 1, der opfylder kra­vene i stk. 4.

Stk. 6. Stk. 1-5 gælder tilsvarende for ydelser til behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller til rygeaf­vænning, der gives til personer som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i tilfælde, hvor virksomhedens medarbejdere omfattes af en ordning som nævnt i stk. 1. Stk. 1-5 gælder også tilsvarende for ydelser til behandling for misbrug af medicin, alko­hol eller andre rusmidler eller til rygeafvænning, der gives til per­soner, som er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser. Stk. 1­5 gælder endvidere tilsvarende for ydelser til behandling for mis­brug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller til rygeafvæn­ning, der gives til medlemmer af en fagforening, pensionskasse el.lign.

Stk. 7. [(751)](#bookmark1586)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medreg­nes ikke værdien af test for covid-19, test for antistoffer for covid- 19 og personlige værnemidler, der har til formål at begrænse

spredningen af smitte med covid-19, når test og værnemidler modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt eller som led i virket som medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, re­gionsråd og kommunalbestyrelse[r(752)](#bookmark1588). Skattefriheden efter 1. pkt. omfatter test af personen selv og dennes husstand for covid-19 og test for antistoffer for covid-19 og personlige værnemidler, der har til formål at begrænse spredningen af smitte med covid-19, til per­sonen selv og dennes husstand[(753)](#bookmark1574).

Stk. 8. [(754)](#bookmark1575)Udgifter afholdt af arbejdsgivere m.fl. til test og per­sonlige værnemidler omfattet af stk. 7 kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

§ 30 A. [(755)](#bookmark1577) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, fradrage udgifter til behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller til rygeafvænning for sig selv og for en ægte­fælle, som ikke i overvejende grad driver virksomheden, men som modtager en del af virksomhedens overskud, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, efter reglerne i stk. 2-6. Fradragsretten er betinget af, at

1) den person, som behandlingen vedrører, deltager i virksom­hedens drift med en personlig arbejdsindsats af ikke uvæsent­ligt omfang[(756)](#bookmark1578) og

2) eventuelle medarbejdere i virksomheder, der drives af den selvstændigt erhvervsdrivende, bortset fra virksomheder omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, med mindst to ejere som led i virksomhedernes generelle persona­lepolitik senest samtidig med etableringen af ordningen for den selvstændigt erhvervsdrivende er tilbud[t(757)](#bookmark1580) en tilsva­rende ordning med skattefrihed for arbejdsgiverbetalt behand­ling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller rygeafvænning, jf. § 30. Hvis der efter § 30, stk. 3, 2. pkt., er fastsat generelle anciennitetskrav, skal den selvstæn­digt erhvervsdrivende og en eventuel ægtefælle opfylde et tilsvarende anciennitetskrav.

Stk. 2. Fradragsretten efter stk. 1 omfatter ydelser, som afholdes til behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller rygeafvænning. Hvis den selvstændigt erhvervsdrivende har valgt at tegne en forsikring til dækning af udgifter i forbindelse med sådan behandling eller rygeafvænning og der for eventuelle medarbejdere i virksomheden er tegnet en tilsvarende forsikring efter § 30, stk. 1, 3. pkt., er forsikringspræmien fradragsberettiget. Hvis der for medarbejderne i en virksomhed er tegnet en forsikring som nævnt i § 30, stk. 1, 3. pkt., og den selvstændigt erhvervsdri­vende eller en eventuel ægtefælle omfattet af kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, af forsikringsmæssige grunde ikke kan blive omfattet af forsikringen, kan der fradrages ydelser som nævnt i 1. og2. pkt., forudsat at disse ydelser svarer til de ydelser, der for medarbejdernes vedkommende er omfattet af forsikringen.

Stk. 3. Fradragsretten for udgifter til medicin, som afholdes i forbindelse med en behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler, er begrænset til udgifter afholdt i en periode på højst 6 måneder fra første behandlingsdag bortset fra udgifter afholdt under indlæggelse på hospital, klinik el.lign. Tilsvarende gælder for fradragsretten for forsikringspræmier, i det omfang medicinudgifter dækkes af forsikringen ud over den nævnte periode. Stk. 4. Det er en betingelse for fradragsretten for ydelser, som af­holdes efter stk. 2, 1. pkt., til behandling for misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler, at der foreligger en skriftlig lægeer­klæring om, at den pågældende har behov for behandlingen.

Stk. 5. Det er en betingelse for fradragsretten for forsikringspræmier efter stk. 2, 2. pkt., at det af forsikringsbetingelserne fremgår, at forsikringen kun dækker behandling efter stk. 2, 1. pkt., der opfylder kravene i stk. 4.

Stk. 6. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for en ægte­fælle, der ikke i overvejende grad driver virksomheden, men som modtager en del af virksomhedens overskud, jf. kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, medregnes ikke ydelser fra den anden ægtefælle eller udbetalinger fra forsikringer som nævnt i stk. 1, 2, 4 og 5. § 30, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

§ 31. [(758)](#bookmark1581)Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medreg­nes ikke ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med uddannel­ser og kurser, når ydelserne modtages fra en arbejdsgiver[(759)](#bookmark1584) som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt og ydelserne er omfattet af stk. 3. Ydelser omfattet af stk. 3 til dækning af udgifter i forbindelse med uddan­nelser og kurser medregnes ligeledes ikke, når de modtages ved ophør af et ansættelsesforhold.[(760)](#bookmark1587) 1. pkt. gælder ligeledes for ydelser omfattet af stk. 3, som gives til personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollegiale organer, herunder Folketinget, re­gionsråd og kommunalbestyrelser, gives til medlemmer af en fag­forening, arbejdsløshedskasse eller pensionskasse samt gives til arbejdstagere som led i selvvalgt kompetenceudvikling i henhold til kollektiv overenskomst.[(761)](#bookmark1589) Tilsvarende gælder for ydelser omfattet af stk. 3, som personer modtager fra jobcenteret, eller som elever modtager fra Arbejdsgivernes Uddannelsesbidrag. Tilsvaren­de gælder for ydelser omfattet af stk. 3, der ydes af et uddannelses­sted eller i medfør af § 48, for så vidt angår fleksjobvisiterede, som modtager ledighedsydelse, i lov om en aktiv beskæftigelsesindsats[(762)](#bookmark1590) til personer, der deltager i uddannelse efter lov om arbejds­markedsuddannelser m.v. Tilsvarende gælder for tildeling af friplads efter lov om universiteter (universitetsloven) eller lov om stipendier til visse udenlandske studerende ved korte og mellemlange videre­gående uddannelser. Tilsvarende gælder for tilskud til deltagerbe­taling, som ydes efter lov om statens voksenuddannelsesstøtte, samt for tilskud til deltagerbetaling, som ydes efter lov om støtte til voksenuddannelse (VUS), herunder støtte, der ydes efter § 23, stk. 3 og 4, jf. stk. 2, i lov om statens voksenuddannelsesstøtte.[(763)](#bookmark1591) Tilsvarende gælder for tilskud til deltagerbetaling, som ydes efter § 48, for så vidt angår fleksjobvisiterede, som modtager ledighedsydelse, i lov om en aktiv beskæftigelsesindsats til personer, der deltager i uddannelse, som er omfattet af lov om statens vokse­nuddannelsesstøtte eller lov om godtgørelse og tilskud til befordring ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, når uddannelsen eller kurset udelukkende har privat karakter for modtageren.[(764)](#bookmark1594)

Stk. 3. Følgende ydelser medregnes efter stk. 1 ikke til den skat­tepligtige indkomst:

1) Skole- eller deltagerbetaling. Ydelser til dækning af udgifter til erhvervelse af kørekort til almindelig bil kan dog ikke ydes skattefrit, medmindre arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, har pligt til at afholde ydelsen i henhold til gældende lovgiv- ning.[(765)](#bookmark1598)

2) Ydelser til dækning af bog- og materialeudgifter, som er re­levante for uddannelsen eller kurset.[(766)](#bookmark1602)

3) Godtgørelser til dækning af udgifter til logi, kost og småfor- nødenheder, jf. stk. 4.

4) Befordringsgodtgørelser, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satsen i stk. 5.

Stk. 4. Udgifter til logi, kost og småfornødenheder kan dækkes skattefrit af arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, når modtageren af ydelsen

på grund af afstanden mellem bopæl og uddannelsesstedet eller kursusstedet ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl. Når opholdet på uddannelses- eller kursusstedet varer mindst 24 timer, kan satserne i § 9 A, stk. 2, nr. 1 og 4, jf. § 9 A, stk. 3, for sædvanlige udgifter til logi, kost og småfornødenheder på ud­dannelses- eller kursusstedet anvendes i stedet for de faktiske ud­gifter. Satsen i 2. pkt. til kost og småfornødenheder kan kun benyttes i de første 12 måneder af opholdet på uddannelses- eller kursusste­det. Uanset 1. pkt. kan arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, skattefrit dække de faktiske udgifter til kost, når kosten indtages på uddan­nelses- eller kursusstedet.

Stk. 5. [(767)](#bookmark1605)Der kan for befordringen frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og uddannelsesstedet eller kursusstedet eller mellem arbejdsstedet og uddannelsesstedet eller kursusstedet i egen bil eller motorcykel[(768)](#bookmark1592) ad den normale transportvej udbetales en befordringsgodtgørelse beregnet på grundlag af satsen, som Skat­terådet fastsætter efter § 9 C, stk. 1[(769)](#bookmark1593). Tilsvarende gælder for befordringen mellem uddannelses- eller kursussteder eller inden for samme uddannelses- eller kursussted. Arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, kan skattefrit dække de faktiske udgifter til anden befor- dring[(770)](#bookmark1595). Har den uddannelsessøgende eller kursisten adgang til en af arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, betalt befordring med offentlige eller private transportmidler, medregnes udbetalt godtgørelse efter 1. og2. pkt. til den skattepligtige indkomst for den del af stræknin­gen, hvor der er adgang til fri befordring. Har den uddannelsessø­gende eller kursisten modtaget befordringsgodtgørelse efter § 9 B for den samme strækning, medregnes udbetalt godtgørelse efter 1. og 2. pkt. til den skattepligtige indkomst. Har den uddannelsessø­gende eller kursisten modtaget befordringsgodtgørelse efter § 9 B til befordring i forbindelse med en uddannelse eller et kursus, kan der ikke senere overgås til godtgørelse efter 1. og 2. pkt. til befor­dring i forbindelse med samme uddannelse eller kursus.[(771)](#bookmark1596)

Stk. 6. Udgifter omfattet af stk. 3, der ikke dækkes af en arbejdsgiver m.v., jf. stk. 1, kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen, med­mindre dette følger af skattelovgivningens almindelige regler.[(772)](#bookmark1597) § 31 A. (Ophævet).

§ 32. (Ophævet).

§ 32 A. (Ophævet).

§ 32 B. (Ophævet).

§ 32 C. (Ophævet).

§ 32 D. [(773)](#bookmark1599)Skatteministeren fastsætter regler om:

1) Optagelse af mandtal over skattepligtige personer og døds­boer.

2) I hvilken kommune en skattepligtig person eller et skatteplig­tigt dødsbo skal ansættes til statsskat.

3) Oplysninger, som skal afgives til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2[(774)](#bookmark1600), og skatteligning samt opkrævning, inddrivelse og forrentning mv. af skat i følgende tilfælde:

a) Hvor der for en person i årets løb er sket ændringer i skat­tepligtsforholdene.

b) Hvor en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatnings­overenskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

c) Vedr. dødsboer.

§ 32 E. (Ophævet).

§ 32 F. [(775)](#bookmark1601) Ved beregningen af forældelsesfristen for krav på skat af fortjenester omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven og afskrivningslovens §§ 9, 21 og 40, bortses fra den tid, i hvilken told- og skatteforvaltningen på grund af den skattepligtiges ophold

i udlandet har været ude af stand til at gøre kravet gældende ved dansk domstol.[(776)](#bookmark1603)

§ 33. [(777)](#bookmark1604)Skat[(778)](#bookmark1606), der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dé[r(779)](#bookmark1607), det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse[(780)](#bookmark1608), kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune[(781)](#bookmark1611), der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter for­holdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten.

Stk. 2. [(782)](#bookmark1609)Såfremt der med den fremmede stat, med Grønland eller med Færøerne er indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der dog ikke gives fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Grønland eller Færøerne efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære.

Stk. 3. [(783)](#bookmark1610)Når et indskydende selskab, der er hjemmehørende her i landet, i forbindelse med fusion, spaltning eller tilførsel af aktiver overdrager aktiver i et fast driftssted eller faste ejendomme, som er beliggende i en anden stat, der er medlem af Den Europæiske Union, til et modtagende selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, nedsættes den danske beskatning ved overdragelsen. Den danske beskatning nedsættes efter stk. 1 og 2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den medlemsstat, hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende, med den skat, som denne medlemsstat kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i det faste driftssted eller den faste ejendom ved overdragelsen, såfremt fusionen, spaltningen eller tilførslen ikke var omfattet af direktiv 2009/133/EF.

Stk. 4. [(784)N](#bookmark1612)år et indskydende selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og som ved beskatningen her i landet anses for at være en transparent enhed, i forbindelse med fusion, spaltning, tilførsel af aktiver eller aktieombytning overdrager aktiver og passiver til et modtagende selskab, der er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF, nedsættes den danske beskatning ved overdragelsen. Den danske beskatning nedsættes efter stk. 1 og 2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverens­komsten med den relevante medlemsstat med den skat, som denne medlemsstat kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i det indskydende selskab ved overdragelsen, såfremt selskabet ikke var omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direk­tiv 2009/133/EF.

Stk. 5. [(785)](#bookmark1613)Hvis et selskab eller forening mv. efter selskabsskatte­lovens § 5, stk. 7 og 8,[(786)](#bookmark1616) ved indkomstopgørelsen skal medregne fortjeneste på aktiver og passiver, nedsættes den danske skat efter stk. 1 og2 eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den skat, som den pågældende stat, Grønland eller Færøerne kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i et fast driftssted eller en fast ejendom, såfremt det faste driftssted eller den faste ejendom var afstået på samme tidspunkt.

Stk. 6. [(787)](#bookmark1617)Hvis en person efter kildeskattelovens § 10, stk. 1, ved indkomstopgørelsen skal medregne fortjeneste på aktiver, nedsættes den danske skat efter stk. 1 og2 eller efter reglerne i dobbeltbeskat­ningsoverenskomsten med den skat, som den pågældende stat, Grønland eller Færøerne kunne have pålignet overskud eller kapi­talvinding i et fast driftssted eller en fast ejendom, såfremt det faste driftssted eller den faste ejendom var afstået på samme tidspunkt. Stk. 7. [(788)](#bookmark1618)Skat betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland af sambeskattede selskaber, der ikke er skattepligtige efter selskabs­skattelovens § 1, kan alene fradrages i den danske skat efter stk. 1. Danske skatter, som er opkrævet hos sambeskattede udenlandske selskaber efter selskabsskattelovens § 2, medregnes i de udenland-

ske skatter efter 1. pkt. Reglerne i eventuelle dobbeltbeskatnings­overenskomster anvendes ikke. Indgår flere selskaber, som er hjemmehørende i samme land, i sambeskatningen, opgøres disse selskabers indkomst samle[t(789)](#bookmark1619). Den samlede indkomstopgørelse efter 4. pkt. omfatter tillige danske selskabers faste driftssteder, som er beliggende i samme land, og som indgår i sambeskatningen, når der lempes for overskud i de faste driftssteder efter creditmeto- den. Vælger et sambeskattet selskab, der har haft underskud, som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud, at undlade at udnytte samtlige sine fradragsmuligheder ved indkomstopgørelsen til fremmed stat, Færøerne eller Grønland, medregnes den herved forøgede udenland­ske skattebetaling for det pågældende indkomstår ikke ved bereg­ningen efter stk. 1[(790)](#bookmark1620).

Stk. 8. [(791)](#bookmark1622)Stk. 1 gælder ikke med hensyn til lønindkomst, der er omfattet af § 33 A eller af sømandsbeskatningslovens §§ 5-8[(792)](#bookmark1623). Stk. 9. [(793)](#bookmark1614)Fragtskat betalt til en fremmed stat, som overstiger den danske skat, der falder på indkomsten fra den fremmede stat, jf. stk. 1, 2. pkt., kan fremføres til fradrag i skatten i de følgende ind­komstår. En fremført fragtskat, jf. 1. pkt., kan kun fradrages i et senere år i det omfang, den med tillæg af den i dette år betalte fragtskat ikke overstiger den danske skat, der i dette år falder på den udenlandske indkomst. Som fragtskat anses skat på bruttofortje­nesten ved international skibstrafik.

§ 33 A. [(794)](#bookmark1615)Har en person, der er skattepligtig efter kildeskatte­lovens § 1[(795)](#bookmark1621), under ophold uden for riget[(796)](#bookmark1624) i mindst 6 måne- der[(797)](#bookmark1625) uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde[(798)](#bookmark1627) her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie el.lign. af en sammenlagt varighed på højst 42 dage[(799)](#bookmark1628) erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhol[d(800)](#bookmark1626), nedsættes den samlede indkomstska[t(801)](#bookmark1629) med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst[(802)](#bookmark1630). Nedsættelsen omfatter ikke den del af lønindkomsten, der kan henføres til arbejde her i landet. Ved opgørelsen af den nævnte 6-månedersperiode anses ophold om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Interna­tionalt Skibsregister, jf. lov om beskatning af søfolk, for at være ophold uden for riget[(803)](#bookmark1631). Ophører skattepligten efter kildeskatte­lovens § 1 inden udløbet af 6-månedersperioden, finder reglerne i denne bestemmelse tilsvarende anvendelse på lønindkomst erhver­vet i den periode, hvor skattepligten bestod, såfremt betingelserne i 1. pkt. i øvrigt er opfyldt[(804)](#bookmark1634).

Stk. 2. [(805)](#bookmark1635)Stk. 1 finder ikke anvendelse for lønindkomst ved tje­neste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, såfremt erhververen af den nævnte lønindkomst mod­tager ydelser efter § 7, nr. 15, eller § 9 A. Tilsvarende finder stk. 1 ikke anvendelse for lønindkomst erhvervet fra den danske stat eller anden offentlig myndighed, hvis lønnen er fastsat i henhold til en kollektiv aftale og det ikke udtrykkeligt fremgår af denne af­tale, at lønnen er fastsat under hensyn til lempelse efter stk. 1[(806)](#bookmark1638).

Stk. 3. [(807)](#bookmark1632)Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst for en person, der ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, tillagt Danmark beskatningsretten til indkomsten, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Tilsva­rende gælder for personer udsendt til udførelse af systemeksport for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte regler om henstand med opkrævning af skatten[(808)](#bookmark1633).

Stk. 5. [(809)](#bookmark1637)Stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på dødsboer omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

Stk. 6. [(810)](#bookmark1636)Ved anvendelsen af stk. 1 kan personen vælge at se bort fra ophold her i riget fra og med den 9. marts 2020 til det

tidspunkt, hvor arbejdet genoptages i det land, hvor arbejdet normalt udføres, dog senest til og med den 30. juni 2020[(811)](#bookmark1639). Valget medfører, at arbejde her i riget, der ikke er nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ikke afbryder udlandsop­holdet. Nedsættelsen af den samlede indkomstskat efter stk. 1 og 3 omfatter ikke den del af lønindkomsten, der kan henføres til den angivne periode[(812)](#bookmark1640). Valget skal træffes senest den 1. maj 2021 og kan omgøres til og med den 30. juni 2022.

§ 33 B. (Ophævet).

§ 33 C. [(813)](#bookmark1641)(Ophævet).

§ 33 D. [(814)](#bookmark1642) Overskud eller underskud i et fast driftssted i en fremmed stat behandles efter reglerne i stk. 2-4, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat medfø­rer, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af overskud i det faste driftssted efter eksemptionsmetoden. Med fast driftssted i en fremmed stat sidestilles fast ejendom i en fremmed stat. Såfremt en person eller et selskab mv. har flere faste driftssteder i samme stat, anses de i denne henseende som et fast driftssted. Som under­skud anses også benyttelse af indskud på etableringskonti og iværksætterkonti til forlods afskrivning på et aktiv. Ved eksemp- tionsmetoden forstås, at Danmark skal nedsætte den danske skat med den del deraf, som efter forholdet mellem overskuddet i det faste driftssted og den samlede beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten uanset størrelsen af den skat, der er betalt til den fremmede stat.[(815)](#bookmark1643)

Stk. 2. Har en person eller et selskab mv. ved opgørelsen af skat­tepligtig indkomst foretaget fradrag for underskud i et fast driftssted i en fremmed stat, skal der i efterfølgende indkomstår, hvor der er overskud heraf, eller hvor det faste driftssted eller en del heraf af­hændes eller ophører, ske genbeskatning af et beløb svarende til det tidligere fradragne underskud. I efterfølgende indkomstår skal der ved opgørelsen af skattepligtig indkomst medregnes et beløb svarende til det fradragne underskud, indtil der er sket beskatning af et beløb svarende til det fradragne underskud. Der skal dog højst medregnes et beløb svarende til overskud eller fortjeneste i det faste driftssted, som medregnes ved indkomstopgørelsen eller skattebe­regningen for samme indkomstår.[(816)](#bookmark1644)

Stk. 3. [(817)](#bookmark1647) Har en person eller et selskab mv. underskud i fast driftssted i en fremmed stat, kan dette underskud kun fradrages ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, i det omfang underskuddet overstiger overskud eller fortjeneste i det faste driftssted for tidli­gere indkomstår, som ikke er indgået ved beregningen efter stk. 2 eller dette stykke.

Stk. 4. Reglen i stk. 2 om genbeskatning af tidligere fradragne un­derskud og reglen i stk. 3 om begrænsning af fradrag for underskud gælder dog ikke, i det omfang overskuddet eller fortjenesten for efterfølgende henholdsvis tidligere indkomstår modsvares af perso­nens eller selskabets negative indkomst ved anden virksomhed i samme indkomstår.[(818)](#bookmark1648)

Stk. 5. Ophører selskabet med at være skattepligtigt efter § 1, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7, skal fratrukket underskud, der ikke modsvares af senere års overskud, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Stk. 1, 2.-4. pkt., finder tilsvarende anvendelse. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis selskabet umiddel-

bart efter ophøret af skattepligt omfattes af sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Stk. 6. Eventuelt underskud, der ikke er genbeskattet efter stk. 1­4, medregnes ved opgørelsen af den tidligere ejers skattepligtige indkomst, hvis det faste driftssted er solgt til et selskab, som den tidligere ejer alene eller sammen med koncernforbundne selskaber mv. inden 5 år efter salget opnår kontrol over, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Tilsvarende gælder, hvis en fast ejendom inden 5 år efter salget generhverves af den tidligere ejer eller et hermed koncern­forbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

Stk. 7. Stk. 2 finder ikke anvendelse på afhændelser og ved ophør, når et selskab fusionerer efter reglerne i fusionsskatteloven, hvis underskud for det faste driftssted efter udenlandske regler overføres til det modtagende selskab og det modtagende selskabs overskud beskattes her i landet efter lovgivningens almindelige regler. I så fald foretages genbeskatning af underskud og fradragsbegrænsning efter stk. 2 og 3 hos det modtagende selskab.

§ 33 E. (Ophævet).

§ 33 F. [(819)](#bookmark1649) Ved beregning af den maksimale nedsættelse af dansk skat, enten i henhold til reglerne i ligningslovens § 33 eller i henhold til bestemmelserne i en med fremmed stat, med Grønland eller Færøerne indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskat­ning, skal der ved opgørelsen af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, fratrækkes de udgifter, der anses for at vedrøre sådan indkomst, jf. dog stk. 3.

Stk. 2. Udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst, jf. dog stk. 3.

Stk. 3. Såfremt en eksportør yder lån til sin aftager i forbindelse med kreditsalg af varer mv., skal renteudgifter mv. som nævnt i § 5, stk. 1, i forbindelse hermed ikke fragå ved opgørelsen af den udenlandske indkomst.

§ 33 G. [(820)](#bookmark1645)(Ophævet).

§ 33 H. [(821)](#bookmark1646) Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan et selskab eller en fond mv., der er skattepligtig efter selskabsskat­telovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater, Færøerne og Grønland, der er omfattet af dobbeltbeskatningslempelse efter § 33 eller en tilsvarende bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til senere indkomstår efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, fordeles beløbet forholds­mæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder. Sambeskattede selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 og § 31 A, anses for en samlet enhed ved anvendelse af 1.-4. pkt.

Stk. 2. For en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens §

1, finder reglerne i stk. 1 tilsvarende anvendelse på underskud, der indgår i virksomhedsordningen.

§ 34. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler for gennemfø­relsen af denne lov og bemyndiges til at afholde de dermed forbund­ne omkostninger.

Bilag 1[(822)](#bookmark1650)

Ydelser omfattet af boligjobordningen i 2025 og frem

A. Serviceydelser i hjemmet eller i en fritidsbolig

Almindelig rengøring

- Vask og aftørring af flader i boligen

- Rengøring af toilet og bad

- Støvsugning, gulvvask og boning

- Opvask, tøjvask og strygning

- Rensning eller vask af tæpper, gardiner, persienner m.m.

Vinduespudsning

- Indvendigt

- Udvendigt

Børnepasning

- Børnepasning i hjemmet eller i en fritidsbolig

- Aflevering og afhentning af børn til og fra daginstitution, skole, fritidsklub og fritidsaktiviteter

Almindeligt havearbejde m.m.

- Græsslåning

- Klipning af hæk

- Lugning

- Beskæring af buske og træer

- Træfældning og bortskaffelse af væltede træer

- Snerydning inkl. saltning

- Fliserensning af terrasser, indkørsler m.v.

- Rensning af tagrender

- Belægningsarbejde

- Anlæg af ny græsplæne

Installation af tyverialarm

Reparation af hårde hvidevarer, dog kun til og med den 31. december 2027

B. Grøn istandsættelse i hjemmet eller i en fritidsbolig

Isolering af tag og loft

Reparation og forbedring af skorsten, f.eks.:

- Indsættelse af isolerende foring og filter

- Montering af røgsuger

- Ændring af skorstenshøjde, når tilhørende brændeovn eller pejs efterlever reglerne om alder, jf. reglerne om skrotning af ældre brændeovne/pejse

Udskiftning af vinduer og yderdøre, f.eks.:

- Ruder, vinduer og forsatsvinduer m.v.

- Terrassedøre og franske altandøre, hvor størstedelen er glas

- Yderdøre

Isolering af ydervægge, f.eks.:

- Isolering

- Hulmursisolering

Isolering af gulv, f.eks.:

- Isolering af terrændæk

- Isolering af krybekælder op mod gulv

Afmontering af brændeovn

- Afmontering af eksisterende brændeovn og pejseindsats

Arbejde på varmestyringsanlæg, f.eks.:

- Installation, reparation eller udskiftning af radiatortermostat­ventiler, vejrkompenseringsanlæg, urstyring og cirkulations­pumper

Arbejde på anlæg til vandbåren varme, f.eks.:

- Installation, reparation eller udskiftning af radiatorer, gulv­varmeslanger og rørføring

- Eftersyn af varmeanlæg

Arbejde på solceller og husstandsvindmøller, herunder i kom­bination med et batteri, medmindre reglerne for erhvervsmæs­sig virksomhed anvendes, f.eks.:

- Installation, reparation eller udskiftning af solceller, herunder i kombination med batteri

- Installation, reparation eller udskiftning af husstandsvindmøl­ler, herunder i kombination med et batteri

Arbejde på solfangere, f.eks.:

- Installation, reparation eller udskiftning af hele solvarmesy­stemet inkl. varmtvandsbeholder

Arbejde på fjernvarmeunits, f.eks.:

- Installation, reparation eller udskiftning af fjernvarmeunits inkl. varmtvandsbeholder

Arbejde på varmepumper, f.eks.:

- Installation, reparation eller udskiftning af varmepumper, herunder luft til luft-varmepumper med og uden kølefunktion, luft til vand-varmepumper, og brine (jordvarme) til vand inkl. jordslange og borehul

Arbejde på elvandvarmer, f.eks.:

- Installation, reparation eller udskiftning af elvandvarmer

Installation, reparation eller forbedring af ventilation, f.eks.:

- Balanceret ventilationsanlæg med varmeindvinding

Installation eller forbedring af visse afløbsinstallationer og dræn, f.eks.:

- Kloakarbejder på egen grund

- Udskiftning af kloakrør

- Fornyelse og etablering af dræn

- Udskiftning og etablering af opsamlingstank, nedsivningsan­

læg, minirensningsanlæg, rodzoneanlæg, højvandslukkere og regnvandsfaskiner

Radonsikring, f.eks.:

- Radonudsugning og radonspærre

[(1)](#bookmark6) Opgørelsen af den skattepligtige indkomst i relation til kommuneskatter sker efter samme det samme regelsæt som for statsskatter, jf. kommuneskat­telovens § 5, stk. 1.

[(2)](#bookmark7) § 2 er nyaffattet ved L 1998 432 med virkning efter 1998-06-28.

Bestemmelsen indebærer en lovfæstelse af det såkaldte »armslængdeprincip«, der medfører, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skatteplig­tige indkomst skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner. Det betyder, at en transaktion mellem interesseforbundne parter vil kunne korrigeres skattemæssigt, hvis den ikke er foretaget på armslæng­devilkår.

Lovfæstelsen skal ses i lyset af, at der efter TfS 1998 199 H opstod usikkerhed om armslængdeprincippets støtte i lovgivningen, navnlig statsskatteloven, idet Højesteret fandt, at der ikke var hjemmel til skattemæssig korrektion af vilkårene for et lån, der var ydet rentefrit fra en hovedaktionær til hans sel­skab, og således ikke hjemmel til at beskatte hovedaktionæren af en fikseret rente, jf. også TfS 1998 238 H.

Armslængdeprincippet i § 2 skal fortolkes i overensstemmelse med armslængdeprincippet i artikel 9 i OECD's Modeloverenskomst og OCED's Transfer Pricing Guidelines, jf. Den juridiske vejledning C.D.11.2.1.1.

[(3)](#bookmark10) Stk. 1, nr. 4-6, er indsat ved L 2007 343.

Nr. 6 udvider bestemmelsens ansvendelsesområde til selskaber, der skatteplig­tige til Danmark efter reglerne i kulbrinteskatteloven, jf. kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4. Disse selskaber nævnes særskilt, fordi skattepligtsbestemmelserne i kulbrinteskatteloven er udvidet i forhold til de almindelige bestemmelser om skattepligt i selskabsskatteloven. Der vil således være tilfælde, hvor udenlandske selskaber er skattepligtige til Danmark af deres aktiviteter, selv om de ikke har fast driftssted efter den almindelige definition.

[(4)](#bookmark11) Ved L 2003 232 er »udlodningspligtig indkomst« tilføjet for at præcisere, at udloddende investeringsforeninger, der ikke opgør en skattepligtig ind-

komst, også skal anvende armslængdepriser og -vilkår ved opgørelsen af deres udlodningspligtige indkomst, jf. § 16 C.

[(5)](#bookmark15) Det er samme kreds af skattepligtige, der er omfattet af armslængdeprincippet i § 2 og oplysningspligten i skattekontrollovens § 38 og dokumentationspligten i skattekontrollovens § 39. Se hertil Den juridiske vejledning C.D.11.1.2.1. De omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle former for handels­mæssige og økonomiske forbindelser mellem interesseforbundne parter, fx tjenesteydelser, långivning, overførsel af aktiver og immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv.

Endvidere omfatter bestemmelsen alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, herunder også fx forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen, jf. SKM 2012 92 HR.

Efter en lex specialis-betragtning anvendes § 2 dog ikke på forholdet mellem gæld og egenkapital, når dette forhold er reguleret af reglerne om »tynd ka­pitalisering« i selskabsskattelovens § 11.

Se fra retspraksis SKM 2012 457 ØLR, hvorefter forhøjelse af værdi af rå­dighed over lystbåd ikke er en forhøjelse vedr. en kontrolleret transaktion omfattet af § 2, stk. 1, hvorfor der ikke kunne ske betalingskorrektion efter stk. 5. Se tilsvarende SKM 2014 846 ØLR og SKM 2014 866 VLR, der begge angik spørgsmålet, om person eller selskab var rette indkomstmodtager vedr. speciallægehonorarer, og hvor denne korrektion ikke ansås for omfattet af § 2, stk. 1 og 5. Førstnævnte dom er stadfæstet af Højesteret, jf. SKM 2015 717 HR, og synes svært forenelig med SKM 2012 92 HR, hvor Højesteret fandt, at korrektioner på baggrund af læren om rette indkomstmodtager er omfattet af den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5.

I SKM 2019 136 HR tilsidesatte Højesteret Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse af Microsoft Danmarks indkomst, idet Skatteministeriet ikke havde godtgjort, at Microsoft Danmarks aftale med et koncernforbundet irsk selskab om markedsføring af Microsofts produkter, ikke var sket på armslængdevilkår. Skattestyrelsen har som konsekvens af dommen udsendt et styresignal om ændring af praksis vedrørende betydningen af, om en transfer pricing-dokumentation i sin helhed foreligger på selvangivelsestids­punktet, jf. SKM 2019 374 SKTST.

SKM 2019 486 HR handlede om, hvorvidt der ved fastsættelse af armslængdevederlaget for et tysk moderselskabs anvendelse af et dansk datterselskabs immaterielle rettigheder skulle ske fradrag for indeholdte kil­deskatter. I den konkrete sag fandt Højesteret, at de foreliggende omstændig­heder ikke gav grundlag for at fravige, at markedsprisen i overensstemmelse med den valgte transfer pricing-metode (CUP) skulle fastsættes til det beløb, som uafhængige licenstagere har betalt, og at der derfor ikke kunne ske fradrag af kildeskatter i royaltybeløbet. Der blev herved ikke taget stilling til, om der på andet grundlag vil kunne opnås lempelse.

I SKM 2020 303 HR fandt Højesteret, at vikarvirksomheden Adeccos betaling af royalty til sit schweiziske moderselskab var sket på markedsvilkår, og at Adeccos transfer pricing-dokumentation ikke var mangelfuld i så væsentligt omfang, at det kunne sidestilles med manglende dokumentation. Dommen er kommenteret i R&R 2020 10 60. Generelt om "mangelfuld transfer pricing- dokumentation", anførte Højesteret, at det forhold, at Skattestyrelsen er uenig i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen, ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld.

I SKM 2020 397 VLR fandt landsretten, at ECCO Sko A/S' transfer pricing- dokumentation gav skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt, og at dokumentationen ikke var mangelfuld i et sådant omfang, at den kunne sidestilles med mang­lende dokumentation. Landsretten fandt endvidere, at Skatteministeriet ikke havde godtgjort, at ECCO Sko A/S' samhandel med to koncernforbindne produktionsselskaber, ikke var sket på armslængdevilkår.

Se også Højesterets dom i Mærsk-sagen, SKM 2024 255 HR.

[(6)](#bookmark16) Sidste pkt. er indsat ved L 2006 308 med virkning for transaktioner, der foretages 2006-01-01 eller senere. Tilføjelsen indebærer, at interessentskaber,

kommanditselskaber, partnerselskaber og lignende danske og udenlandske selskaber er omfattet af værnsreglen.

Formålet er, at sammenslutninger, der over for omverdenen fremtræder som en samlet enhed, skal være omfattet. Bestemmelsen omfatter derimod ikke situationer, hvor uafhængige parter i fællesskab (sameje) ejer en juridisk person, når parterne optræder hver for sig i forhold til omverden, og den en­kelte partner direkte er medejer af andelene i den juridiske person.

Bestemmelsen er nyaffattet ved L 2007 343, hvorved det præciseres, at skattemæssigt transparente enheder sidestilles med juridiske personer.

[(7)](#bookmark17) Ved L 2004 458 er bestemmelsen omformuleret, således at »bestemmende indflydelse« er indsat i stedet for »kontrol« og defineret i stk. 2. Som andre steder i skattelovgivningen anvendes »bestemmende indflydelse«, hvor kravet til ejer- og stemmeandel går på mere end 50 pct.

[(8)](#bookmark18) Henvisningen til § 16 H, stk. 6, er indsat ved L 2009 98 og er en følge af L 2007 540. Ændringen har virkning fra og med indkomståret 2009.

[(9)](#bookmark19) Dette pkt. er indsat ved L 2006 308. Bestemmelsen medfører ikke, at sel­skabsdeltagerne indbyrdes er koncernforbundne. Bestemmelsen medfører alene, at selskabsdeltagerne anses for at have bestemmende indflydelse i det fællesejede selskab. Såvel direkte som indirekte selskabsdeltagere anses for at have bestemmende indflydelse i det fællesejede selskab. Det er således ikke muligt at undgå at blive omfattet af bestemmelsen ved at indskyde et mellemliggende holdingselskab. Bestemmelsen finder anvendelse på så vel kapitalfondene som mellemholdingselskaber, når to kapitalfonde med hvert sit mellemholdingselskab har aftalt udøvelse af fælles bestemmende indfly­delse. Dette gælder, uanset om aftalen er indgået mellem kapitalfondene eller mellem mellemholdingselskaberne.

Det beror på en konkret vurdering af den foreliggende aftale, om det er en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. I denne vurdering kan indgå, om aftalen medfører fælles råden over flertallet af stemmerettig­heder, fælles udnævnelse eller afsættelse af et flertal af medlemmerne i sel­skabets øverste ledelsesorgan eller fælles bestemmende indflydelse over selskabets driftsmæssige og finansielle ledelse.

Kapitalfonde, der foretager en fælles investering, vil ofte aftale fælles bestem­mende indflydelse. De deltagende kapitalfonde aftaler således i forbindelse med den fælles investering typisk fælles retningslinjer på en række områder, f.eks. i form afen aktionæroverenskomst. Der kan eksempelvis være tale om krav til minimumsinvestering/ejerandel og eventuelt om deltagelse i fremti­dige kapitalforhøjelser for at finansiere yderligere opkøb, ret til at kunne kræve at sælge på samme vilkår som en sælgende aktionær og pligt til at skulle sælge på samme vilkår som en sælgende aktionær (såkaldt tag along & drag along), enighed om den fælles strategi med investeringen (investe­ringshorisont, eventuel foretrukken exitmåde), aftale om fælles udpegning af bestyrelsesmedlemmer og bestyrelsens virke (bestemmelser, som typisk forekommer i bestyrelsens forretningsorden om møder, quorum, flertalsregler, krav til kvalificerede flertal i visse beslutninger mv.) eller retningslinjer for strategien for den købte virksomhed.

En aktionæroverenskomst er ikke i sig selv tilstrækkelig til at fastslå, at der er indgået en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. I SKM 2017 599 BR fandt byretten ikke, at fem anpartshavere med henvisning til bl.a. en anpartshaveroverenskomst havde godtgjort, at der forelå en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Anpartshavernes transaktio­ner med deres selskab var derfor ikke omfattet af ligningslovens § 2 med adgang til betalingskorrektion efter § 2, stk. 5.

[(10)](#bookmark20) 4. pkt. er ændret ved L 2020 1835, således at der ikke længere henvises til kildeskattelovens § 1 og dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

Formålet med ændringen er at præcisere, at det ikke er et krav, at personen eller dødsboet er skattepligtig til Danmark. Der foreligger også bestemmende indflydelse, når ejerandelene og stemmerettighederne ejes af personer eller dødsboer, som er skattepligtige til et andet land end Danmark.

Det afgørende ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indfly­delse, er således, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer eje­randele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab

med en fond eller en trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

[(11)](#bookmark8) Stk. 3 er nyaffattet ved L 2006 308.

Efter det fremsatte lovforslag (LFF 2005-2006 nr. 116) tog bestemmelsen kun sigte på transparente enheder, men den blev under udvalgsbehandlingen udvidet til også at omfatte selskaber. Ifølge bemærkningerne til lovforslaget skal bestemmelsen for så vidt angår transparente enheder, fx kapitalfonde, sikre, at reglerne også finder anvendelse i de tilfælde, hvor et opkøb af et dansk selskab foretages af flere kapitalfonde, som har fælles ledelse.

Dette skal ses i sammenhæng med, at komplementaren (eller et af denne indsat managementselskab) har ledelses- og beslutningsretten i kommandit­selskabet, således at kun meget væsentlige og indgribende beslutninger kræver godkendelse fra kommanditisterne. Kommanditisternes samtykke kræves kun til beslutninger, som går ud over selskabskontraktens ordlyd eller parternes forudsætninger ved aftalens indgåelse. Endvidere kræver udskiftning af komplementaren udtrykkeligt samtykke fra samtlige deltagere, dvs. både kommanditister og eventuelle andre komplementarer, medmindre andet er aftalt i selskabskontrakten. Kommanditisterne har derfor normalt ikke nogen form for indflydelse på kommanditselskabets ledelse. Hvis flere kapitalfonde, har samme komplementar kan denne således - uimodsagt - bestemme, at ka­pitalfondene skal foretage et fælles opkøb.

Bestemmelsen om fælles ledelse finder fx anvendelse, når administratoren (eksempelvis komplementaren i et kommanditselskab eller et management­selskab) er den samme i flere kapitalfonde eller når der er tale om forskellige administratorer, men disse administratorer er koncernforbundne/nærtstående. Bestemmelsen finder ligeledes anvendelse, selvom kapitalfondene admini­streres af forskellige administratorer, når administratorerne har lavet en aftale om fælles ledelse af det fællesejede selskab.

Ved L 2005 408 er det tydeliggjort, at selskaber, hvor samme kreds af aktio­nærer har bestemmende indflydelse, anses for koncernforbundne, jf. stk. 3.

[(12)](#bookmark9) Betalingskorrektion efter bestemmelsen forudsætter, at man er part i den kontrollerede transaktion, der er ændret af Skattemyndighederne. Beskattes en aktionær således af maskeret udlodning som følge af, at to selsaber handler på vilkår, der ikke er i overnesstemmelse med stk. 1, kan reglerne om betalingskorrektion ikke ophæve denne udbyttebeskatning, jf. SKM 2023 7 HR.

[(13)](#bookmark12) Betalingsforpligtelsen skal være uforbeholden, hvilket imidlertid ikke forhindrer, at den skattepligtige forbeholder sig retten til kun at betale den pris, en klagemyndighed eller domstolene eventuelt måtte nå frem til som armslængdepris, jf. TfS 2000 740.

[(14)](#bookmark13) Muligheden for betalingskorrektion efter stk. 5 er begrænset til ansættel­sesændringer omfattet af stk. 1.

Har et datterselskab fx modtaget et rentefrit lån, og moderselskabets indkom­stansættelse forhøjes med en fikseret rente, kan datterselskabet undgå en se­kundær justering i form af udbyttebeskatning vedr. rentefordelen ved at for­pligte sig til at betale den fastsatte rente. Forpligtelsen skal påtages i tilknyt­ning til gennemførelsen af korrektionen efter stk. 1. Påklage udskyder ikke tidspunktet for betalingsforpligtelsen. Denne har virkning fra det oprindelige transaktionstidspunkt, hvorfor der eksempelvis skal beregnes rente derefter. Se hertil SKM 2015 370 Ø, hvor landsretten fandt, at SKAT ikke havde fo­retaget korrektion af pris eller vilkår vedrørende et anpartsselskabs salg af en ejendom til anpartshaverne efter stk. 1, men alene skattemæssigt henført udgiften vedrørende anpartsselskabets afholdelse af skødeomkostninger mv. til anpartshaverne som rette omkostningsbærere. Der kunne derfor ikke fore­tages betalingskorrektion i medfør af stk. 5.

[(15)](#bookmark14) 2. og 3. pkt. er indsat ved L 2012 926.

Det er herved tydeliggjort, at den betalingsforpligtelse, som den skattepligtige i henhold til stk. 5 skal påtage sig for at undgå yderligere beskatning (sekun­dære justeringer), i sig selv skal indgås på markedsvilkår, hvis betalingsfor­pligtelsen skal kunne ophæve beskatningen.

En hovedaktionær kan således ikke købe et aktiv fra selskabet til underpris og efterfølgende ophæve beskatningen af maskeret udlodning ved at påtage sig en betalingsforpligtelse på et beløb svarende til underprisen, hvis det på

grund af hovedaktionærens økonomiske situation allerede da står klart, at betalingsforpligtelsen aldrig vil blive opfyldt. Hvis der er tvivl om aktionærens betalingsevne, vil udgangspunktet derfor være, at betalingsforpligtelsen kun kan anses for at være på markedsvilkår, hvis der er stillet betryggende sikker­hed for betalingen.

Der skal endvidere foreligge en aftale om afvikling af forpligtelsen. Føres beløbet på en mellemregningskonto, uden at der foreligger en afviklingsaftale, vil dette som udgangspunkt ikke opfylde betingelserne.

Hvis betalingsforpligtelsen er påtaget i forbindelse med salg af et aktiv til selskabet til overpris, skal det overskydende beløb tilbagebetales til selskabet inden for den periode, der i sammenlignelige situationer vil være gældende for tilbagebetaling af uberettigede udbetalinger mellem uafhængige parter. En tilbagebetaling i rimelig tid vil her være straks, dog således at en afvik­lingsperiode på 1-3 måneder normalt kan accepteres.

Hvis der er tale om køb af aktiver til underpris fra selskabet, vil udgangspunk­tet være, at indbetaling af det manglende beløb til selskabet kan udstrækkes over den periode, som uafhængige parter ville aftale ved overdragelse af ak­tiver af den pågældende art. Sker sådanne overdragelser normalt kun ved kontant betaling, skal betalingsforpligtelsen ligeledes som udgangspunkt af­vikles kontant. Det er dog som hidtil frivilligt for hovedaktionæren, om vedkommende vil betale beløbet til selskabet straks ved den første ansættel­sesændring eller afvente resultatet af et klageforløb, før der betalingskorrigeres over for selskabet.

Påtagelse af en betalingsforpligtelse kan i sig selv være udtryk for et aktio­nærlån. Det samme beløb skal dog ikke beskattes to gange. I sådanne tilfælde bortfalder udbyttebeskatningen i forbindelse med påtagelse af betalingsfor­pligtelsen, dog ikke for så vidt angår den del af beløbet, der skal beskattes efter § 16 E.

[(16)](#bookmark21) Stk. 6 er indsat ved L 2007 343 og skal ses i sammenhæng med ophævelsen af tilskudsbeskatningen mellem sambeskattede selskaber, jf. selskabsskatte­lovens § 31 D.

Bestemmelsen medfører, at det er en forudsætning for at nedsætte skattean­sættelsen i henhold til stk. 1, at der foretages en modsvarende forhøjelse af den anden part. Ved transaktioner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder er det en forudsætning, at koncernen påviser, at den korresponderende indtægt er medregnet ved den udenlandske indkomst­opgørelse.

Det skal modvirke, atfx et dansk datterselskab, som har gæld til sit udenland­ske moderselskab, kan få nedsat sin skatteansættelse, når renten er lavere end markedsrenten, uden at der sker en tilsvarende forhøjelse af moderselska­bets indkomst. Tidligere ville tilskudsbeskatningen medføre, at datterselskabet ville blive beskattet af et beløb svarende til den økonomiske fordel ved den lave rente (sekundær korrektion).

[(17)](#bookmark22) Bestemmelsem, der er indsat ved L 2018 1723, er en del af opfølgningen på de anbefalinger, som er indeholdt i Skattelovrådets rapport om trusts, Styrket indsats mod skattely - Trusts fra marts 2018, som blev offentliggjort i forbindelse med fremsættelsen af lovforslaget. Bestemmelsen har virkning fra og med fremsættelsen af lovforslaget, dvs. 2018-10-03.

Hovedprincippet i § 2 indebærer, at interesseforbundne parter skal opgøre den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem parterne i overensstem­melse med armslængdeprincippet. Bestemmelsen finder imidlertid ikke an­vendelse for transaktioner mellem trusts og deres stiftere.

Formålet med § 2 A er således at udstrække anvendelsesområdet for § 2, stk.

1, til transaktioner mellem trusts og deres stiftere. Bestemmelser gælder for skattepligtige, som har stiftet en trust, skattepligtige, som indskyder aktiver i en trust uden at være stifter, og nærtstående til stifteren eller indskyderen.

[(18)](#bookmark22) Trustbegrebet har sit udspring i engelsk ret. En trust er kendetegnet ved, at en person (settlor eller stifteren) overfører aktiver til en person (trustee), idet stifteren samtidig instruerer trustee til at forvalte aktiverne til fordel for en eller flere begunstigede. Trustee har ejendomsretten til at råde over de overførte aktiver (legal owner), og de begunstigede har den økonomske ejendomsret (equity owner).

Der er ingen formkrav til oprettelsen af en trust, hvilket medfører, at en trust kan opstå på mange måder.

En trust skal dog som hovedregl opfylde tre betingelser for at kunne anses for at være en trust:

1. Stifteren skal have til hensigt at oprette en trust.

2. Der skal være sikkerhed for, hvilke aktiver, der omfattes af trusten, og for de begunstigedes rettigheder.

3. Der skal være sikkerhed for formålet med trusten og de begunstigedes identitet.

Der henvises i øvrigt til Skattelovrådets rapport om trusts, jf. lovforslag 27, bilag 1 (FT: 2018-19, 1. samling).

[(19)](#bookmark25) Alle forbindelser mellem den skattepligtige og trusten er efter bestemmelsen omfattet af armslængdeprincippet, fx levering af tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed m.v. Det er endvidere alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for be­skatningen, herunder også fx forfaldstid, periodisering af renter og den retlige kvalifikation af transaktionen, der omfattes af bestemmelsen.

Hertil bemærkes, at det fremgår af Den juridiske vejledning C.B.2.15.4, at bestemmelsen efter Skattestyrelsens opfattelse alene gælder for transaktioner, der foretages den 3. oktober 2018 eller senere med en trust, som beskattes efter fondsbeskatningsloven.

[(20)](#bookmark23) Efter § 2 skal interesseforbundne parter opgøre den skattepligtige indkomst for transaktioner mellem parterne i overensstemmelse med armslængdeprin­cippet. Det betyder, at skattepligtige, der har stiftet eller har indskudt aktiver i en trust, skal opgøre den skattepligtige indkomst for transaktioner med tru­sten i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktio­nerne var afsluttet mellem uafhængige parter, dvs. i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2.

[(21)](#bookmark24) Som nærtstående anses ifølge § 16 H, stk. 6, 3. pkt., den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

Henvisningen til § 16 H, stk. 6, er ændret ved L 2020 1835, således at der tillige henvises til § 16 H, stk. 6, 4. pkt. Herved sidestilles stedbarns- og adoptivforhold med oprindeligt slægtskabsforhold.

[(22)](#bookmark26) Tilsvarende skal en skattepligtig trust anvende priser og vilkår for handels­mæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 1, med stifter eller indskyder i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

[(23)](#bookmark27) Ophævet ved L 1968 191 i forbindelse med kildeskatteloven. Bestemmelsen regulerede beskatning under ophold i Grønland.

[(24)](#bookmark28) § 3 er indsat ved L 2015 540, men blev udvidet til en bredere omgåelses­klausul til bekæmpelse af misbrug af skattelovgivningens regler ved L 2018 1726.

Bestemmelsen er baseret på den generelle antimisbrugsklausul (GAAR) i artikel 6 i ATAD direktivet (Rdir 2016 1164 EU), som medlemslandene er forpligtede til at implementere.

Efter den tidligere bestemmelse nægtedes den skattepligtige de fordele, der fulgte af moder-/datterselskabsdirektivet (direktiv 2011/96/EU), rente-/roy- altydirektivet (direktiv 2003/49/EF) eller fusionsskattedirektivet (direktiv 2009/133/EF), såfremt der var tale om misbrug. Bestemmelsen i § 3, stk. 1­4, er ved L 2018 1726 ændret til en generel omgåelsesklausul, som led i im­plementeringen af skatteundgåelsesdirektivet.

Det må antages at retsstillingen efter den tidligere bestemmelse, hvorefter en skattepligtig ved omgåelsessituationer nægtedes de fordele, der fulgte af visse EU-direktiver, også var gældende forinden § 3 blev indsat ved L 2015 540. Således har EU-Domstolen i de forenede sager C-115/16, C-118/16, C.119/16 og C-299/16 (beneficial ownership af renter) og de forenede sager C-116/16 og C-117/16 (beneficial ownership af udbytter) fastslået, at der gælder et generelt EU-retlige princip, hvorefter borgerne ikke må kunne på­beråbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Princippet skal fortolkes således, at de nationale myndigheder og domstole i tilfælde af svig eller misbrug skal nægte en skattepligtig person

at drage fordel af de friheder, der er sikret ved EU-traktaten samt nægte in­drømmelsen af den fritagelse for enhver form for skat af f.eks. rentebetalinger, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

Vedrørende praksis i forhold til den tidligere internationale omgåelsesklausul henvises bl.a. til SKM 2017 333 SR, SKM 2017 626 SRog SKM 2018 222 SR.

Omgåelsesklausulen er nærmere omtalt af Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen i R&R 2019 364, Peter Rose Bjare og Søren Sønderholm i SR- Skat 2019 110, Søren Næsborg Jensen i festskrift til Tommy V. Christiansen, s. 317 og Karsten Engsig Sørensen i U 2021 B 63.

[(25)](#bookmark28) Bestemmelsen omfatter også udenlandske selskaber, der indgår i en inter­national sambeskatning i Danmark samt udenlandske selskaber, der er omfattet af de danske regler om CFC-beskatning.

[(26)](#bookmark29) Arrangementer skal i henhold til bestemmelsens forarbejder fortolkes bredt og vil omfatte enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serier heraf, uanset om der kan støttes ret herpå.

[(27)](#bookmark30) Ved hovedformål forstås i henhold til bestemmelsens forarbejder, at det blot skal være et af formålene med arrangementet. Der kan med andre ord godt være andre formål med arrangementet. Det vil påhvile Skatteforvaltnin­gen at fastslå, at der er tale om et arrangement med det hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hen­sigten med skatteretten.

[(28) N](#bookmark31)år det skal vurderes, om et arrangement eller en serie arrangementer har medført en skattefordel, bør de lokale myndigheder sammenligne det beløb, en skatteyder skal betale i skat med reference til de pågældende arrangemen­ter, med det beløb, som den samme skatteyder skulle betale i skat under de samme omstændigheder uden disse arrangementer, jf. EU-kommissionens henstilling af 6/12 2012 om aggressiv skatteplanlægning ([2012/772/EU](https://op.europa.eu/da/publication-detail/-/publication/fff0ff5a-4451-11e2-9b3b-01aa75ed71a1)). Der henvises også til SKM 2022 12 SR, hvor Skatterådet fandt, at strukturen ikke kan have som hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, hvorfor reglen ikke fandt anvendelse.

[(29)](#bookmark32) Skatteforvaltningen skal efter bestemmelsens forarbejder fortsat foretage en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder ved vurderingen af, hvorvidt et arrangement eller en serie af arrangementer udgør et misbrug, dvs. virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Vurde­ringen af, om et arrangement eller en serie af arrangementer virker mod for­målet og hensigten med skatteretten, vil skulle inddrage både formålet med den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på.

I SKM 2020 355 LSR havde Skatterådet fundet, at et moderselskab i Singa­pore var begrænset skattepligtig af en udlodning af aktier og kontanter fra sit danske datterselskab. Skatterådet henviste til, at det ikke var godtgjort, at holdingselskabet i Singapore var stiftet af tilstrækkeligt forretningsmæssige årsager, set i forhold til den fordel, der vil kunne opnås ved arrangementet. Landsskatteretten ændrede Skatterådets afgørelse delvist, idet man alene anså kontantudlodningen som omfattet af misbrugsbestemmelsen, men at der for så vidt angik udlodningen af datterselskabsaktier fra det danske selskab til holdingselskabet i Singapore, ikke kunne konstateres misbrug afde fordele, som følger af Danmarks dobbeltbeskatningsoversenskomst med Singapore.

[(30)](#bookmark33) Det følger af bestemmelsens stk. 2, at et arrangement eller en serie af ar­rangementer anses for reelt, hvis det er tilrettelagt af velbegrundede kom­mercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Ved denne vurdering kan der tages hensyn til alle relevante forhold og omstændigheder, herunder den samlede koncerns forhold. Det vil være op til den skattepligtige at godtgøre, at arrangementet eller arrangementerne er tilrettelagt af velbe­grundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, hvilket den skattepligtige må antages at være den nærmeste til at godtgøre. Hvis den objektive analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændig­heder viser, at et arrangement eller dele heraf er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, vil der

være tale om en reel disposition, og omgåelsesklausulen vil derfor ikke finde anvendelse.

SKM 2017 333 SR angik et anpartsselskab, der ønskede at flytte fra Danmark til Luxembourg ud fra et selskabs- og skatteretligt synspunkt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at alle aktionærerne i det danske selskab ville være fritaget for begrænset skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, efter selskabets flytning til Luxembourg. Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at arrangementet var tilrettelagt med det hovedformål at opnå en skattefordel, som virkede mod indholdet af eller formålet med direk­tivet, og som ikke var foretaget af velbegrundede kommercielle årsager.

Det bindende svar er kommenteret af Bodil Tolstrup og Nikolaj Bjørnholm i SU 2017, 147, Anders Bjørn og Jon Mitre Sinius-Clausen i R&R 2017 nr. 7 side 89 samt Jakob Bundgaard, Louise Fjord Kjærsgaard og Lars Bo Aarup i SU 2017, 228. Klagen til Landsskatteretten over det bindende svar er senere blevet tilbagekaldt.

[(31)](#bookmark34) Virkningen heraf bliver, at når der ses bort fra et arrangement eller en serie af arrangementer, at indkomstopgørelsen og skatteberegningen foretages på baggrund af realiteten i arrangementet eller serien af arrangementer. Det kan eksempelvis være, at anvendelsen påvirker, hvem der i realiteten modtager en betaling, hvad der modtages eller på hvilket tidspunkt betalingen modtages.

[(32)](#bookmark37) Pligten til at forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 foreligger kun ved afgørelser, der træffes i 1. instans. Såfremt Landsskatteretten af egen drift anvender § 3 i behandlingen af en klagesag, vil sagen således ikke skulle forelægges Skatterådet.

[(33)](#bookmark37) Bestemmelsen blev indsat ved L 2018 1726. Bestemmelsen supplerer aftalen mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen om sager som skal forelægges for Skatterådet, SKM 2018 297 SKAT, idet den lovfæster en pligt for Told- og skatteforvaltningen til at forelægge sager om anvendelse af ligningslovens § 3 for Skatterådet, uanset om Told- og skatteforvaltningen måtte finde den konkrete sag principiel, og således omfattet af pkt. 3.2 i SKM 2018 297 SKAT.

Baggrunden for bestemmelsen er i henhold til forarbejderne, at der er tale om en ny direktivbaseret regel, der ved anvendelse vil 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. I lyset heraf bør det sikres, at der følges en korrekt og ensartet fortolkning i sager, hvor der rejses spørgsmål om den generelle omgåelsesklausul.

[(34)](#bookmark38) EU-Domstolen har senere, i de forenede sager C-115/16, C-118/16, C.119/16 og C-299/16 (beneficial ownership af renter) og de forenede sager C-116/16 og C-117/16 (beneficial ownership af udbytter), fastslået, at natio­nale skattemyndigheder skal nægte en skattepligtig person at drage fordel af de friheder, der er sikret ved EU-traktaten samt nægte indrømmelsen af den fritagelse for enhver form for skat af f.eks. rentebetalinger, der er fastsat i artikel 1, stk. 1, i direktiv 2003/49, selv om der ikke findes nationale eller overenskomstmæssige bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse. Det må antages, at Told- og skatteforvaltningens anvendelse af den generelle EU-retlige misbrugsklausul tillige skal forelægges Skatterådet, uanset om Told- og skatteforvaltningen måtte gøre brug af den nationale hjemmel i § 3 eller ej.

Det er imdlertid kun de led i en ansættelse, der er en direkte følge af anven­delsen af den generelle omgåelsesklausul, der er omfattet af undtagelsen fra afgørelsesfristerne. Ønsker Skatteforvaltningen at gennemføre andre ansæt­telsesændringer, vil Skatteforvaltningen kunne træffe særskilt afgørelse herom uden forelæggelse for Skatterådet.

[(35)](#bookmark38) Det er alene den endelige afgørelse om anvendelse af den generelle omgå­elsesklausul der træffes af Skatterådet. Told- og skatteforvaltningen fremsen­der således varsel om, at en ansættelse agtes foretaget eller ændret, jf. skatte­forvaltningslovens § 20, hvilket skal ske inden for de i skatteforvaltningslo­vens §§ 26 og 27 fastsatte frister.

[(36)](#bookmark41) Undtagelsen til fristreglerne og fristafbrydelsen vedrører alene de led i en ansættelse, der er en direkte følge af anvendelsen af § 3. Ønsker Told- og Skatteforvaltningen at gennemføre andre ansættelsesændringer, vil Skattefor-

valtningen kunne være nødsaget til at træffe særskilt afgørelse herom, hvor de almindelige fristregler i skatteforvaltningsloven overholdes.

[(37)](#bookmark42) I praksis vil dette afgørelsesfristen afbrydes på det tidspunkt, hvor Skatte­rådets sekretariat fremsender indstillingen til afgørelse til rådets medlemmer og den skattepligtige.

[(38)](#bookmark43) Bestemmelsen i § 4 er indsat ved L 2017 684 med virkning for indkomstår, der påbegyndes 2018-01-01 eller senere.

I SKM2015.729.SR fandt Skatterådet efter en konkret vurdering, at en ny kapitalejer efter erhvervelsen af en aktie samt tiltrædelse af en ejeraftale mellem de hidtidige kapitalejere kunne anses for selvstændigt erhvervsdri­vende, således at den samlede overskudsandel, som den pågældende oppebar fra partnerselskabet, kunne omfattes af virksomhedsordningen. Bestemmelsen i § 4 har baggrund i, at regeringen og Folketingets flertal fandt, at den af Skatterådet anlagte fortolkning havde for vidtgående konsekvenser.

Der skal nu i stedet foretages en samlet konkret vurdering af kriterierne for, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Ændringen indebærer bl.a., at en deltager i et skattemæssigt transparent selskab, f.eks. et partner­eller kommanditselskab, som bliver omfattet af den ny bestemmelse i lignings­loven, fra 2018 ikke længere kan benytte virksomhedsordningen. Et eventuelt opsparet overskud kommer derfor til beskatning, såfremt personen ikke driver anden virksomhed i virksomhedsordningen.

I SKM 2018 579 SRog SKM 2018 621 SR har Skatterådet foretaget denne samlede konkrete vurdering af, om kriterierne var opfyldt for nogle skattey­dere, der ejede en andel i partnerselskaber, der ydede rådgivning. En opsum­mering af den foreliggende praksis viser, at der ved vurderingen af, om del­tagelse i et personselskab udgør erhvervsmæssig virksomhed, lægges afgø­rende vægt på deltagerens reelle indflydelse i selskabet og deltagerens reelle økonomisk risiko ved selskabsdeltagelsen.

I SKM 2019 462 SR ses et eksempel på, at Skatterådet har foretaget den samlede konkrete vurdering, og konkret kommet frem til, at spørgerne, der var deltagere i et interessentskab, måtte anses for lønmodtagere, på trods af den økonomiske risiko i form af hæftelse. Det var Skatterådets opfattelse, at der var en overvægt af tungtvejende forhold, der talte for, at spørgerne måtte anses for lønmodtagere og ikke selvstændigt erhvervsdrivende. Afgørelsen blev påklaget til Landsskatteretten, deri SKM 2022 335 ændrede Skatterådets afgørelse, således at de pågældende tandlæger var at anse som selvstændige erhvervsdrivende.

I udvalgsbetænkningen tilkendegiver et flertal af partierne, atde er enige om, at Skatteministeriet efter en periode på 3 år fra lovens ikrafttræden (2017­07-01) skal foretage en gennemgang af praksis på området, bl.a. baseret på Skatterådets afgørelser om bindende svar, og at Folketingets Skatteudvalg orienteres om resultatet af gennemgangen. Orienteringen skete ved et [notat](https://www.ft.dk/samling/20201/almdel/SAU/bilag/119/2331969/index.htm) [fra Skattestyrelsen](https://www.ft.dk/samling/20201/almdel/SAU/bilag/119/2331969/index.htm), der blev offentliggjort den 13. januar 2021, hvor Skat­testyrelsens blandt andet anførte, at det ikke af praksis på daværende tidspunkt kunne udledes, at der er mange, der har været beskattet som selvstændige, hvor de reelt rettere skulle have været beskattet som lønmodtagere. De fleste sager, der har været forelagt Skatterådet, har således resulteret i en bekræftelse af, at deltageren var selvstændigt erhvervsdrivende. Dette kan dog efter Skattestyrelsens opfattelse også være begrundet i, at bindende svar gives efter anmodning, eller at strukturer og økonomisk risiko er blevet tilpasset efter reglens ikrafttrædelse. Det kan derfor efter Skattestyrelsens opfattelse ikke vides, om spørgerne udgør et repræsentativt udsnit af de virksomheder,som er omfattet af bestemmelsen. Set i forhold til antallet af registrerede transpa- renteselskaber udgør andelen af spørgere en meget lille andel. Bestemmelsen vurderes af Skattestyrelsen ikke at have påvirket antallet af partnerselskaber i hverken opad eller nedadgående retning.

Om § 4 se Tommy V. Christiansen og Bodil Christiansen i R&R 2018 4 68, Inge Langhave Jeppesen i SR-Skat 2019 72 og John Bygholm i festskrift til Tommy V. Christiansen, s. 137.

[(39)](#bookmark46) Reglerne om periodisering af renteindtægter og –udgifter er fastsat i §§ 5- 5D. Ved L 2015 1883 er det præciseret, at periodiseringsreglerne også om­fatter renter, der betales af kreditor, såkaldte negative renter.

Hovedreglen er, at renter skal periodiseres efter forfaldsprincippet. Ved kre­ditors meddelelse af henstand med rentebetaling er det således afgørende om henstanden ydes før eller efter forfaldstid, jf. SKM 2015 492 ØLR, hvor en bank i forbindelse med indgåelse afet forlig og forud for renternes forfaldstid havde givet tidsubestemt henstand med rentebetalingen, hvorfor forfaldstiden var udskudt. Da renterne ikke var forfaldne i de pågældende indkomstår, var skatteyder ikke berettiget til fradrag. Der gælder imidlertid væsentlige undta­gelser med henblik på at forhindre utilsigtede skattemæssige fordele af for­faldsprincippet i forbindelse med forudbetaling af store rente- og provisions­beløb (stk. 2 og 3) og skattepligtsophør (stk. 7 og § 5 B). Desuden kræves fuld renteperiodisering i selskaber og fonde mv. (stk. 4), og der er særregler om fradrag for ubetalte renter ved debitors insolvens mv. (stk. 8) og ved gældseftergivelse (stk. 9). Der henvises til cirk 1996 72 pkt. 8, 1-3. Særligt om renter af studielån henvises til Den juridiske vejledning C.A.11.2.3.3. I SKM 2015 492 Ø var skatteyderen ikke berettiget til rentefradrag iht. frivilligt forlig, idet banken ikke havde opkrævet eller indberettet renter.

[(40)](#bookmark35) If. cirk 1996 72 pkt. 8.1.4 gælder periodiseringskravet kun renterne vedr. mellemregningskontoen - ikke hovedaktionærens øvrige renteindtægter og -udgifter, jf. TfS 1990 87 LSR.

[(41)](#bookmark36) Se hertil Cirk 1999 199. Principskiftet skal omfatte alle skatteyderens renteindtægter og -udgifter.

[(42)](#bookmark39) Der er således ikke mulighed for at skifte tilbage til forfaldsprincippet, jf. dog 4. pkt.

[(43)](#bookmark40) Det er uden betydning, om erstatningen er en forsikringsudbetaling eller kommer fra andre kilder.

[(44)](#bookmark44) Sammen med § 5 B om renteindtægter er der skabt symmetri, således at periodiseringskravet gælder både ved til- og fraflytning og såvel for forudfor- faldne som for bagudforfaldne renter. Herved elimineres risikoen for dobbelt­beskatning eller manglende beskatning (resp. fradrag) i til- og fraflytningssi­tuationer.

For så vidt angår forudforfaldne renteudgifter har bestemmelsen kun selv­stændig betydning, når der er forudbetalt for kortere perioder end 6 måneder, jf. stk. 2.

[(45)](#bookmark45) Der henvises til cirk 1996 72 pkt. 8.1.5-6. Til erstatning for en lignings­praksis, der betingede rentefradraget af, at debitor havde evne og vilje til betaling, og som underkendtes ved U 1980 566 H, blev der med § 5, stk. 8, indført mere objektive kriterier for fradragstidspunktet. Det er herefter en betingelse for at nægte fradrag både, at der er renterestancer for tidligere indkomstår, og at skatteyderen ikke kan godtgøre, at han kan opfylde sine gældsforpligtelser. Se til illustration SKM 2011 31 VLR, hvor skatteyder ikke havde betalt renter af sin gæld i indkomstårene 1995-1997, og ikke havde dokumenteret, at han ved udgangen af 1996 og 1997 var i stand til at stille betryggende sikkerhed for den forfaldne gæld. Følgelig var han ikke berettiget til at foretage fradrag for renteudgifterne. Desuden udskydes rente­fradragsretten kun for så vidt angår det eller de gældsforhold, hvori der er restancer for tidligere indkomstår. I insolvenstilfælde opnås først fradrag ved renternes betaling - ikke ved akkord, gældseftergivelse el.lign., jf. TfS 1988 206 SKM. Restancer vedr. tidligere år udelukker ikke fradrag for renter, der er betalt i indkomståret, TfS 1988 616 LSR.

I relation til bestemmelsen anses også renter, med hvis betaling kreditor har ydet henstand, for ubetalte, medmindre der med henstanden tillige er sket en udskydelse af forfaldstidspunktet.

[(46)](#bookmark48) Såfremt kreditor i henhold til almindelige obligationsretlige regler vælger at lade en betaling afskrive på hovedstolen af gælden og ikke renterne, kan betalingen ikke føre til rentefradrag, jf. SKM 2023 186 ØLR.

[(47)](#bookmark47) Jf. cirk 1996 72 pkt. 8.1.5-6 skal den skattepligtige normalt ikke ud over oplysningerne i selvangivelsen dokumentere at være solvent, og fradrag bør derfor i almindelighed kun nægtes, når selvangivelsesoplysningerne klart indikerer insolvens, eller når den skattepligtige erkender at være insolvent.

[(48)](#bookmark49) Tredjemandsgaranti, f.eks. fra et pengeinstitut, er ikke tilstrækkelig.

[(49)](#bookmark50) Såfremt maksimum efterfølgende forhøjes, kan renterne anses for betalt, hvis de ligger inden for det nye maksimum, og udvidelsen af kreditten ikke udelukkende er sket for at skabe dækning for rentedebiteringen.

[(50)](#bookmark51) Stk. 9 er indsat ved L 1995 412. Se hertil Den juridiske vejledning C.A.11.2.6.2. Efter § 5, stk. 8, udskydes fradragsretten for renteudgifter, hvis der i samme gældsforhold henstår ubetalte renter fra tidl. indkomstår. Efter praksis anses nedbringelse af gæld, der består af hovedstol og renter, for primært at vedrøre renterne, men parterne i gældsforholdet kan aftale en anden fordeling. Ved at aftale, at en gældseftergivelse fortrinsvis reducerer hoved­stolen, kan der på denne måde opnås en maksimering af rentefradraget ved senere betalinger. Hensigten med stk. 9 er at begrænse rentefradragsretten ved at fordele en gældseftergivelse forholdsmæssigt mellem hovedstol og renter, uanset hvilken aftale parterne har indgået.

Eksempel: I år 1 er der vedr. en gæld på 500.000 kr. påløbet 50.000 kr. i (ubetalte) renter. Da der ikke henstår ubetalte renter vedr. tidligere år, kan de 50.000 kr. fratrækkes i år 1. I år2 påløber yderligere 50.000 kr. i (ubetalte) renter, hvorefter gælden udgør 600.000 kr., hvoraf 100.000 kr. er renter. Halvdelen af gælden eftergives. Efter den før lovændringen gældende praksis ville debitor kunne få rentefradrag for i alt 100.000 kr., hvoraf de 50.000 kr. allerede er fratrukket. Efter lovændringen er rentefradraget maksimeret til halvdelen, eller 50.000 kr., og dade er fratrukket i år 1, er der ikke yderligere rentefradrag.

Se hertil TfS 1997 863 LR. § 5, stk. 9, finder også anvendelse på kommandi­tisters fradrag for kommanditselskabets samlede driftsunderskud, jf. SKM 2004 168 Ø og SKM 2004 169 Ø. Her påberåbte skatteyderne sig, at det fulgte af en rekonstruktionsaftale, at renterne skulle betales forlods, hvorfor de ikke indgik i gældsnedsættelsen. Landsretten fandt imidlertid, at rekon­struktionsaftalen måtte betragtes som en helhed, og at rentebeløbet ikke skattemæssigt kunne henføres til et enkelt element i aftalen.

[(51)](#bookmark53) Skatteministeriet, Departementet, har i TfS 2000 240 udtalt, at konvertering af gæld til aktiekapital eller konvertible obligationer eller indfrielse af gæld efter et forudgående kapitalindskud ikke kan anses for omfattet af ligningslo­vens § 5, stk. 9.

[(52)](#bookmark54) Der skal således kun reguleres for tidligere år (genoptagelse inden for fri­sterne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27), hvis gælden nedsættes til et beløb, der er mindre end de tidligere foretagne fradrag. Denne modifikation er primært begrundet i administrative hensyn.

[(53)](#bookmark56) Ændret ved L 2019 1576. Med ændringen af ligningslovens § 5, stk. 10, nr. 1, skal konvertering af en fordring, der omfatter hovedstol og påløbne renter, behandles efter ligningslovens § 5, stk. 9, og dermed indebære samme rentefradragsbegrænsning som en tilsvarende eftergivelse af gælden. Med ændringen vil renter, der er påløbet på tidspunktet for gældskonverteringen, kun kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem fordringens kursværdi og fordringens pålydende værdi på tidspunktet for konverteringen, jf. dog stk. 9, 2. pkt.

Henvisningen til de eksisterende regler i ligningslovens § 5, stk. 9, 2. pkt., indebærer, at indgår der renter i den konverterede gæld, der er foretaget fradrag for før konverteringen, kan fradraget opretholdes i det omfang, fradraget kan rummes i fordringens kursværdi på tidspunktet for konverterin­gen. Ved konvertering af en fordring til aktier eller konvertible obligationer kan renter, der er påløbet på tidspunktet for gældskonverteringen, kun fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem den konverterede fordrings kursværdi og den konverterede fordrings pålydende værdi på tidspunktet for konverteringen. Sker der f.eks. konvertering af en fordring med en pålydende værdi på 10 mio. kr., hvoraf påløbne renter udgør 2 mio. kr., der har en samlet kursværdi på 1 mio. kr., til aktier eller konvertible obligationer, vil fradragsretten for renterne blive maksimeret til 10 pct. af renterne (0,2 mio. kr.) efter reglerne i ligningslovens § 5, stk. 9.

Rentefradragsbegrænsningsreglerne vil også skulle finde anvendelse ved konvertering af gæld som anført, hvor konverteringen kan anses for at udgøre en samlet ordning mellem debitorselskabet og dets kreditorer om bortfald eller nedsættelse af selskabets gæld (frivillig akkord). Dette er i overensstem­melse med den gældende udformning af ligningslovens § 5, stk. 9, vedrørende gældsnedsættelse, hvorfor en tilsvarende konvertering af gæld til aktier m.v. efter de nye bestemmelser behandles på tilsvarende måde.

Bestemmelsen har virkning for konvertering af gæld til aktier eller konver­tible obligationer og nedbringelse eller indfrielse af en fordring i forbindelse med et tilskud efter selskabsskattelovens § 31 D eller et kapitalindskud til debitorselskabet m.v. som anført i selskabsskattelovens § 12 C, stk. 1, der sker den 1. oktober 2019 eller senere.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at rentefradragsbegrænsningsreglerne i stk. 9 ikke kan omgås ved at foretage en gældskonvertering eller indfrielse af fordringen efter forudgående kapitalindskud som alternativ til en gældsef­tergivelse.

Rentebegrænsningsreglerne i stk. 10 er kun relevante for selskaber mv., dvs. skattepligtige efter selskabsskatteloven, som ligeledes vil være omfattet af reglerne om underskudsbegrænsning i selskabsskattelovens §§ 12 A-12 C. Dette står i modsætning til reglerne i stk. 9, der også finder anvendelse for fysiske personer.

[(54)](#bookmark59) Ændret ved L 2019 1576. Med ændringen af ligningslovens § 5, stk. 10, nr. 2, skal indfrielse afen fordring i forbindelse med et tilskud efter selskabs­skatteloven § 31 D eller kapitalindskud til debitor ligeledes behandles som en nedsættelse af gælden og dermed medføre rentefradragsbegrænsning. Renter, der er påløbet på tidspunktet for nedbringelsen eller indfrielsen af fordringen, kun vil kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem fordringens kursværdi og fordringens pålydende værdi på tidspunktet for nedbringelsen eller indfri­elsen, jf. dog stk. 9, 2. pkt. Ved opgørelse af fordringens kursværdi bortses fra det foretagne tilskud eller kapitalindskud.

Renter, der er påløbet på tidspunktet for gældsindfrielsen, kan således kun fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem den indfriede fordrings kursværdi og den indfriede fordrings pålydende værdi på tidspunktet for indfrielsen.

Der vil ved opgørelsen af den indfriede fordrings kursværdi skulle bortses fra det foretagne tilskud eller kapitalindskud. Gældsnedsættelsen vil således ikke kunne overstige forskellen mellem fordringens pålydende og fordringens kursværdi opgjort uden hensyn til indskuddet. De indfrielsessituationer, der vil være omfattet af ligningslovens § 5, stk. 10, nr. 2, er afgrænset på samme måde som efter selskabsskattelovens § 12 C, stk. 1.

Selskabsskattelovens § 12 C omfatter situationer, hvor gældsnedsættelsen sker ved, at kreditor eller en af kreditors interesseforbundne parter foretager et skattefrit tilskud, jf. selskabsskattelovens § 31 D, eller et kapitalindskud i debitorselskabet. Det forudsættes, at tilskuddet eller indskuddet anvendes til at nedbringe eller indfri gælden. Der vil således kun skulle ske begrænsning af retten til underskudsfremførsel i de tilfælde, hvor der er en sammenhæng mellem indskuddet og nedbringelsen af gælden, således at der reelt vil være tale om en gældseftergivelse fra kreditors side. Idet der kun henvises til sel­skabsskattelovens § 12 C, stk. 1, og ikke de øvrige stykker i bestemmelsen, vil rentebegrænsningsreglerne således også finde anvendelse i tilfælde, hvor nedbringelsen eller indfrielsen ikke udgør en samlet ordning mellem debitor­selskabet og dets kreditorer. Dette svarer til den gældende rentefradragsbe­grænsningsregel, der både finder anvendelse ved singulære og samlede ord­ninger. Rentefradragsbegrænsningsreglerne kan endvidere omgås, hvis f.eks. et moderselskab, som alternativ til at lade et nødlidende datterselskab indgå en akkordaftale med kreditorerne, erhverver kreditorernes fordringer mod datterselskabet. Efter gældende regler vil et koncernforbundet selskabs er­hvervelse af debitorselskabets gæld ikke medføre rentefradragsbegrænsning, selv om erhvervelsen reelt kan sidestilles med en gældsnedsættelse for debi­torselskabet. Det er således muligt for koncerner at undgå rentefradragsbe­grænsning ved at erhverve debitorselskabets gæld fra kreditor frem for at lade debitorselskabet indgå en akkordaftale med kreditorerne.

Ved konvertering af en fordring til aktier eller konvertible obligationer kan renter, der er påløbet på tidspunktet for gældskonverteringen, kun fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem den konverterede fordrings kursværdi og den konverterede fordrings pålydende værdi på tidspunktet for konverteringen. Såfremt der indgår renter i den konverterede gæld, der er foretaget fradrag for før konver-

teringen, kan fradraget opretholdes i det omfang, fradraget kan rummes i fordringens kursværdi på tidspunktet for konverteringen.

[(55)](#bookmark61) Ændret ved L 2019 1576. Med ændringen af ligningslovens § 5, stk. 10, nr. 3, vil et koncernforbundet selskabs erhvervelse af debitorselskabets eks­terne gæld skulle medføre begrænsning af rentefradraget på samme måde som ved en gældseftergivelse. Renter, der er påløbet på tidspunktet for overdragelsen af fordringen, vil således kun kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst med en andel, der svarer til forholdet mellem fordringens kursværdi og fordringens pålydende værdi på tidspunktet for overdragelsen. Reglen finder tilsvarende anvendelse ved visse aktionærers erhvervelse af fordringen. Se også seneste ændring til selskabsskattelovens § 12 A, stk. 4.

Køber koncernselskabet en sådan fordring til kurs 10, vil dette således inde­bære, at fradragsretten for renterne bliver maksimeret til 10 pct. afde påløbne renter.

De overdragelsessituationer, der med ændringen er omfattet af ligningslovens § 5, stk. 10, nr. 3, er udformet som en henvisning til de overdragelsessituatio­ner, der er omfattet af den bestemmelser i selskabsskattelovens § 12 A, stk. 4, 1. og 2. pkt., jf. lovændringens § 6, nr. 1. Det betyder, at rentebegræns­ningsreglerne også vil skulle finde anvendelse, hvor overdragelsen/eftergivel- sen udgør en samlet ordning. Det svarer til den gældende udformning af rentebegrænsningsreglen i ligningslovens § 5, stk. 9, der både gælder singu­lære og samlede ordninger.

Ved rentefradragsbegrænsning efter ligningslovens § 5, stk. 10, nr. 3, består fordringen fortsat efter overdragelsen og vil være omfattet af skattelovgivnin­gens almindelige regler.

Eftergiver moderselskabet fordringen, kan eftergivelsen være skattefri for debitorselskabet efter kursgevinstlovens regler om gevinst på gæld vedrørende samlede ordninger. I andre tilfælde vil datterselskabet være skattepligtig af gevinst på gælden ved eftergivelsen, idet gevinsten ikke er omfattet af kurs­gevinstlovens § 8, der kun omfatter tilfælde, hvor moderselskabet ikke kan fradrage det tilsvarende tab på fordringen. Endvidere beskattes moderselskabet af renteindtægter, uanset at datterselskabets rentefradragsret er blevet begræn­set.

Ændringen af ligningslovens § 5, stk. 10, vil efter dets indhold kun være re­levant for selskaber m.v., dvs. skattepligtige efter selskabsskatteloven, som ligeledes vil være omfattet af reglerne om underskudsbegrænsning i selskabs­skattelovens §§ 12 A -12 C. Dette står i modsætning til ligningslovens § 5, stk. 9, der også finder anvendelse for fysiske personer.

Eventuelle reguleringer af rentefradrag som følge af reglerne om begrænsning af rentefradragsretten skal, som ved rentefradragsbegrænsning efter lignings­lovens § 5, stk. 9, foretages inden en eventuel underskudsbegrænsning efter selskabsskattelovens §§ 12 A -12 C.

Indfrielse af en fordring i forbindelse med et tilskud efter selskabsskatteloven § 31 D eller kapitalindskud til debitor skal ligeledes behandles som en ned­sættelse af gælden og dermed medføre rentefradragsbegrænsning.

De indfrielsessituationer, der er omfattet af bestemmelsen, afgrænses på samme måde som efter selskabsskattelovens § 12 C, stk. 1. Bestemmelsen omfatter derfor situationer, hvor gældsnedsættelsen sker ved, at kreditor eller en af kreditors interesseforbundne parter foretager et skattefrit tilskud, jf. selskabsskattelovens § 31 D, eller et kapitalindskud i debitorselskabet. Det forudsættes, at tilskuddet eller indskuddet anvendes til at nedbringe eller indfri gælden. Der vil således kun skulle ske begrænsning af retten til rente­fradrag i de tilfælde, hvor der er en sammenhæng mellem indskuddet og nedbringelsen af gælden, således at der reelt vil være tale om en gældsefter­givelse fra kreditors side.

Det fremhæves i forarbejderne, at der kun henvises til selskabsskattelovens § 12 C, stk. 1, og ikke de øvrige stykker i bestemmelsen. Derfor vil rentebe­grænsningsreglerne også finde anvendelse i tilfælde, hvor nedbringelsen eller indfrielsen ikke udgør en samlet ordning mellem debitorselskabet og dets kreditorer.

[(56)](#bookmark63) Har skatteyderen udsættelse med oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 14, udskydes fristen efter § 5 A tilsvarende.

[(57)](#bookmark64) Se til illustration SKM 2014 798 BR, hvor retten nægtede anvendelsen af § 5 A, blandt andet fordi debitors manglende betaling ikke var udtryk for misligholdelse.

[(58)](#bookmark65) Selvom bestemmelsens ordlyd alene omtaler valgt fordeling efter § 5, stk. 5, må det antages, at nedskrivning heller ikke kan ske, hvor en fysisk person er forpligtet til periodisere sine renteindtægter, f.eks. kravet om hovedaktinæ- rers pligt til fordeling efter § 5, stk. 4, jf. SKM 2014 798 BR.

[(59)](#bookmark66) Herved forstås reelle værdi og ikke pålydende værdi. Den ikke-betalte rente kan således efter omstændighederne medregnes med et lavere beløb end pålydende, herunder til kr. 0, alt efter debitors betalingsevne, jf. Den Juridiske Vejledning C.A.11.1.4.

[(60)](#bookmark67) Se noten til § 5, stk. 7.

[(61)](#bookmark52) Stk. 1 er præciseret ved L 2015 1883, således at det nu udtrykkeligt fremgår, at bestemmelsen vedrører såvel renter af fordringer som renter af gæld ved »negative renter«. Ved samme lov er stk. 1, 5. pkt., om vederlag for provisio­ner mv. indsat.

[(62)](#bookmark55) Som følge af at særreglerne for hybrid kernekapital i kursgevinstlovens §

1, stk. 5 og stk. 6, samt ligningslovens § 6 B, blev ophævet, er erhvervelsen af hybrid kernekapital med virkning fra d. 1. januar 2020 ikke længere at anse for erhvervelse af fordringer eller gæld i skatteretlig henseende. Vederlag for vedhængende renter kan følgelig herefter ikke anses for omfattet af § 5 C.

[(63)](#bookmark58) Stk. 3 skal modvirke skattearbitrage i forbindelse med udnyttelse af dob­beltbeskatningsaftaler, jf. noten til § 5 F.

Bestemmelsen er udvidet ved L 2015 1883, således at der heller ikke er fradrag for en betaling for vedhængende renter i forbindelse med et debi­torskifte i et gældsforhold, hvis renteindtægterne eller gevinsterne på gælden ikke kan beskattes som følge af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, se i øvrigt noterne til stk. 1 og § 5, stk. 1.

[(64)](#bookmark57) Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med § 33 F, der skal modvirke skattearbitrage vedr. udlandsindkomst. Reglen i § 5 D skal forhindre, at ud­gifter, der vedrører lempelsesberettiget rente- eller anden kapitalindkomst, placeres i et andet år end indkomsten. Se hertil cirk 1996 72 pkt. 8.5 og TfS 1993 453 (ministersvar). Bestemmelsen er indsat ved L 1993 426 § 1, nr. 1 og har virkning for udgifter og indtægter vedr. tiden efter 1993-05-19.

[(65)](#bookmark60) Dette gælder ikke for selskaber mv., idet disse ikke har »kapitalindkomst«.

[(66)](#bookmark60) Hermed sigtes til udbytter fra udlandet, som beskattes som aktieindkomst efter personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 6, jf. L 1994 377.

[(67)](#bookmark62) Reglen skal imødegå skattearbitrage baseret på dobbeltbeskatningsove­renskomster, der som f.eks. den tidligere dansk-brasilianske indeholder be­stemmelser om, at visse renter kun kan beskattes i det andet land (dvs. slet ikke medregnes i den danske indkomstopgørelse). § 5 F er indsat ved L 1994 1121 og har virkning for udgifter vedr. tiden efter 1994-11-30. En ændrings­protokol til dobbeltbeskatningsaftalen med Brasilien ændrer lempelsesmeto­den, jf. L 2012 475, men er først trådt i kraft med virkning fra 2020-01-01, jf. bkg 2019 926.

[(68)](#bookmark68) Sidste punktum er med virkning for fordringer og gæld, som stiftes 2015­11-10 eller senere. Indsat ved L 2015 1883, således at den også omfatter ne­gative renter.

[(69)](#bookmark69) Bestemmelsen er indsat ved L 1996 487 med virkning fra 1996-01-01. Reglerne i § 5 G skal forhindre, at man kan opnå »gratis« fradrag i dansk indkomst ved at arrangere sig således, at udgifter (f eks renteudgifter), afholdt af en udenlandsk enhed, fratrækkes ved den danske indkomstopgørelse, me­dens den modsvarende indtægt oppebæres af en anden kontrolleret enhed, hvis resultat ikke beskattes i Danmark - samtidig med at indtægter og udgifter efter de udenlandske skatteregler opvejer hinanden (såkaldt dobbelt dip). Fradragsbegrænsningen, der omfatter alle typer udgifter, er nærmere beskrevet i cirk 1997 82 afsnit 5.2. Se hertil SKM 2007 291 LSR.

Ved L 2018 1726 blev bestemmelsens anvendelsesområde beskåret, således at den fremover alene finder anvendelse på fysiske personer og dødsboer. Omgåelsesreglen er imidlertid, for så vidt angår selskaber og foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1 og fonde og foreninger m.v. omfattet af fondsbeskatningslovens § 1 videreført i selskabsskattelovens § 8 D.

Østre Landsret har i SKM 2011 486 ØLR fastslået, at reglen ikke stider imod EU-retten, da reglen kun udelukker fradrag af underskud i tilfælde, hvor der er en potentiel risiko for dobbeltfradrag, men derimod ikke udelukker fradrag af underskud i tilfælde, hvor det kan godtgøres, at underskuddet er endeligt. Spørgsmålet blev ikke præjudicielt forelagt.

[(70)](#bookmark70) Det afgørende er, at den korresponderende udenlandske indkomst går fri af dansk skat. Begrænsningen gælder derfor ikke, hvis den udenlandske indkomst, selv om den ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, dog medta­ges ved skatteberegningen (eksemption med progressionsforbehold).

[(71)](#bookmark71) Bestemmelsen skal modvirke, at forskelle i landenes skatteregler vedr. fi­nansiel leasing udnyttes til dobbelt afskrivning i koncernforhold mv. Stk. 2 har virkning for indkomstår, der påbegyndes 1998-06-02 eller senere, jf. L 1998 434.

[(72)](#bookmark72) § 5 H er indsat ved L 2021 788 med virkning fra og med 2021-07-01.

Bestemmelsen er én af en række defensive foranstaltninger, der skal virke som værn mod skatteunddragelse og -undgåelse, over for lande på EU's liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner ("sortlisten").

[(73)](#bookmark73) Medtagelsen af tilfælde, hvor modtageren af en betaling er registreret efter reglerne i et af de pågældende lande, har til formål at undgå, at det vil være af betydning, om den pågældende modtager er en enhed, der betragtes som et selvstændigt skattesubjekt efter danske regler og/eller efter reglerne i regi­streringslandet.

[(74)](#bookmark74) 1. pkt. medfører, at betalinger hverken kan fradrages eller på anden måde indgå ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget efter pensionsafkastbeskatningsloven, når modtageren af betalingen er en interesseforbundet fysisk eller juridisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret i et afde lande, der er oplistet i stk. 2, og som står på EU's liste over ikke samarbejdsvillige skattejurisdik­tioner.

Det betyder, at betalinger, der er omfattet af bestemmelsen, hverken vil kunne fratrækkes som driftsomkostninger, afskrives eller indgå som anskaf­felsessummer i de tilfælde, hvor der skal foretages en avanceopgørelse med virkning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Bestemmelsen omfatter alle fuldt eller begrænset skattepligtige fysiske og juridiske personer, herunder dødsboer, der opgør den skattepligtige indkomst på grundlag af skattelovgivningens almindelige regler. Det vil sige, at den skattepligtige indkomst opgøres som summen af de skattepligtige indtægter fratrukket de fradragsberettigede udgifter.

Skattepligtige, der er omfattet af bestemmelsen, bliver ikke påvirket af fradragsbegrænsningen, i det omfang de opgør deres indkomst efter regler, som indebærer, at betalinger ikke påvirker indkomstopgørelsen. Det vil fx være relevant for skattepligtige, der beskattes efter tonnageskatteloven.

[(75)](#bookmark75) 2. pkt. har til formål at sikre, at det ikke vil være muligt at opnå fradrag mv. i tilfælde, hvor der blot indsættes en mellemmand eller gennemstrøm­ningsenhed mellem den skattepligtige og den reelle modtager af betalingen. Begrebet "retmæssig modtager" af en betaling skal forstås i overensstemmelse med begrebet "retmæssig ejer", som bl.a. anvendes i OECD's modelove­renskomst artikel 10-12. Det indebærer, at der ikke vil være adgang til fradrag mv. for betalinger i tilfælde, hvor den umiddelbare modtager hverken er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret i et land, der står på EU's liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner, men hvor det på forhånd ligger fast, at betalingen er bestemt til at skulle "strømme igennem" til en modtager i et af disse lande.

EU-Domstolen har fastslået i to domme af 26. februar 2019 (i de forenede sager C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, N Luxembourg I m.fl. mod Skatteministeriet, og i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark og Y Denmark ApS mod Skatteministeriet), at det EU-retlige misbrugsbegreb indebærer, at der ikke skal indrømmes skattemæssige fordele, der følger af EU-retten, såfremt en transaktion fx er tilrettelagt således, at et selskab opererer som gennemstrømningsselskab for kunstigt at søge at opnå skattemæssige fordele ved en pengestrøm fra debitorselskabet til den enhed, som er det overførte beløbs retmæssige ejer.

Det følger af dommene, at der med henblik på at bevise, at der foreligger misbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel.

Vurderingen af, om en betalingsmodtager i EU eller EØS i relation til 2. pkt. vil kunne anses for betalingens retsmæssige modtager, vil skulle foretages på grundlag af de momenter, der efter de nævnte domme er afgørende for, om der foreligger en transaktion, der efter det EU-retlige misbrugsbegreb må anses for at udgøre et retsmisbrug.

[(76)](#bookmark76) Det følger 3. pkt., at betalingsbegrebet skal forstås bredt, idet alle vederlag, der i almindelighed ydes som pengevederlag, er omfattet.

Ethvert vederlag i form af betalinger for varer eller ydelser vil således skulle anses for omfattet, uanset varens eller ydelsens art. Ligeledes vil ethvert ve­derlag for brugsrettigheder være omfattet, fx lejebetalinger, leasingafgifter og royalties, der ydes som vederlag for retten til at råde over hhv. fast ejen­dom, løsøre eller immaterielle aktiver.

Det vil være uden betydning, om vederlaget ydes som penge eller i form af aktiver af pengeværdi. Ved en byttehandel vil det aktiv, som den skatteplig­tige leverer, således skulle anses for et vederlag for modydelsen og dermed være omfattet af bestemmelsens betalingsbegreb.

Derimod vil levering af et aktiv i forbindelse med salg ikke være et vederlag, idet modydelsen er penge. I tilfælde, hvor der ydes et vederlag for retten til at råde over et pengebeløb, vil vederlaget dog skulle anses for en betaling i bestemmelsens forstand.

Kurstab, herunder valutakurstab, vil i almindelighed ikke kunne anses for et vederlag til den, betalingen ydes til.

Den rene videreformidling af betalinger til et datterselskab i et land omfattet af stk. 2 udgør heller ikke en betalinge omfattet af stk. 1, jf. SKM 2022 303 SR.

[(77)](#bookmark77) Stk. 2 indeholder en oplistning af de lande, der aktuelt figurerer på EU's liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner ("sortlisten"). Listen over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner ajourføres to gange om året. Idet Danmark for indeværende har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Rusland, fremgår Rusland ikke af stk. 2, selvom Rusland figurerer på "sort­listen".

Bestemmelsen blev ændret ved L 2021 2613, hvorved Anguilla, Dominica og Seychellerne blev fjernet fra listen. Samtidig blev Trinidad og Tobago tilføjet til listen, idet Danmark har opsagt dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Trinidad og Tobago. Da Trinidad og Tobago fortsat indgår på EU's sortliste over skattely, medtages Trinidad og Tobago dermed også blandt de lande, der omfattes af de danske defensive foranstaltninger.

Bestemmelsen er senere ændret ved L 2023 710, hvorefter Anguilla, Bahamas, Costa Rica, De Britiske Jomfruøer, Marshalløerne og Turks- og Caicosøerne er medtaget på listen. Jævnfør dog ændringen vedrørende Turks- og Caico- søerne nedenfor.

Rusland er indsat ved L 2023 712, hvor Folketinget vedtog, at dobbeltbeskat­ningsoverenskomsten mellem Danmark og Rusland kan opsiges. Ændringen er ikrafttrådt 2024-01-01, jf. bkg 2023 1292.

Ved L 2024 107, er Antigua og Barbuda, Belize og Seychellerne igen med­taget på listen over lande, der omfattes afde defensive foranstaltninger, mens at Costa Rica, De Britiske Jomfruøer og Marshalløerne fjernes fra listen i ligningslovens § 5 H, stk. 2. Ændringen har virkning fra 2024-02-01. Jævnfør dog ændringen straks nedenfor vedrørende Seychellerne.

Senest, ved L 2024 684, er Bahamas, Belize, Seychellerne og Turks- og Caicosøerne fjernet fra listen over lande, der er omfattet af de defensive for­anstaltninger over for lande på EU's sortliste over skattely. Ændringen har virkning fra 2024-07-01.

Dermed vil skattepligtige selskaber, personer m.v., jf. § 5, stk. 1, 1. pkt., ikke kunne foretage fradrag for betalinger efter skattelovgivningens almindelige regler, hvis de endelige modtagere er skattesubjekter, der er hjemmehørende i et af de i stk. 2 opregnede lande. Endvidere vil udbytter af hovedaktionærak-

tier, datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier være undergivet en forhøjet indeholdelses- og skattesats på 44 pct., når modtageren eller den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende eller registreret i et afde i stk. 2 opregnede lande.

[(78)](#bookmark82) Stk. 3 har til formål at tage højde for, at når den retmæssige modtager af en betaling er skattemæssigt hjemmehørende i enten et EU- eller EØS-land eller i et land, som har en DBO med Danmark, vil det være i strid med EU- retten eller en DBO at afskære den skattepligtige fra at anvende skattelovgiv­ningens almindelige regler i forhold til den pågældende betaling.

[(79)](#bookmark83) Bestemmelsen er indsat ved L 1996 487. Se cirk 1997 82 afsnit 5.3. Be­stemmelsen skal forhindre, at afskrivninger mv. bruges til indkomstregulering i tilfælde, hvor den udenlandske skat af driftsstedets/datterselskabets indkomst er højere end den danske skat af indkomsten. I sådanne tilfælde kunne der være en tilskyndelse til at søge udlandsindkomsten, opgjort efter danske regler, gjort så høj som muligt - f.eks. ved lavere danske afskrivninger - for herved at opnå credit for mere udenlandsk skat, samtidig med at de danske afskrivninger mv. spares til senere brug, eller der senere konstateres tab på aktiverne.

[(80)](#bookmark84) Regulering af den danske indkomst ved undladte afskrivninger/fradrag kan således fortsat ske i det omfang, indkomsten i datterselskabet er opgjort til et højere beløb efter udenlandske end efter danske regler, dvs. i det omfang, den udenlandske merskat ikke kan henføres til en højere beskatningsprocent.

[(81)](#bookmark85) Reglen skal sikre, at den adgang til fradrag for kurstab, der er indbygget i kontantlån, ikke mistes ved ompriorientering til lavere forrentede lån. Det er en betingelse, at det nye låns kursværdi på tilbudstidspunktet (for kontantlån hovedstolen) mindst svarer til kursværdien af det indfriede lån ekskl. indfri­elses- og omlægningsomkostninger. Se hertil cirk 1996 72 pkt. 14.1, og Skatteministeriets tilkendegivelse i TfS 1994 434.

Ved L 2015 1883 er det præciseret, at bestemmelsen finder anvendelse, uanset om der er tale om positive eller negative renter. Ved samme lov er §

6, stk. 1 og det hidtidige stk. 2 sammenskrevet således, at bestemmelsen omhandler renter generelt. § 6 B sidestiller dermed skattemæssigt rentelig­nende betalinger på ansvarlig kapital mv. inden for den finansielle sektor med renter. Der er således f.eks. fradragsret for betalingerne for debitor. Dette gælder, selv om betalingerne ikke forfalder på et forud aftalt tidspunkt, og uanset at debitor i visse tilfælde kan beslutte, at forrentningen bortfalder.

[(82)](#bookmark78) 3. pkt. er indsat ved L 1995 1096. Baggrunden for mindstegrænsen, der gælder pr. lån, er det administrative besvær, som følger af den samtidig ind­førte adgang til genomlægning (jf. stk. 3), der kan resultere i opdeling af det årlige kurstabsfradrag på flere lån med små fradrag pr. lån.

[(83)](#bookmark80) Sidste pkt., der er indsat ved L 1995 1096, indebærer, at der ved delvis indfrielse først sker nedsættelse med virkning for terminer, der forfalder efter indfrielsestidspunktet. Ved indfrielse af hele lånet bevares fradraget for kurstabsbeløb, der vedrører forfaldne terminer før indfrielsestidspunktet.

[(84)](#bookmark81) Bestemmelsen kan ikke anvendes i forbindelse med omlægning til et real­kreditlignende lån, jf. SKM 2024 361 SR.

[(85)](#bookmark79) Denne udvidelse af muligheden for at bevare retten til kurstabsfradrag ved visse former for ekstraordinær indfrielse af omlægningslånet eller lån, der kan føres tilbage til dette, er indført ved L 1995 1096. Indfrielsen af det gamle lån anses for sket den dag, det långivende realkreditinstitut modtager pengene/obligationerne til indfrielsen. Det nye lån anses for stiftet, når lå­nedokumentet (pantebrevet) er underskrevet af debitor.

[(86)](#bookmark86) Når fradrag efter kursgevinstloven tillægges fortrinsret, skyldes det, at dette typisk er det fordelagtigste for selskabet.

[(87)](#bookmark87) Bestemmelsen er indført ved L 1998 133, hvorved der tilvejebringes for­nøden hjemmel for fradragsretten for efterbetalingsbeløb, der i visse tilfælde skal betales ved tilbagebetaling af statslån, der er ydet i henhold til lov om arbejderboliger på landet og statshusmandsloven.

Bestemmelsen har virkning fra og med indkomståret 1994.

Efter reglerne i lov om arbejderboliger på landet og den daværende statshus­mandslov, som er ophævet ved § 36, stk. 2, i jordkøbsloven, har der været adgang til at yde statslån på særlige favorable rentevilkår.

De ydede statslån forfalder bl.a. til betaling i tilfælde af ejerskifte eller mis­ligholdelse fra låntagers side. Fælles for tilbagebetalingssituationen er, at der ud over tilbagebetaling af selve statslånet tillige skal betales et såkaldt rente- efterbetalingsbeløb. Efterbetalingsbeløbet udgør forskellen mellem de rente­beløb, der rent faktisk er betalt, og de rentebeløb, der skulle have været betalt, såfremt statslånet var blevet forrentet fuldt ud.

Efterbetalingsbeløbene er i praksis hidtil blevet sidestillet med renteudgifter og dermed anset for fradragsberettigede i medfør af statsskattelovens § 6, litra e.

Det fremgår af forarbejderne, at det imidlertid er vurderingen, at beløbene ikke kan sidestilles med en ordinær fradragsberettiget renteudgift, henset til den måde efterbetalingsbeløbene opgøres på. Det findes dog rimeligt, at de pågældende efterbetalingsbeløb behandles på samme måde som egentlige renteudgifter, idet situationen ellers kan være den, at det ville have været mere fordelagtigt, såfremt statslånet i sin tid var blevet ydet på almindelige vilkår. Dette sikres ved indførelsen af § 6 A.

Da efterbetalingsbeløbene behandles som egentlige renteudgifter, indføres der samtidig indberetningspligt for efterbetalingerne, som det også er tifældet for renteudgifter.

[(88)](#bookmark90) Bestemmelsen er afskaffet ved L 2019 1124 med virkning for indtægter og udgifter, der påløber fra og med 1. januar 2020 som led i ophævelsen af visse regler om beskatning af renter og kursgevinster og -tab på hybrid ker­nekapital.

[(89)](#bookmark91) § 7 er indført ved L 1968 191 og nyaffattet ved L 2002 1064, hvorved den hidtidige litrering blev afløst af en nummerering. Samtidig skete der visse andre, rent redaktionelle ændringer, mens den eneste materielle ændring var indsættelsen af nr. 26.

[(90)](#bookmark92) Indsamlingen behøver ikke at henvende sig til offentligheden, men den omstændighed, at nogle få personer har slået sig sammen om en indsamling, er ikke tilstrækkeligt. Det må hertil kræves, at indsamlingen er organiseret inden for en større kreds, f.eks. blandt medlemmerne af en forening eller menighed. Se hertil f.eks. SKM 2006 503 SR (tab vedr. forurenet ejendom), SKM 2007 750 Ø overskud fra testimonialkamp), SKM 2008 382 SR (indsats for at ændre reglerne for opholdstilladelse) og SKM 2008 655 SR (gave ydet i anledning af afdøde ægtefælles sygdom). Hædersgaver ydet af offentlige midler, legater, kulturelle fonde m.v. omfattes af § 7 O, nr. 1.

[(91)](#bookmark93) Skattefriheden for indsamlingsgaver, ydet i anledning af sygdom, ulykke­stilfælde m.v., er indføjet ved L 2002 135. Ved L 2003 1163 er det tydelig- gjort, at også ofre eller efterladte for en forbrydelse er omfattet af fritagelses­bestemmelsen i § 7, nr. 1. Det er ikke i bemærkningerne til lovændringen anført en nærmere definition på ordet forbrydelse. Skatteministeriet har i sin indstilling i SKM 2011 320 SR, anført, at det må forstås sådan, som ordet forbrydelse nærmere er defineret i nudansk ordbog, nemlig "…hvor der er sket en handling, der strider mod loven og derfor er strafbar..." I sagen blev den pågældende anset som offer for en forbrydelse, idet en anden person var dømt for injurier mod den pågældende. Hvis den dømte blev frifundet ved den verserende ankesag, forelå der en ny situation, idet spørger i så fald ikke længere ville være offer for en forbrydelse. Skatteministeriets indstilling synes ikke rigtig, idet strafbarhed som forudsætning for skattefrihed for eksempel ville udelukke bestemmelsens anvendelse for ofre for forbrydelser begået af personer under den kriminelle lavalder eller som var utilregnelige i gernings­øjeblikket.

[(92)](#bookmark96) Bestemmelsen er indsat ved L 2009 1279 med virkning fra og med ind­komståret 2009.

Ordet "tjenesten" blev under udvalgsbehandlingen erstattet med "opholdet" for at tydeliggøre, at der ikke behøver at være en direkte forbindelse mellem tilskadekomsten eller dødsfaldet og tjenesten. Det er således tilstrækkeligt, at den pågældende opholder sig i missionsområdet af tjenstlige årsager. Til­skadekomst eller dødsfald, som sker i fritiden i missionsområdet, f.eks. som følge af en akutsygdom eller færdselsulykke, kan være omfattet.

Der stilles ikke krav om, at legatmodtageren eri aktiv tjeneste ved modtagel­sen af legatet.

[(93)](#bookmark100) Indsat ved L 2024 1655. Tilføjelsen vedrørende ydelser efter § 86 i lov om aktiv socialpolitik medfører, at fritidstillægget ikke medregnes i den skat­tepligtige indkomst og dermed udbetales skattefrit.

[(94)](#bookmark98) Henvisningen til integrationslovens § 22 er indsat ved L 2018 320 som følge af indførelsen af en danskbonus i integrationsloven. Denne bonus er hermed undtaget fra beskatning.

[(95)](#bookmark88) Bestemmelsen om skattefrihed for befordringsgodtgørelse under igu er indsat ved L 2017 475 og har virkning fra og med indkomståret 2016.

[(96)](#bookmark89) Bestemmelsen blev ændret som led i skattereformen 1993, jf. L 1993 480 § 2, nr. 1. Bistandshjælp blev dermed omlagt til en skattepligtig, dagpenge­lignende ydelse (med kompenserende ændringer af bistandsloven). Skattefri­hedsbestemmelsen i § 7, nr. 9, omfatter herefter alene visse udbetalinger til dækning af konkrete udgifter. Ændringen havde virkning fra og med ind­komståret 1994. Ved L 2012 153 er bestemmelsen ændret således, at der er sikret en ensartet skattemæssig behandling af befordringsgodtgørelse, som modtages efter reglerne lov om en aktiv beskæftigelsesindsats. Senest ændret vedL 2022 452, hvor ydelser efter hjemrejseloven blev tilføjet til de ydelser, der er skattefrie efter bestemmelsen. Herefter er hjemrejsestøtte, der ydes i medfør af hjemrejseloven, altid skattefri. Ændringen har virkning fra og med 2021-06-01, jf. L 2022 452 § 16, stk. 6.

[(97)](#bookmark94) Bestemmelsen er indsat ved L 2002 135. Der var i forvejen skattefrihed, når beklædning gives den pågældende i form af konkrete beklædningsgen­stande, eller når den konkrete udgift til tøj og sko dækkes efter regning. Den ændrede bestemmelse omfatter derfor kun de tilfælde, hvor der udbetales et beløb til barnet eller den unge, som denne derefter reelt frit kan disponere over ligesom lommepengene.

Skattefriheden omfatter ikke beløb, der ydes til honorering af personligt ar­bejde på opholdsstedet m.v., og som har karakter af vederlag (løn) til personer i beskæftigelsesforhold (arbejdsdusører). Disse beløb behandles efter de gældende regler skattemæssigt ligesom løn for arbejde uden for opholdsstedet, det vil sige, at der indeholdes A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Ved L 2006 515 er bestemmelsen konsekvensændret som følge af kommunalreformen med virkning fra 2007-01-01.

[(98)](#bookmark95) Bestemmelsen gjaldt tidligere kun danske statsborgere; men dette krav er bortfaldet med virkning fra indkomståret 2017, jf. L 2016 1554. Dette er en konsekvens af den samtidige ophævelse af statsborgerskabskravet i kildeskat­telovens § 1, stk. 1, nr. 4.

[(99)](#bookmark97) Skatterådet kunne i SKM 2011 200 SR ikke bekræfte, at medarbejdere, som udsendtes på vegne af Udenrigsministeriet via et aktieselskab til opgaver i udlandet, skattefrit kunne modtage godtgørelse efter § 7, nr. 15.

Skatterådet kunne i SKM 2013 719 SR bekræfte, at udetillægslignende tillæg, der er fastsat på tilsvarende måde som i Forsvaret, og som gives til polititje­nestemænd udsendt af Rigspolitiet, i skatteretlig henseende accepteres som en skattefritaget omkostningskompensation omfattet af bestemmelsen. Det er i den forbindelse af afgørende betydning, at tillæggets størrelse er fastsat under hensyn til at beløbet er skattefritaget, jf. LSR af 28.06.2017 Journalnr. 17-0533544.

[(100)](#bookmark99) Udvidelsen af skattefriheden til at omfatte statslig godtgørelse til nyrepa­tienter med NSF er indsat ved L 2011 554 med virkning fra og med indkomst­året 2011.

[(101)](#bookmark101) Skatterådet fandt i SKM 2022 126 SR, at en frivillig turné med 2-4 oplæs­ningsarrangementer, hvor prismodtageren læser op af sine digte og honoreres separat herfor, ikke kan anses som en modydelse for at modtage prisen.

[(102)](#bookmark102) Ved L 1997 1101 blev fritagelsesbestemmelsen udvidet til foruden No­belprisen og Nordisk Råds Litteratur- og Musikpris at omfatte alle hæderspri­ser, der ydes af mellemstatslige organisationer og institutioner, hvori Danmark deltager eller er medlem. Ved L 2002 391 er bestemmelsen udvidet til også at omfatte hæderspriser til kunstnere, såvel skabende som udøvende kunstnere, og ved L 2007 538 til også at omfatte kunstnerpriser ydet af erhvervsvirksom­heder.

Se hertil SKM 2004 77 LR (journalister ikke omfattet af personkredsen), SKM 2006 759 LSR (hæderspris til arkitekter omfattet), SKM 2007 282 LSR (legat til konservatorieuddannet pianist omfattet), SKM 2007 292 LSR

(præmie til plakatkunstner omfattet), SKM 2015 2 LSR (skuespillerlegat ikke omfattet, da det ikke udelukkende havde karakter af en anerkendelse af kla­gerens kunstneriske fortjenester) og SKM 2016 305 SR (Ved uddeling af "X-Arkitekturpris" skal foretages en konkret vurdering af, hvorvidt prisen udelukkende kan anses som en anerkendelse af den pågældendes arkitekts kunstneriske fortjenester).

Endvidere fandt Landsskatteretten i SKM2019.203.LSR, at en hæderspris, der blev uddelt af et universitet i et EU-land, ikke kunne anses for omfattet af LL § 7, nr. 19. Landsskatteretten lagde vægt på, at bestemmelsen efter sin ordlyd alene omfatter Nobelprisen og hæderspriser, der ydes af mellemstats­lige organisationer eller institutioner, hvor Danmark deltager i eller er medlem af, samt priser, der ydes som en anerkendelse af kunstnerisk virksomheden. Prisen kunne dermed ikke anses skattefri i medfør af LL § 7, nr. 19.

[(103)](#bookmark103) 2. pkt. er indsat ved L 2014 336 med ikrafttræden 2014-04-04, men med virkning også for erstatninger mv. ydet forud for lovens ikrafttræden.

[(104)](#bookmark104) Af lovens forarbejder fremgår det, at det er en betingelse for godkendelse, at fonden mv. er hjemmehørende her i landet og anvender sine midler til al- menvelgørende/almennyttige formål til fordel for en større personkreds (altså ikke begrænset til bestemte familier, ansatte i en bestemt virksomhed, med­lemmer af en bestemt forening o.lign). Hvis fonden mv. også støtter andre formål end de nævnte, skal mindst 10 pct. af ydelserne tildeles personer, der har behov for hjælp i en socialt vanskelig situation eller får støtte til sygdoms­bekæmpelse, og der skal i fondens regnskab foretages en opdeling i ydelser omfattet af § 7, nr. 22, og andre ydelser. Den eneste betingelse for skattefri­tagelsen efter § 7, nr. 22, er ministerens godkendelse af den uddelende fond, forening mv. Skattemyndighederne skal derfor ikke foretage nogen selvstæn­dig prøvelse af uddelingerne fra de sociale fonde mv. Dette gælder både for så vidt angår de udbetalende fonde og modtagerens forhold, jf. cirk 1996 72 pkt. 2.1.23.

[(105)](#bookmark2) Bundgrænsen gælder for hver enkelt fond mv., og skatteyderen kan således skattefrit få ydelser fra flere fonde mv. på i alt mere end kr. 13.000 (2010- niveau), uden at blive skattepligtig heraf, når ydelserne fra den enkelte fond mv. ligger inden for bundgrænsen. Dette dog medmindre der foreligger om­gåelse, hvor ydelser til samme person vilkårligt (systematisk) opdeles på flere ydere for at holde de respektive ydelser under bundgrænsen, jf. TfS 1994 668 LR. I et sådant tilfælde skal der ske en sammenlægning af de samlede ydelser i indkomståret.

Fonde mv. har ikke indberetningspligt vedrørende ydelser til fysiske personer, der ligge runder bundgrænsen, og således er skattefri i henhold til § 7, nr. 22, jf. skatteindberetningslovens § 25, stk. 4, nr. 2.

[(106)](#bookmark3) Bundgrænsen er ved L 2021 1179 ændret fra et fast beløb på kr. 10.000 til et beløb på kr. 13.000 (2010-niveau), der reguleres årligt efter personskat­telovens § 20. Forhøjelsen af grundbeløbet har virkning for ydelser, der modtages fra og med den 1. juli 2021, jf. ændringslovens § 13, stk. 7.

[(107)](#bookmark105) Skatterådet kunne i SKM 2018 82 SR bekræfte, aten sygdomsbekæmpen- de forening i medfør af bestemmelsen kunne give en sygdomsramt familie et ophold i et sommerhus/bolig, uden at det medførte beskatning for den sygdomsramte familie. Skattefriheden gælder dog kun for ophold inden for beløbsgrænsen. Værdiansættelser af sådanne naturalier må ske efter de almin­delige regler i statsskattelovens § 4.

[(108)](#bookmark106) Den Juridiske Vejledning, afsnit C.A.2.5.2.1, indeholder en liste over fonde, stiftelser, foreninger mv., der er godkendt til at yde skattefri støtte til socialt og sygdomsbekæmpende formål.

[(109)](#bookmark4) Personkredsen, der kan omfattes af skattefriheden i § 7, nr. 23, er udvidet vedL 2019 1559 i forbindelse med indførelsen af seniorpension for nedslidte i § 26 a i lov om social pension.

Ved ændringen sidestilles seniorpensionister med andre pensionister, således at seniorpensionister på tilsvarende vis kan modtage elevstøtte i henhold til lov om folkehøjskoler og lov om efterskoler og frie fagskoler skattefrit.

[(110)](#bookmark115) Bestemmelsen er indsat ved L 2002 1064 og har virkning for eget arbejde mv., der udføres 2003-01-01 eller senere. Efter de tidligere gældende regler skulle bygningshåndværkere mv. beskattes af værdien af eget arbejde, også når dette blev udført til privat brug f.eks. ved modernisering eller ombygning

af egen bolig. Denne beskatning er med indførelsen af § 7, nr. 24, ophævet. For selvstændigt erhvervsdrivende omfatter skattefriheden tillige sædvanligt mestersalær o.lign.

[(111)](#bookmark5) Skattefriheden omfatter naturalydelser som f.eks. kost og hygiejneartikler, kontantbeløb som f.eks. kostpenge, selvforvaltnings- og løsladelsesbeløb samt vederlag for beskæftigelse i form af arbejde, uddannelse m.v.

[(112)](#bookmark119) I SKM 2015 146 LSR blev en dusør udbetalt i forbindelse med en skat­teyders motorbåd anset for omfattet af bestemmelsen. Forsikringsselskabet havde oplyst, at motorbåden var blevet meldt stjålet fra en lystbådehavn; men skatteyderen genfandt motorbåden i en anden havn. Den udbetalte dusør var på 120.000 kr. svarende til 10 % af bådens forsikrede værdi. Landsskat­teretten fandt, at skatteyderen havde fået udbetalt dusøren for sin medvirken til at opklare en forbrydelse.

[(113)](#bookmark120) Der tænkes herved på politifolk, professionelle arkæologer og livreddere o.lign. Under visse betingelser kan belønninger mv. til sådanne personer be­skattes lempeligt efter nr. 1.

[(114)](#bookmark107) Bestemmelsen er indsat ved L 2016 429 med virkning fra og med ind­komståret 2016. Ved L 2017 1376 er skattefriheden udvidet som følge af, at målgruppen for godtgørelsesordningen er blevet udvidet. Målgruppen for ordningen er udvidet således, at personer, der er eller har været en del af husstanden til den person, der har været direkte erhvervsmæssigt udsat for asbestfibre, kan få godtgørelse, hvis de øvrige betingelser herfor er opfyldt. Ordningen omfatter dermed ikke længere kun som hidtil ægtefælle/samlever eller forældre men også ansøgere med andre relationer til den person, der har arbejdet med asbestfibre. Udvidelsen har virkning fra 2017-10-06.

[(115)](#bookmark108) Bestemmelsen i § 7, nr. 30, er indsat ved L 2017 685 med virkning fra og med indkomståret 2016. Det betyder, at skattefriheden omfatter præmie­bonus udbetalt i forbindelse med de i 2016 afholdte lege.

[(116)](#bookmark109) Bestemmelsen er indsat ved L 2018 1433, som sikrer skattefrihed for godtgørelse fra den danske stat til nulevende thalidomidofre, der er diagnos­ticeret med skade forårsaget af lægemidlet thalidomid.

Som led i Aftale om satspuljen på sundhedsområdet for 2018-2021 er der afsat 1,5 mio. kr. i 2019 til en godtgørelsesordning, hvorefter nulevende pa­tienter med skader forårsaget af lægemidlet thalidomid kan ansøge om kulan­cemæssig godtgørelse for svie og smerte. Ved aftalen er det forudsat, at godtgørelsen skal være skattefri for modtageren.

Bestemmelsen træder i kraft 2019-01-01.

[(117)](#bookmark110) Bestemmelsen er oprindeligt indsat som § 7, nr. 31, ved L 2018 689. Af lovtekniske årsager er bestemmelsen blevet ophævet og genindsat som § 7, nr. 32, ved L 2018 1433. Bestemmelsen medfører skattefrihed for udbetalinger omfattet af forsøgsordningen om et socialt frikort. Der kan således modtages skattefri udbetalinger på indtil 20.000 kr. årligt pr. person med socialt frikort. Bestemmelsen er sat i kraft af børne- og socialministeren 2019-01-02 ved BKG 2018 1594. Det skyldes, at skattefritagelsen skulle træde i kraft samtidig med ikrafttrædelse af lov om forsøg med et socialt frikort.

[(118)](#bookmark111) § 7, nr. 33, er indsat ved L 2019 1420, hvorved førtidspensionsydelser, der udbetales i en periode op til 12 måneder fra tilflytningen til Danmark, ikke beskattes i Danmark, i det omfang førtidspensionsydelsen udbetales som et skattefrit beløb efter hhv. færøsk eller grønlandsk ret.

De andele af færøsk eller grønlandsk førtidspension, som ikke er skattefrie i disse rigsdele, er heller ikke skattefri i Danmark. Det gælder fx det almin­delige tillæg til den færøske førtidspension. Efter den nordiske dobbeltbeskat­ningsoverenskomst kan denne del af den færøske førtidspension kun beskattes i den del af riget, hvor modtageren er hjemmehørende, hvilket i disse tilfælde typisk er Danmark. De skattefrie andele af grønlandsk førtidspension udbe­tales efter hidtil gældende regler i Grønland ikke til en person, som har fast bopæl i Danmark. Skattefriheden er derfor ikke relevant for grønlandsk før­tidspension til personer, der har fast bopæl i Danmark, så længe denne skat­temæssige behandling fastholdes. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Grønland kan førtidspension kun beskattes i den del af riget, hvor personen er bosat. En person, der er fuldt skattepligtig til Danmark og hjemmehørende her, og som modtager grønlandsk førtidspension, beskattes derfor i Danmark.

Perioden for skattefrihed i Danmark er 12 måneder, uagtet at Færøerne på nuværende tidspunkt giver mulighed for at medtage skattefri førtidspension i op til 36 måneder.

Skattefriheden gælder for personer, der er flyttet til Danmark 2020-01-01 eller senere. Skattefriheden gælder dog også for personer, der er flyttet til Danmark i løbet af 2019, i det omfang førtidspensionsydelserne vedrører ja­nuar 2020 eller senere.

Skattefritagelsen er et af initiativerne på førtidspensionsområdet, der skal lette grænsehindringer ved flytning mellem rigsdelene.

[(119)](#bookmark112) § 7, nr. 35, er indsat ved L 2021 533 med virkning for beløb, der er modtaget den 11. marts 2020 eller senere.

Bestemmelsen medfører, at beløb, der er modtaget i henhold til en hjælpepak­ke som følge af COVID-19, og som er tilbagebetalt senest tre år efter den faktiske modtagelse, ikke bliver beskattet. Tre års-fristen regnes fra det tids­punkt, hvor den skattepligtige har modtaget tilskudsbeløbet via en udbetaling fra myndighederne.

Har den skattepligtige modtaget støtte fra flere forskellige myndigheder på forskellige tidspunkter, kan der opnås skattefrihed, i det omfang et modtaget støttebeløb er blevet tilbagebetalt til den myndighed, støtten er udbetalt fra, senest tre år efter modtagelsen af beløbet. Hvis der alene sker tilbagebetaling af en del af det modtagne støttebeløb, er det alene den del af det modtagne støttebeløb, der tilbagebetales, som er omfattet af skattefritagelsen.

Skattefriheden finder anvendelse for alle, der har modtaget beløb i henhold til en hjælpepakke som følge af COVID-19, herunder privatpersoner og virksomheder, uanset organisationsform, fonde og foreninger, institutioner, folkehøjskoler, museer og andre kulturinstitutioner og kunstnere mv.

Årsagen til, at modtageren har foretaget en hel eller delvis tilbagebetaling af støttebeløb, tillægges ikke betydning.

Bestemmelsen har kun selvstændig betydning, hvis en hel eller delvis tilba­gebetaling af støtten ikke allerede efter andre regler medfører, at modtageren ikke er skattepligtig af det støttebeløb, der er blevet tilbagebetalt.

[(120)](#bookmark113) § 7, nr. 36, er indsat ved L 2021 1164. Efter bestemmelsen skattefritages vederlagsfri gældsrådgivning omfattet af § 63 b i lov om restrukturering og afvikling af visse finansielle virksomheder. Det betyder, at tidligere minkav­lere kan vælge at tage imod et tilbud om vederlagsfri gældsrådgivning uden skattemæssige konsekvenser.

[(121)](#bookmark114) Indsat ved L 2022 565, som indebærer, at anlægsmyndigheden kan udbe­tale visse beløb skattefrit. Det drejer sig om erstatning eller kompensation for støjgener samt beløb ved genhusning (udgift til genhusningsbolig, flyt­teudgifter). Der ydes kun kompensation og beløb ved genhusning til private beboere. Skattefriheden omfatter alle beløb, der udbetales af anlægsmyndig­heden på dette grundlag.

Bestemmelsen gælder ikke for beløb, som ejeren af en beboelsesejendom modtager, hvis ejendommen overtages af anlægsmyndigheden. Sådanne beløb behandles skattemæssigt på samme måde som en salgssum efter reglerne i ejendomsavancebeskatningsloven. Det betyder for boliger, som bebos af ejeren, typisk skattefrihed.

[(122)](#bookmark116) Sidste led, vedrørende lov om opgradering af Øresundsbanen, blev indsat vedL 2024 328, hvormed Sund og Bælt Holding A/S, med tilhørende datter­selskaber, vil kunne udbetale visse beløb skattefri. Det drejer sig om erstat­ning, beløb eller kompensation ydet for støjgener eller i forbindelse med midlertidigt ophold uden for eget hjem til private beboere, som følge af lov om opgradering af Øresundsbanen.

[(123)](#bookmark117) Dette medfører, at elever, der efter § 46, stk. 2, i lov om forberedende grunduddannelse får dækket deres udgifter til gebyrer, attester og lignende, ikke skal medregne den af institutionen afholdte udgift i den skattepligtige indkomst. Det betyder f.eks., at FGU-institutionens afholdelse af udgifter forbundet med elevens erhvervelse af kørekort, herunder kørelektioner og teoritimer, ikke vil være skattepligtigt for eleven, uanset at udgiften normalvis anses som en naturlig del af privatforbruget.

Ligeledes medfører, at elever, der efter § 46, stk. 3, i lov om en forberedende grunduddannelse får dækket deres egenbetaling til kost og logi ved et ophold på kostafdelinger for elever, der har fået tilrettelagt deres undervisning som

et kombinationsforløb, ikke skal medregne den af institutionen afholdte udgift i den skattepligtige indkomst.

Tilskud til ophold på kostafdelinger i medfør af § 18 i lov om institutioner for erhvervsrettet uddannelse, § 4 sammenholdt med § 34 i lov om institutio­ner for almengymnasiale uddannelser og almen voksenuddannelse m.v. og § 21 i lov om arbejdsmarkedsuddannelser m.v. skal ikke medregnes i den skattepligtige indkomst.

[(124)](#bookmark118) Bestemmelsen, der indeholdt regler om skattefri tildeling af medarbej­deraktier, er ophævet ved L 2011 1382. Dette har virkning for tildelinger 2012-01-01eller senere, medmindre aftalen om tildeling er indgået inden 2011-11-21, og tildeling er sket senest 2011-12-31.

[(125)](#bookmark121) Bestemmelsen i stk. 1 er oprindelig indsat ved L 1995 367 om Indskyder­garantifonden.

Den gældende affattelse af stk. 1 er indsat ved L 2007 576, der tilsigtede at lovfæste den allerede gældende skattemæssige behandling af overdragelse af aktiver og passiver fra et pengeinstitut til et andet pengeinstitut. Det betyder, at beløb, som modtages til dækning af en regnskabsmæssig underbalance, er skattepligtige for modtageren. Ikrafttræden 2007-06-07.

Den skattemæssige underbalance er ikke nødvendigvis det samme som den regnskabsmæssige underbalance. Der kan således opstå en forskel, hvis der er forskelle mellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige metode til opgørelse af værdien af aktiverne. Kun for så vidt angår udlån og garantier foretages der nedskrivning og hensættelser efter skattereglerne i overensstem­melse med de regnskabsmæssige regler. For de øvrige aktiver kan den regn­skabsmæssige værdi afvige fra handelsværdien.

[(126)](#bookmark122) Bestemmelserne i stk. 2 og 3 er indsat ved L 2010 721.

Stk. 2 medfører, at indskud, som dækkes i forbindelse med, at et nødlidende pengeinstitut overdrager sine aktiver til et datterselskab under Finansiel Sta­bilitet A/S, ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Skattefriheden skal sikre, at der ikke ved overdragelsen skabes en underbalance i dattersel­skabet til Finansiel Stabilitet A/S som følge af, at der skal afsættes beløb til betaling af skat af det beløb, som Fonden udbetaler til datterselskabet til (delvis) dækning af overtagne forpligtelser.

Som modstykke hertil kan datterselskabet ikke medregne de forpligtelser, som dækkes ved betalingen fra Fonden, ved opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum for de aktiver, der overtages fra det nødlidende pengeinstitut, og det nødlidende pengeinstituts adgang til at anvende dets skattemæssige underskud begrænses, jf. stk. 3. Begrænsningen omfatter hele det nødlidende pengeinstituts skattemæssige underskud, uanset om det overstiger det tab, der har udløst udbetalingen fra Fonden.

Ved L 2011 619 blev betalinger i forbindelse med en overdragelse af det nødlidende pengeinstituts aktiver og passiver til et overtagende pengeinstitut sidestillet med betalinger til et datterselskab under Finansiel Stabilitet A/S i forbindelse med afvikling af et nødlidende pengeinstitut.

§ 7 B, stk. 2, 1. og 2. pkt., er ændret ved L 2015 334 som konsekvens af ændringer af lov om en garantifond for indskydere og investorer og lov om finansiel stabilitet. Ændringen har til hensigt at bevare den hidtil gældende retstilstand for udbetalinger i forbindelse med håndtering af nødlidende pengeinstitutter efter de to love.

[(127)](#bookmark124) Ved L 2021 1163 er indsat en henvisning til § 59, stk. 1, nr. 4, i lov om restrukturering og afvikling af visse finansielle virksomheder.

Herefter er ethvert bidrag fra Afviklingsformuen til et broinstitut eller porte­føljeadministrationsselskab skattefrit for modtageren, selv om der ikke er tale om et indskud ved kapitaludvidelse.

Stk. 2, 3. pkt., og stk. 3, henviser bl.a. til beløb omfattet af stk. 2, 2. pkt. Efter ændringen af stk. 2, 2. pkt., vil disse bestemmelser således også omfatte bidrag udbetalt af Afviklingsformuen til et broinstitut eller porteføljeadministrations­selskab efter § 59, stk. 1, nr. 4, i lov om restrukturering og afvikling af visse finansielle virksomheder.

[(128)](#bookmark126) Bestemmelsen er indsat ved L 2011 341 med ikrafttræden 2011-05-01.

[(129)](#bookmark127) Fornyelsesfondens garanti giver mulighed for, at køberen af et innovativt grønt produkt eller velfærdsprodukt kan få maksimalt 80 pct. af købsprisen refunderet, hvis køberen leverer produktet tilbage, fordi det ikke fungerer

efter hensigten. I tilfælde af, at produktet leveres tilbage og garantien udløses, går Fornyelsesfondens andel af garantisummen direkte fra Fornyelsesfonden til køberen af det garanterede produkt.

Sparede udgifter, som følge af at en ydelse stilles vederlagsfrit til rådighed, er skattepligtige i medfør af statsskattelovens § 4. Bestemmelsen finder an­vendelse, uanset om ydelsen består i penge eller formuegoder af pengeværdi. Det betyder, at en garanti, som Fornyelsesfonden stiller i medfør af lov om fond til grøn omstilling og erhvervsmæssig fornyelse, som udgangspunkt vil være skattepligtig for modtageren, det vil sige sælgeren af et produkt.

Som led i implementeringen af Fornyelsesfondens garanti-instrument, som blev indført med lov om fond til grøn omstilling og erhvervsmæssig fornyelse, er det imidlertid forudsat, at værdien af at få stillet en garanti gratis til rådig­hed af Fornyelsesfonden ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Formålet med Fornyelsesfondens garantiordning er at reducere købernes ri­siko ved at købe helt nyudviklede 1. generationsprodukter og dermed gøre det lettere for virksomheder at opnå deres første salg. Ved at skattefritage garantier efter lov om fond til grøn omstilling og erhvervsmæssig fornyelse, sikres ordningen den udbredelse, der er forudsat ved ordningens indførelse. Værdien af skattefritagelsen gives til modtageren som statsstøtte, der er om­fattet af EU-Kommissionens de minimis-forordning (EF) nr. 1998/2006. Fornyelsesfonden sikrer sig ved tilsagn om garantistøtte, at støttemodtageren ikke modtager de minimis-støtte svarende til mere end 200.000 EUR over en periode på tre regnskabsår.

[(130)](#bookmark130) § 7 D er indsat ved L 1995 366 med virkning for tilsagn om medfinansi­ering, der gives fra lovens ikrafttræden 1995-07-05, jf. bkg 2001 140. VækstFonden har som formål at bidrage til, at erhvervslivet udvikler og for­nyer sig, så der på den måde bliver skabt et større samfundsøkonomisk afkast. Ophævet ved L 2022 871, da Vækstfonden ikke længere yder finansiering i form af lån, der er betinget tilbagebetalingspligtige, og da alle tidligere ud­stedte lån af denne type er afviklet.

[(131)](#bookmark131) Bestemmelsen er indsat ved L 1981 266.

Efter § 16, stk. 1, i lov om bygningsfredning kan kulturministeren yde øko­nomisk støtte til bygningsarbejder på fredede bygninger. Lovgiver har vurde­ret, at den almindelige skattepligt af sådant tilskud vil modvirke formålet med støtteordningen, hvorfor støtten er gjort skattefri efter § 7 E.

Ved L 1998 133 er bestemmelsen ændret, således at skattefriheden også omfatter tilskud til bygningsarbejder på bevaringsværdige bygninger.

Ved L 1998 434 blev det præciseret, at udgifter dækket af skattefrie tilskud omfattet af § 7 E, hverken kan medregnes til anskaffelsessummen ved opgø­relsen af skattepligtig fortjeneste eller tab ved afståelse af ejendommen.

Eksempler på bestemmelsens anvendelse: SKM 2007 21 SR, SKM 2008 26 SR, SKM 2008 194 SR, SKM 2008 195 SR, SKM 2008 403 SR og SKM 2008 404 SR, SKM 2008 473 SRog SKM 2008 474 SR.

[(132)](#bookmark133) Skattefritagelsen er kombineret med en bestemmelse om, at udgifter til bygningsarbejder, som afholdes af tilskudsbeløbet, ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen eller medregnes ved opgørelsen af grundlaget for skat­temæssige afskrivninger, ligesom udgifter, der dækkes af tilskuddet, heller ikke medregnes til anskaffelsessummen ved opgørelse af den skattepligtige fortjeneste ved afståelse af ejendommen.

If. SDcirk 1982 14 kan de i et givet indkomstår afholdte istandsættelsesud­gifter - uanset om der er tale om vedligeholdelse eller forbedring - fratrækkes, når de holder sig inden for et bestemt maksimum. Dette udgør et beløb, der på grundlag af de enkelte bygningsdeles holdbarhed beregnes som årlig istandsættelsesudgift med tillæg af en saldo, som udgør tidligere års beregnede istandsættelsesudgifter, reguleret efter byggeprisindekset, med fradrag af faktisk afholdte udgifter. Udgifter, dækket ved skattefri tilskud, kan ikke fratrækkes, og tilskuddene nedsætter de beregnede istandsættelsesudgifter. Skattefri tilskud skal ikke modregnes i tilskudsåret, men alene i saldoen for overførte istandsættelsesudgifter, jf. TfS 1991 432 H, kommenteret i TfS 1992 259.

Hvis tilskuddet er betinget af, at ejendommen pålægges en særlig bevarings­servitut, er der tale om en delvis afståelse af ejendommen, der avanceskatte­mæssigt behandles efter reglerne herom, således at den del af tilskuddet, der

modsvarer den af servitutpålægget forårsagede værdinedgang, behandles som en afståelsessum.

[(133)](#bookmark134) Stk. 2 er nyaffattet ved L 2008 1340, hvorved skattefriheden udvides til private tilskud til bygningsarbejde på en fredet eller bevaringsværdig bygning, hvis der er ydet eller vil kunne ydes offentlige tilskud til arbejdet.

Hvis der ikke er ydet et offentligt tilskud, må ejeren af den fredede eller be­varingsværdige bygning, der har modtaget et privat tilskud, kunne sandsyn­liggøre, at der kunne være ydet et offentligt tilskud. For så vidt angår fredede bygninger, kan dette ske ved at indhente en udtalelse fra Slots- og Kultursty­relsen. Når det drejer sig om tilskud til en bevaringsværdig bygning, kan en udtalelse indhentes fra den respektive kommune. Hvis der ikke kunne være ydet et offentligt tilskud til bygningsarbejdet, er det private tilskud fortsat skattepligtigt for modtageren.

[(134)](#bookmark135) Samme bygningsarbejde skal fortolkes bredt, jf. SKM 2009 661 SR.

[(135) N](#bookmark141)r. 1 har fået denne affattelse ved L 2007 90 som led i gennemførelsen af lov om friboliger. Der er tale om en fortsættelse af den hidtidige retstilstand.

[(136)](#bookmark144) Ved L 2011 554 blev skattefriheden efter § 7 F, nr. 2, med virkning fra indkomståret 2011 udvidet til også at gælde støtte til nedrivning af faldefær­dige bygninger, jf. § 98, stk. 2, i lov om byfornyelse og udvikling af byer.

[(137)](#bookmark123) Med bestemmelsen, der er indsat ved L 1997 239, fritages grundejerne generelt for indkomstbeskatning efter statsskatteloven af fordelen ved offentlig oprensning. I det omfang, oprensningen medfører en værdistigning på ejen­dommen, kommer denne efter omstændighederne til beskatning efter ejen­domsavancebeskatningsloven i forbindelse med ejendommens afståelse, jf. stk. 2. Se i øvrigt cirk 1997 46, hvor det bl.a. fremhæves, at der med miljø­lovgivningen sigtes til såvel gældende som fremtidig miljølovgivning. Loven omfatter afholdelse af alle udgifter, der har tilknytning til forureningsbekæm­pelse vedr. den forurenede ejendom, såsom undersøgelser af forureningens art og omfang, afværgeforanstaltninger, oprensning og bortskaffelse af forurenet jord og efterfølgende kontrolforanstaltninger. Skattefritagelsen gælder uden hensyn til grundejerens evt. viden om forureningen på tidspunktet for erhvervelsen af ejendommen og uanset, om det er grundejeren selv, der er forurener.

[(138)](#bookmark125) Konsekvensændret ved L 2020 881.

[(139)](#bookmark128) Indsat ved L 2009 275 om statstilskud til renoverings- og energibesparende materialer i helårsboliger. Ikrafttræden 2009-04-09, jf. bkg 2009 278.

[(140)](#bookmark129) Indsat ved L 2020 881.

Forsvarsministeriet kan udbetale et fast beløb eller dække omkostninger til støjisolering efter regler fastsat i medfør af § 11, stk. 1, skattefrit for modta­geren, således som forudsat i den politiske aftale af 2019-11-15 om en kom­pensationsmodel for flystøj fra F-35-kampflyene.

For institutioner indebærer skattefritagelsen, at den del af institutionens ud­gifter, som svarer til tilskud m.v., der er skattefri, ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen eller medregnes ved opgørelsen af grundlaget for skat­temæssige afskrivninger og medregnes ikke til anskaffelsessummen ved op­gørelse af skattepligtig fortjeneste eller tab ved afståelse af fast ejendom jf. § 7 F, stk. 2.

[(141)](#bookmark132) Indført ved L 2023 722. Bestemmelsen hjemler skattefrihed af den sam­tidigt indførte kompensation til naboer omkring Udrejsecenter Kærshoved­gård.

[(142)](#bookmark136) Indsat ved L 2020 881.

Den særlige skattefritagelse vedrører fortjeneste ved salg af en boligejendom, der ikke allerede efter gældende regler er fritaget for beskatning. For land­brugsejendomme, hvor der er en bolig, vil det typisk dreje sig om fortjeneste ved salg af driftsbygninger, landbrugsjord, driftsmidler, beholdninger og produktionsdyr. For andre erhvervsejendomme kan det typisk dreje sig om produktionslokaler, værksteder, lagerlokaler eller butikker mv. I de situationer, hvor der opgøres et tab ved afståelsen, der kan fratrækkes ved indkomstop­gørelsen efter ejendomsavancebeskatningsloven eller statsskatteloven for så vidt angår næringsejendomme, vil dette tab fortsat kunne fratrækkes. Tilsåede marker, skov, markanlæg m.v. er som en del af en fast ejendom omfattet af skattefritagelsen. Det er alene ejendomme, der anvendes til beboelse, som kan være berettiget til at blive overdraget til staten efter § 11, stk. 2, i lov om

udbygning og drift af Flyvestation Skrydstrup. Udover til beboelse kan ejendommen dog også anvendes erhvervsmæssigt.

Hvis ejeren af den pågældende ejendom m.v., der bliver overtaget af staten efter § 11, stk. 2, i lov om udbygning af drift af flyvestation Skrydstrup an­vender ejendommen erhvervsmæssigt og anvender reglerne i lov om indkomst­beskatning af selvstændige erhvervsdrivende (virksomhedsskatteloven), indgår det skattefrie beløb i virksomhedsordningen og behandles efter virk­somhedsskattelovens regler. Det svarer til de hidtil gældende regler for be­skatning af ekspropriationserstatninger. Hvis ejeren af den pågældende ejendom eret selskab, kan selskabet modtage beløbet skattefrit. Ved efterføl­gende udbetaling til aktionæren beskattes beløbet dog som udbytte eller ved salg som en aktieavance. Efter bestemmelsen skattefritages den fortjeneste ved salg af en boligejendom, der ikke allerede er fritaget for beskatning, f.eks. hvis der er tale om en udlejningsejendom. Skattefritagelsen omfatter for landbrugsejendomme også fortjeneste ved salg af driftsbygninger, jord, driftsmidler, beholdninger og produktionsdyr. I de situationer, hvor der op­gøres et tab ved afståelsen, der kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen efter skattelovgivningens almindelige regler, kan dette tab fortsat fratrækkes. For erstatning, der modtages i anledning af ekspropriation, gælder tilsvarende, at tab ved afståelsen kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen, uanset om en eventuelle fortjeneste i anledning af ekspropriationen er skattefri.

Skattefritagelse omfatter også fortjeneste i relation til foder- og salgsbehold­ninger og produktionsdyr. Når en foderbeholdning m.v. afstås, indgår den indtægt, som landmanden erhverver ved salg af foderbeholdninger m.v., ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, fordi foderbeholdninger m.v. skattemæssigt overgår til at være solgte salgsbeholdninger. Salgsbeholdninger er de mængder af vegetabilsk produktion, som på statustidspunktet tilhører landbrugeren, og som er bestemt til salg. Ved salg skal indtægten normalt indgå ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Fortjeneste ved afståelse af husdyr er skattefri. Tab indgår i den skattepligtige indkomst. For husdyr omfattet af lov om den skattemæssige behandling af husdyrbesætninger (husdyrbeskatningsloven), opgøres fortjeneste eller tab efter denne lov. Skattefriheden omfatter ikke den nedskrivning på husdyr, som måtte være foretaget efter husdyrbeskatningsloven i året før salgsåret, og som skal ind­komstbeskattes i salgsåret. Fortjeneste eller tab ved afståelse af andre husdyr opgøres i medfør af reglerne i lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m.v. (varelagerloven).

[(143)](#bookmark137) Der kan være tale om genvundne afskrivninger ved salg af både ejendom­me, installationer og driftsmidler. Genvundne afskrivninger er udtryk for, at der er afskrevet og dermed opnået fradrag for en værdinedgang, der ikke konkret kan konstateres i forbindelse med salget. Afskrivninger er således skematiske, og de kan derfor give en overkompensation i forhold til den re­elle nedslidning. For bygninger og installationer drejer det sig om ejendomme og installationer, hvorpå der er afskrevet efter §§ 14 eller 15 i afskrivnings­loven. Reglerne for bygninger og installationer svarer til de regler, der gælder ved salg afen landbrugsejendom, hvis ejendommen var afstået på ekspropri­ationslignende vilkår. Driftsmidler afskrives efter kapitel 2 i afskrivningslo­ven. I forhold til driftsmidler skal der sondres mellem de genvundne afskriv­ninger og den realiserede gevinst på driftsmidlet. Den realiserede gevinst er skattefri, mens der skal ske beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger.

[(144)](#bookmark137) Skattefritagelsen omfatter heller ikke genanbragt fortjeneste fra afståelse af en erhvervsejendom efter §§ 6 A, 6 C eller 10 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom (ejendomsavancebeskatningsloven). Tilsvarende gælder også for fortjeneste, der er indvundet ved modtagelse af en erstatningssum i anledning af ekspropriation efter ejendomsavancebeskat­ningslovens § 11. Hvis der er genanbragt fortjeneste i ejendommen, opgøres fortjenesten efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 2, 2.-5. pkt. Det betyder, at den genanbragte fortjeneste beskattes i det indkomst­år, hvor staten overtager den ejendom, hvor fortjenesten er genanbragt. Den skattepligtige fortjeneste opgøres med de tillæg og nedslag efter ejendomsa­vancebeskatningsloven, som erhvervsejendommen ville være berettiget til, hvis fortjenesten var blevet beskattet på tidspunktet for afståelsen af erhverv­sejendommen. I stedet for at medregne fortjenesten ved opgørelsen af den

skattepligtige indkomst kan den skattepligtige vælge at udskyde beskatningen ved at genanbringe fortjenesten i en ny ejendom efter reglerne i ejendomsa­vancebeskatningslovens §§ 6 A eller 6 C.

[(145)](#bookmark139) Det er de regler, der er gældende for ejendomme, der eksproprieres m.v., og hvor der er genanbragt fortjeneste efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 6 A, 6 C eller 10.

[(146)](#bookmark140) § 7 G er indsat ved L 1983 266.

Efter byfornyelses- og boligforbedringslovens § 56, stk. 1, og den tilsvarende bestemmelse i saneringslovens § 64 c, ydes der tilskud til andelsboligforenin­ger, deri forbindelse med gennemførelsen af en saneringsplan helt eller delvis afstår foreningens ejendom. Det er forudsat i loven, at andelsboligforeningen foretager afregning med de enkelte andelshavere.

Tilskud af denne art anses for tillæg til ekspropriationserstatningen, der ud­redes i forbindelse , med afståelse af ejendommen. Tilskuddet er derfor efter de gældende regler skattefrit for andelsboligforeningen, jfr. § 11 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Når erstatningssummen overdrages til andelshaverne, vil der i visse situationer efter de gældende regler blive tale om beskatning efter reglerne om udlodning af midler fra et selskab til indskydere i selskabet, jfr. bl. a. reglerne i §§ 16 A og 16 B.

Efter bestemmelsen i § 7 G vil denne udlodning af ekspropriationserstatninger i alle tilfælde være skattefri for andelshaveren.

[(147)](#bookmark138) Henvisningen til lov om byfornyelsen er indsat ved L 1998 133. Ændrin­gen er en konsekvens af, at lov om byfornyelse og boligforbedring, lov om privat byfornyelse og saneringsloven blev ophævet pr. 1. januar 1998 og er­stattet af lov om byfornyelse (L 1997 381).

På trods af ophævelsen af de nævnte love finder reglerne om skattefritagelse anvendelse for tilsagn, der er givet før den 1. januar 1998.

[(148)](#bookmark142) Bestemmelsen, der indeholdt regler om modtagelse af aktier og aktiekø- beretter eller -tegningsretter som en del af lønnen, er ophævet ved L 2011 1382. Dette har virkning for aftaler om tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, når aftalen er indgået 2011-11-21. Ved L 2016 430 er reglerne genindført med virkning fra 2016-07-01, se § 7 P.

[(149)](#bookmark143) Bestemmelsen er indsat ved L 1986 767, hvorved det indekstillæg, som staten ifølge skibsværftsaftalen fra 1986 skal betale udover en årlig inflation på henholdsvis 1,5 pct. og 3 pct., fritages for beskatning hos låntager (reder, evt. anpartshaver).

[(150)](#bookmark147) Bestemmelsen er indsat ved L 1987 109, hvorved afdragsbidrag, der efter landbrugsfinansieringsreformen ydes til jordbrugslån, er skattefri for låntager. Bestemmelsen er nyaffattet ved L 1992 234, hvorved der er foretaget en række præciseringer.

[(151)](#bookmark145) Henvisningen til lov om refinansiering af realkreditlån m.v. i landbrugs­ejendomme er indsat ved L 1988 371. Herved sikres, at afdragsbidrag, der ydes af vedkommende minister i forbindelse med refinansieringsordningen for landbruget, er skattefri for låntager på samme måde som afdragsbidrag, der efter §§ 2 a-2 c i lov om indeksregulerede realkreditlån af staten ydes til jordbrugslån.

[(152)](#bookmark148) § 7 K er nyaffattet ved L 1996 305. Stk. 1 og 2 er på ny affattet ved L 1999 955 som en konsekvens af en ændringer af rejsegodtgørelsesreglerne i § 9 A, således at reglerne om studierejselegater ændres i overensstemmelse med dette regelsæt.

Det overordnede formål med bestemmelsen er at give skattefrihed for meromkostninger ved et udlandsophold, der foretages i uddannelsesøjemed. Bruges legatet til at dække andre udgifter end dem, der er nævnt i § 7 K, vil legatet som udgangspunkt være skattepligtigt. Bruges legatet kun delvis til formålet, vil den resterende del være skattepligtig.

Det bemærkes, at visse legater, der anses for at være hædersgaver mv., kan være skattefrie efter § 7, mens legater, der ydes som en anerkendelse af modtagerens fortjenester, kan være omfattet af de lempelige beskatningsregler i§7O.

[(153)](#bookmark148) Legater er som udgangspunkt indkomstskattepligtige efter statsskattelovens § 4, litra c.

Ved et legat forstås en gave. Legater må således ikke være betinget af egentlige modydelser, således at der er tale om en gensidigt bebyrdende kontrakt, som f.eks, en ansættelseskontrakt eller et forfatterhonorar.

Legater omfatter ydelser fra fonde, institutioner eller det offentlige.

Gaver fra forældre til børn er ikke legater. Tilsvarende anses beløb, som ydes af en arbejdsgiver som led i ansættelsesforholdet eller beløb fra familiemed­lemmer, ikke for at være legater.

Se hertil Den juridiske vejledning C.A.6.5.1.

[(154)](#bookmark148) Af forarbejderne fremgår, at skattefriheden forudsætter, at legatet er klausuleret. Det vil sige, at det er en betingelse for modtagelse af legatet, at det anvendes til et bestemt formål. Dette formål skal være studierejse i udlan­det. Der henvises til SKM 2024 195 LSR.

[(155)](#bookmark146) Omfatter ikke situationen hvor en skatteyder modtager et legat fra udlandet til brug for en studierejse til Danmark, jf. SKM 2017 496 SR.

[(156)](#bookmark149) Legater, der er betinget af, at de bruges til studierejser i udlandet, Færø­erne og Grønland, er indkomstskattefrie for modtageren, hvis de bruges til at dække sædvanlige udgifter til rejse mellem Danmark og studiestedet. Skattefriheden for legater svarer til de dokumenterede, faktiske udgifter til rejse mellem Danmark og studiestedet. Det er ikke et krav, at en studierejse skal være gennemført inden for et vist tidsrum, jf. SKM2004.249.LSR.

Bruges legatet til at dække andre udgifter i forbindelse med studierejsen end udgifter til rejsen, udgifter til kost, logi, småfornødenheder og udgifter til undervisning, er legatet skattepligtigt efter de almindelige regler.

[(157)](#bookmark150) 2. pkt. er nyaffattet ved L 2003 1161.

1. pkt. omhandler udgifterne til rejse frem og tilbage, mens 2. pkt. omhandler visse udgifter til selve studieopholdet.

[(158)](#bookmark151) Standardsatserne i § 9 A, stk. 2, til dækning af omkostninger til kost og småfornødenheder må kun benyttes de første 12 måneder af opholdet på studiestedet. Herefter kan de dokumenterede faktiske udgifter bruges. Logi­satsen kan fortsat bruges efter de første 12 måneder.

Satsen for kost og småfornødenheder er 521 kr. pr. døgn (2020-niveau) og for logi 223 kr. pr. døgn (2020-niveau). Pristalsreguleringen efter personskat­telovens § 20 kan findes på Skatteministeriets hjemmeside: [https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivning-](https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/ligningsloven) [en/ligningsloven](https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/ligningsloven)/

Fradragsbegrænsningen for rejseudgifter på 28.600 kr. (2020-niveau) pr. indkomstår efter § 9 A, stk. 7, gælder ikke for studerende, der modtager skattefrie legater til dækning af udgifter til kost og logi efter § 7 K.

[(159)](#bookmark152) Der er skattefrihed for den del af legatet, der dækker dokumenterede ud­gifter til undervisning og anden betaling til studiestedet i forbindelse med studierejse i udlandet.

[(160)](#bookmark153) Legater, der ydes til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, herunder en højere uddannelsesinstitutions udgifter til ph.d.-studerendes studier, er skattefrie for modtageren.

Det er en betingelse for skattefriheden, at legatet dækker udgifter til viden­skabelige arbejder. Hvis der er tale om et legat til en studerendes studier, skal det være en ph.d.-studerendes studier eller en forskeruddannelse, hvor uddan­nelsesniveauet mindst svarer til en ph.d.-stipendiat, jf. SKM 2001 586 LSR, hvor en tværfaglig, forskningsbaseret akademisk masteruddannelse (Master of Public Health) der, henset til uddannelsens formål, adgangskrav og indhold ikke var en forskeruddannelse sidestillet med et ph.d.-stipendium, ikke var omfattet af bestemmelsen.

Skattefriheden omfatter således alene legater til dækning af institutionens omkostninger ved uddannelse af den studerende, udgifter til vejledning, materialeudgifter o.l. omkostningsbeløb og en andel af institutionens gene­relle administrationsomkostninger. Hvis institutionen af uddannelsestilskuddet udbetaler f.eks. rejsetilskud til den studerende, skal dette skattemæssigt be­dømmes efter de almindelige regler.

Bestemmelsen omfatter dermed ikke legater eller stipendier, som anvendes til dækning af ph.d.-studerendes private udgifter til kost og logi mv, jf. f.eks. SKM 2017 496 SR.

Skatterådet har i SKM 2012 623 SR bekræftet, at legater udstedt til en dansk forsker, men benyttet til at dække en udenlandsk forskers rejse- og opholdsom-

kostninger i op til 90 dage, ville være skattefri for den danske forsker. Skat­terådet fandt, at der hverken i lovgivning, lovforarbejder eller praksis er for­hold, der indikerer, at begrebet»videnskabelige arbejder« skal forstås snævert.

[(161)](#bookmark156) Stk. 5 er oprindelig indsat ved L 1994 1115 med virkning fra indkomst­året 1995.

[(162)](#bookmark157) Ved stipendiat forstås en person, der er her i landet for at udvikle sin viden og færdigheder med henblik på at udnytte disse i hjemlandet, og som i over­vejende grad får finansieret sit ophold gennem legatmidler.

Det er en forudsætning for skattefrihed, at den pågældende inden opholdet her i landet, er statsborger i et udviklingsland. Skattefriheden gælder altså ikke f.eks. danske statsborgere, der er bosat i et udviklingsland. Inden opholdet her i landet skal den pågældende også være hjemmehørende i et udviklings­land. Det behøver imidlertid ikke at være det samme udviklingsland, som den pågældende er statsborger i.

Skattefriheden gælder for danske eller udenlandske legater fra offentlige eller private midler og bliver givet for hele perioden, hvor studieopholdet i Dan­mark bliver gennemført, uanset om hjemlandet i mellemtiden ikke længere anses for at være et udviklingsland.

I SKM2011.237.SR fandt Skatterådet, at en forfatter, der havde opnået øko­nomisk støtte og opholdstilladelse efter Friby-ordningen, ikke kunne modtage den økonomiske støtte skattefrit efter bestemmelsen. Skatterådet begrundede dette med, at forfattere, der opnåede ophold efter Friby-reglerne, ikke nød­vendigvis kom fra udviklingslande, ligesom det overordnede formål med Friby-ordningen var et andet, nemlig at hjælpe en forfulgt forfatter.

[(163)](#bookmark158) For indkomståret 2017 har Skatterådet fastsat, at følgende lande skal anses for udviklingslande:

Afghanistan, Bangladesh, Benin, Bhutan, Bolivia, Burkina Faso, Burundi, Cambodia, Cameroon, Den Centralafrikanske Republik, Comorerne, Repu­blikken Congo, Den Demokratiske republik Congo, Djibouti, Egypten, Elfen­benskysten, Eritrea, Etiopien, Gambia, Ghana, Guinea, Guinea Bissau, Haiti, Honduras, Indien, Kap Verde, Kenya, Kirgisistan, Kiribati, Laos, Lesotho, Liberia, Madagaskar, Malawi, Mali, Marokko, Mauretanien, Moldova, Mozambique, Myanmar, Nepal, Nicaragua, Niger, Nigeria, Pakistan, Papua New Guinea, Republikken Congo, Rwanda, Salomonøerne, Sao Tome & Principe, Senegal, Sierra Leone, Somalia, Sudan, Swaziland, Sydsudan, Sy­rien, Tajikistan, Tanzania, Tchad, Timor-Leste, Togo, Uganda, Ukraine, Uzbekistan, Vanuatu, Vietnam, Yemen, Zambia og Zimbabwe.

Se Den juridiske vejledning C.F.7.4.

[(164)](#bookmark159) Bestemmelsen er oprindelig indsat som led i skattereformen 1993, jf. L 1993 480, med virkning fra og med indkomståret 1994 for at sikre, at arbejds­markedsbidrag ikke indgår i beskatningsgrundlaget. Se også § 8 M.

[(165)](#bookmark160) Bestemmelsen er indsat ved L 1993 1120 og lovfæster en tidligere gæld­ende praksis, hvorefter ydelser til dækning af udgifter til telefon, porto og kontorartikler, møder, udgifter til sportstøj og vask og rensning af sportstøj blev behandlet som skattefri for modtageren, jf. SD-cirkulære 1987-12.

[(166)](#bookmark160) Skatterådet har i SKM 2018 601 SR fastslået, at det er en forudsætning for skattefriheden efter bestemmelsen, at det er foreningen der afholder ud­giften til godtgørelserne til de ulønnede medhjælpere. Det er således ikke tilstrækkeligt, at udbetalingen rent faktisk sker via foreningen, hvis den må anses for at være afholdt af andre.

[(167)](#bookmark161) Bestemmelsen omfatter alene foreninger, der udøver skattefri virksomhed. Foreninger, som omfattes af bestemmelsen, vil eksempelvis være idrætsfor­eninger, spejderorganisationer, grundejerforeninger og foreninger med et almenvelgørende eller almennyttigt formål, herunder humanitære organisa­tioner og religiøse samfund.

Skatterådet har i SKM 2009 281 SR bekræftet, at et politisk parti kan udbe­tale skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse til ulønnede medlemmer mv. efter § 7 M. Efter SKATs opfattelse er der ikke pligt til at indberette udbeta­linger omfattet af § 7 M. I SKM 2016 517 LSR fandt Landsskatteretten, at en frivillig ulønnet medhjælper mv. eller ulønnet bestyrelsesmedlem i en forening ikke kunne få udbetalt skattefri godtgørelse efter § 7 M med maksi­mumsatsen fra flere afdelinger i foreningen. Rettens flertal fandt, at der i re­lation til § 7 M måtte anses for at være tale om én forening, og at det ikke

kunne føre til et andet resultat, at det var den enkelte afdeling, der besluttede, om der var økonomi i afdelingen til at betale godtgørelse, og hvem der i givet fald skulle tildeles denne.

[(168)](#bookmark162) Har en frivillig ulønnet eksempelvis fået stillet en telefon til rådighed, kan vedkommende ikke samtidig få skattefri godtgørelse for udgifter til tele­fonsamtaler, men derimod godt modtage andre af de skattefri godtgørelser omfattet af § 7 M, som er fastsat af Skatterådet. Tilsvarende kan en ulønnet frivillig, der eksempelvis har fået stillet en computer til rådighed uden inter­netadgang, godt få skattefri godtgørelse til dækning af udgifter til internetfor­brug efter satserne fastsat af Skatterådet.

[(169)](#bookmark163) § 7 N er indsat ved L 2014 1286 og fastsætter de skattemæssige vilkår for deltagere i den ny selskabsform medarbejderinvesteringsselskaber. Det betyder overordnet, at medarbejderdeltageres indskud i medarbejderinveste­ringsselskaber gøres bortseelsesberettigede, dvs. at de ikke medregnes ved opgørelsen af medarbejderdeltagernes skattepligtige indkomst.

Det er en betingelse for bortseelsesretten, at medarbejderinvesteringsselskabet er registreret i Erhvervsstyrelsen.

Hertil bemærkes, at en medarbejder, der senere får udbytte eller udlodninger fra medarbejderinvesteringsselskabet, eller afståelsessummer vedrørende andele i investeringsselskabet, vil blive beskattet af disse beløb i medfør af § 16 A eller 16B.

[(170)](#bookmark154) Der kan indbetales 7,5 pct. af medarbejdernes årlige løn minus arbejds­markedsbidrag, dog maksimalt 30.000 kr. årligt.

Ved deltagelse i flere medarbejderinvesteringsselskaber gælder grænsen for at bortse fra arbejdsgiverens indskud på 30.000 kr. årligt for den enkelte person. Den maksimale indskudsgrænse kan ikke omgås ved deltagelse i flere medarbejderinvesteringsselskaber samtidigt.

Det er medarbejderens kontante løn, der danner grundlag for afgørelsen af, om grænsen på 7,5 % er overholdt. Grundlaget omfatter ikke beløb såsom den skattemæssige værdi af goder, som medarbejderen har oppebåret i kraft af arbejdsforholdet, eller beløb, der af arbejdsgiveren er udbetalt som godt­gørelse for udgifter, der påføres medarbejderen som følge af arbejdet. Indbe­talinger til pensionsordninger indgår heller ikke i grundlaget.

Der skal betales arbejdsmarkedsbidrag af indbetalingerne.

[(171)](#bookmark155) Se hertil Den juridiske Vejledning C.A.5.17.9.

[(172)](#bookmark164) SKM 2013 856 H: Legater fra Statens Kunstfond til en billedkunstner og en forfatter ansås ikke for omfattet af den lempelige beskatning i 7 O, stk. 1, nr. 1. Da legaterne var ydet »til fortsat kunstnerisk arbejde«, fandt Højesteret, at de ikke opfyldte lovens betingelser om, at de »udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester«. Se tilsvarende SKM 2015 2 LSR vedrørende et skuespillerlegat.

[(173)](#bookmark165) I SKM 2006 263 SR blev éngangsvederlag til en direktør i forbindelse med fratræden ved pensionsalderens indtræden anset for afløsningssum for et uafdækket pensionstilsagn omfattet af § 7 O, stk. 1, nr. 3.

[(174)](#bookmark178) Der er ikke i gældende skattelovgivning en entydig definition af begrebet »skabende kunstnerisk virksomhed«. I nærværende sammenhæng skal det ifølge forarbejderne til L 1999 166 omfatte indtægt fra salg af billedkunst og kunsthåndværk, indtægt (royalties, bibliotekspenge mv.) fra forfatteres bøger, komponisters indtægt fra deres musik (royalties mv.) og koreografers indtægt fra de indstuderede værker. Billedkunst omfatter både indtægter fra skulptur, maleri og grafik. Musikere, dirigenter, sangere, artister, skuespillere og dan­sere kan ikke opnå den lempelige beskatning uanset graden af improvisation i deres værker. Det samme er tilfældet for instruktører, scenografer og kostumedesignere. Arkitekter, ingeniører, forlæggere, teaterdirektører og fotografer kan heller ikke få lempelse. Indtægt fra film- og tv-arbejde kan ikke få lempelse. Indtægter for forfattere, der læser op af egne værker, giver ikke ret til lempelig beskatning. Det er kun royalties og lign., der er omfattet. Den lempelige beskatning forudsætter, at arbejdet er udført af den samme, som får indtægten. Den må ikke være udført af den pågældendes selskab eller af en anden, hvis rettigheder man har købt. Se SKDM 1980 25 og cirk 1999 199 2.8.4.

[(175)](#bookmark172) Begrundelsen for at lempe beskatningen af visse særligt store indtægter er at udligne den stærke progressionsvirkning, der ellers ville belaste disse

ekstraordinært store indtægter, der samles i ét år, selv om de typisk er afkast af arbejde, der er udført gennem flere år.

[(176)](#bookmark173) Derimod kan den pågældende godt ved siden af sit arbejde som lønmod­tager modtage honorarer fra sit arbejde som f.eks. forfatter eller komponist og derved få lempelse efter bestemmelsen.

[(177)](#bookmark174) Se i øvrigt cirk 2000 172 (TScirk 2000 31), hvorefter der ved udbetaling over flere år af beløb, omfattet af § 7 O, gives bundfradrag for hvert indkomst­år, selvom udbetalingerne vedrører samme forhold.

[(178)](#bookmark179) Den eksisterende ordning for beskatning af medarbejderaktier mv. i § 7 P er indsat ved L 2016 430 med virkning for aftaler om tildeling af aktier og købe- og tegningsretter til aktier, der indgås 2016-07-01 eller senere.

Reglerne i § 7 P svarer overordnet til den ordning for individuelle medarbej­deraktieordninger, der fremgik af den tidligere § 7 H, som blev afskaffet ved L 2011 1382 med virkning for aftaler om tildelinger af medarbejderaktier indgået 2011-11-21 eller senere. Ved indførelsen af § 7 P er der dog foretaget visse justeringer i forhold til den tidligere ordning. Det kan fx nævnes, at det tidligere eksisterende krav om, at selskabets revisor eller advokat skulle at­testere aftalerne om tildeling af medarbejderaktier, og at aftalerne sammen med attesterne skulle indsendes til SKAT, ikke er genindført. I stedet er indsat krav om, at selskabet skal indsende en række oplysninger, når købe- eller tegningsretter udnyttes til erhvervelse af aktier, eller når aktier erhverves direkte, jf. skattekontrollovens §§ 7 A og 10. For yderligere information om den tidligere ordning i § 7 H henvises til Den juridiske vejledning C.A.5.17.7. I SKM2016.579.SR fandt Skatterådet, at en aftale om tildeling af Matching Shares i henhold til Share in Success Plan 2016 ikke kunne omfattes af § 7 P. Medarbejdernes tilmeldelsesfrist for deltagelse i ordningen udløb 2016­06-07, og medarbejderne modtog efterfølgende en bekræftelse om aftalens indgåelse pr. mail medio juli 2016. Det var Skatterådets opfattelse, at der forelå en endelig og bindende aftale mellem selskabet og den enkelte medar­bejder på det tidspunkt, da medarbejderen foretog den elektroniske tilmelding om deltagelse, dvs. senest 2016-06-07.

§ 7 P er ændret ved L 2019 84, hvorved vilkårene for tildeling af medarbej­deraktier i nye, mindre virksomheder forbedres. Medarbejderaktieordningen, der særligt gælder for nye, mindre virksomheder, har karakter af statsstøtte, og ændringerne er derfor blevet godkendt af EU-Kommissionen, jf. nedenfor, og sat i kraft 2021-01-01 ved bkg 2020 2232.

Betingelserne for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder er justeret ved L 2020 2197. Justeringen er en betingelse for EU-Kommissio- nens godkendelse af ordningen for nye, mindre virksomheder som forenelig statsstøtte ved afgørelse af 7. oktober 2020 i sag SA.51552 (2020/N).

[(179)](#bookmark180) Bestemmelsen giver mulighed for at udskyde beskatningen af tildelte aktier og købe- og tegningsretter til aktier til det tidspunkt, hvor aktierne sælges. Det gælder både, når aktierne er erhvervet direkte, og når aktierne er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret.

Såfremt betingelserne er opfyldt, sker beskatningen som aktieindkomst - og ikke som lønindkomst.

[(180)](#bookmark181) Såfremt betingelserne for skattefrihed efter stk. 1 ikke er opfyldt, vil medarbejderaktier mv. som udgangspunkt blive beskatte som løn på tildelings- /retserhvervselsestidspunktet, jf. § 16. Beskatningstidpunktet kan dog være udskudt til udnyttelses- eller salgstidspunktet, hvis betingelserne i § 28 er opfyldt.

Der henvises til Den juridiske vejledning C.A.5.17.1 (§ 16) og Den jurdiske vejledning C.A.5.17.2.3.1 (§ 28).

[(181)](#bookmark166) 2. og 3. pkt. er indsat ved L 2018 359.

[(182)](#bookmark167) Om skattepligtige medarbejderaktier og gratisaktiers betydning for årslønnen i relation til § 7 P henvises til SKM 2019 77 SR.

[(183)](#bookmark168) En tildeling er kun omfattet af bestemmelsen, hvis aktielønnen tilbydes på lige vilkår, herunder at værdien af aktielønnen udgør samme andel af årslønnen. Det indebærer, at der for 80 pct. af alle ansatte skal gælde samme vilkår med hensyn til tidspunkt for udnyttelse, eventuelle performancebetin- gelser for udnyttelse m.v., samt at 80 pct. af alle ansatte skal have tilbud om at kunne erhverve samme type af medarbejderaktier. Selskabet kan f.eks. ikke tilbyde én gruppe ansatte inden for de 80 pct. køberetter til aktier, mens

de øvrige ansatte tilbydes at erhverve aktier. Alle 80 pct. af ansatte skal tilby­des aktieløn på lige vilkår.

Endvidere skal det tilbudte vederlag i form af medarbejderaktier, dvs. aktie­lønnen, udgøre samme andel af årslønnen for 80 pct. af alle ansatte. Det in­debærer, at selskabet ikke kan tilbyde én gruppe af 80 pct. af de ansatte at erhverve medarbejderaktier til en værdi af 20 pct. af årslønnen, mens de re­sterende ansatte tilbydes at erhverve medarbejderaktier til eksempelvis kun 10,5 pct. af årslønnen.

[(184)](#bookmark169) Afgrænsningen af selskabets ansatte sker efter almene kriterier. Det inde­bærer, at der kan ske begrænsninger i kredsen af ansatte, for hvilken adgangen til at erhverve aktier, købe- og tegningsretter til aktier på lige vilkår skal være åben for mindst 80 pct. afde ansatte i selskabet. Det er en forudsætning for, at ordningen ikke mister sin almene karakter, at ingen gruppe særligt favoriseres, og at de øvrige ansatte ikke i særlig grad favoriseres. Hvis en gruppe af ansatte på baggrund af almene kriterier undtages fra ordningen, betyder det, at de pågældende ansatte ikke skal tælle med ved opgørelsen af den kreds af ansatte i selskabet, hvoraf mindst 80 pct. skal tilbydes ordningen. Det er dog ikke muligt at undtage en gruppe af ansatte fra ordningen med den begrundelse, at gruppen er omfattet af 10-procentsreglen i § 7 P, stk. 2, nr. 2. Ønsker et selskab at tildele mere end 10 pct. af lønnen i form af aktieløn til én medarbejder, skal mindst 80 pct. af de ansatte have samme tilbud. Bestemmelsen svarer i princippet til den tidligere gældende § 7 A, stk. 2, 2. pkt., som blev ophævet ved L 2011 1382.

Det er hensigten, at afgrænsningen i den tidligere bestemmelse i § 7 A, stk. 2, 2. pkt. af hvilke ansatte, der talte med ved opgørelsen af selskabets ansatte, gælder tilsvarende efter bestemmelsen, hvorfor den praksis, der dannede sig vedrørende den tidligere § 7 A, stk. 2, 2. pkt., er relevant ved vurderingen af "almene kriterier" efter bestemmelsen.

Det var praksis, at adgangen til at erhverve aktier m.v. kunne være betinget af medarbejderens anciennitet. Adgangen til at erhverve aktier m.v. kunne således være betinget af, at medarbejderen havde været ansat i virksomheden eller koncernforbundne virksomheder i en vis kortere tid - op til 3 år er god­kendt af SKAT, jf. SKM2005.382.LR. I en sag traf Ligningsrådet afgørelse om, at der i overensstemmelse med betingelserne i § 7 A kunne gennemføres en medarbejderaktieordning i år 1, hvor der var en betingelse om 1 års ancien­nitet, jf. SKM2001.250.LR. I en anden sag kunne Skatterådet ikke bekræfte, at en tildeling af aktier til medarbejdere med en anciennitet på mindst 4 ½ år kunne anses for at være generel og derfor omfattet af § 7 A, jf. SKM2011.335.SR.

Derudover kunne visse medarbejdere på grund af overenskomstforhold undtages fra ordningen i § 7 A, jf. Skatterådets afgørelse refereret i SKM2008.710.SR.

Præstationsbaseret differentiering kunne også i visse tilfælde accepteres, jf. Skatterådets afgørelse refereret i SKM2008.176.SR. Skatterådet vurderede, at ordningen opfyldte kravet om at være generel, uanset at der var indsat nogle minimumsbetingelser i ordningen for at være berettiget til bonus. Minimumsbetingelserne var ens for alle ansatte, og Skatterådet fandt derfor, at adgangen til at erhverve obligationer stod åben for alle ansatte, uanset at adgangen var betinget af en vis minimum»performance« (indsats og resultat) fra medarbejderens side.

Det var desuden muligt at udelukke medarbejdere på baggrund af et arbejds­tidskriterium. Ligningsrådet traf afgørelse om, at det var i overensstemmelse med § 7 A, at selskabet kun tilbød ordningen til medarbejdere, der havde en gennemsnitlig ugentlig arbejdstid på minimum 8 timer, jf. SKM2005.382.LR. Derudover kunne ledende medarbejdere undtages, hvis de var del af et andet incitamentsprogram, dvs. et program uden for den påtænkte ordning, jf. afgø­relserne refereret i SKM2001.560.LR og SKM2007.76.SR, ligesom medar­bejdere i uddannelsesstillinger, f.eks. praktikanter og lærlinge, i visse tilfælde kunne holdes uden for ordningen, jf. Ligningsrådets afgørelse refereret i SKM2001.560.LR.

Derimod var det i strid med betingelsen om, at adgangen skulle stå åben for alle ansatte i selskabet, hvis medarbejdere under 18 år blev udelukket fra at

deltage i en medarbejderaktieordning, jf. Skatterådets afgørelse refereret i SKM2009.155.SR.

[(185)](#bookmark170) Derudover finder betingelserne i § 7 P, stk. 2, nr. 1 og 3-7, anvendelse ved tildeling efter bestemmelsen.

10-procentsgrænsen i 1. pkt. og 20-procentsgrænsen i 2. pkt. kan ikke sam­menlægges, hvorfor det vederlag, der omfattes af § 7 P, stk. 2, nr. 2, i alt højst kan udgøre 20 pct. af årslønnen. Det betyder, at selskaber, som ønsker at tildele medarbejderaktier efter § 7 P til en værdi mellem 10 pct. og 20 pct. af den pågældende medarbejders årsløn, skal tilbyde minimum 80 pct. af de ansatte i selskabet aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier på lige vilkår, jf. følgende forenklede eksempel:

Medarbejder A og medarbejder B tjener henholdsvis 1 mio. kr. og 500.000 kr. om året. Selskabet ønsker at tilbyde 80 pct. af medarbejderne tegningsretter efter § 7 P svarende til 15 pct. af den enkelte medarbejders årsløn. A skal herefter tilbydes tegningsretter til en værdi af 150.000 kr. (15 pct. af 1 mio. kr.), mens medarbejder B skal tilbydes tegningsretter til en værdi af 75.000 kr. (15 pct. af 500.000 kr.).

Betingelserne for skattefrihed ved tildeling af mere end 10 pct. af årslønnen er uafhængige af, om der er tildelt medarbejderaktier flere gange og til for­skellige grupper af medarbejdere i løbet af et år. Hvis nogle ansatte er tildelt medarbejderaktier til en værdi på 10 pct. af årslønnen, og selskabet senere i samme år ønsker at tildele medarbejderaktier til en værdi på 8 pct. til 80 pct. af de ansatte, og er en eller flere af disse ansatte med i begge grupper, skal selskabet tilbyde medarbejderaktier til 80 pct. afde ansatte til en værdi af 18 pct. af årslønnen og på lige vilkår.

Det svarer til, at et selskab uden forudgående tildeling af medarbejderaktier efter 10-procentsreglen ønsker at tildele medarbejderaktier skattefrit til en værdi på 18 pct. af årslønnen. I så fald skal mindst 80 pct. afde ansatte tilby­des at erhverve medarbejderaktier til en værdi på 18 pct. af årslønnen, hvis tildelingen udover 10 pct. af årslønnen skal være skattefri for den ansatte. Det berører ikke skattefriheden for ansatte, der modtager medarbejderaktier til mindre end 10 pct. af årslønnen, at andre ansatte modtager medarbejderak­tier til en værdi af mere end 10 pct. af årslønnen.

[(186)](#bookmark171) Det er således det tidspunkt, hvor aktielønsordningen tilbydes, som er afgørende for, om betingelsen i 2. pkt., er opfyldt.

Konsekvensen af, at betingelsen i 2. pkt., ikke er opfyldt, er, at den del af aktiernes, køberetternes og tegningsretternes værdi, som overstiger 10 pct. af årslønnen, beskattes efter reglerne i § 28, hvis betingelserne herfor er op­fyldt, eller efter reglerne i § 16.

Selskabet kan fortsat tildele udvalgte ansatte aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier til en værdi svarende til maksimalt 10 pct. af årslønnen, hvis betingelserne i stk. 2 er opfyldt.

[(187)](#bookmark175) 4. pkt. er indsat ved L 2019 84.

Bestemmelsen medfører, at den den ansatte som vederlag i ansættelsesforhold kan modtage aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier til en værdi svarende til maksimalt 50 pct. af årslønnen på det tidspunkt, hvor aftalen indgås. Det er en forudsætning, at betingelserne i både stk. 2 og 7 er opfyldt. Det er den samlede værdi (»favørelementet«) af de modtagne aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der maksimalt må udgøre 50 pct. af årslønnen.

Opgørelsen af50 pct.-grænsen skal som udgangspunkt foretages på baggrund af »favørelementet« på det tidspunkt, hvor den faktiske udnyttelseskurs for købe- og tegningsretterne hhv. den faktiske købskurs for aktierne foreligger, dog senest på retserhvervelsestidspunktet, ogud fra årslønnen på det tidspunkt, hvor den ansatte og selskabet indgår aftalen om aktieaflønning, jf. stk. 4.

Ved den faktiske udnyttelseskurs forstås den eksakte kurs, som den ansatte skal betale for aktierne mv.

Som udgangspunkt skal vurderingen således ske på det tidspunkt, hvor ud­nyttelseskursen hhv. købskursen foreligger. Hvis udnyttelseskursen ikke er kendt på retserhvervelsestidspunktet, skal vurderingen ske på dette tidspunkt. Det er dermed det tidligste af de to tidspunkter, der er afgørende for vurde­ringen af, om betingelsen er opfyldt, jf. dog stk. 5.

Årslønnen opgøres efter objektive kriterier, der skal sikre en entydig opgørelse af lønnen. Udgangspunktet er den skattepligtiges bruttoårsløn, der modtages fra arbejdsgiverselskabet eller et selskab, der er koncernforbundet hermed, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Årsløn opgøres som indkomstskattepligtig løn, herunder også indkomstskattepligtige aktier og købe- og tegningsretter til aktier, dog før fradrag for arbejdsmarkedsbidrag, tillagt værdien af even­tuelle indkomstskattepligtige personalegoder opgjort til den værdi, der an­vendes ved personalegodebeskatningen, og eventuelle pensionsbidrag, som indbetales af selskabet.

Den årsløn, der anvendes ved opgørelsen af vederlagets værdi, er årslønnen på det tidspunkt, hvor den ansatte og selskabet indgår aftalen om medarbej­deraktieaflønning, og dermed ikke årslønnen på det tidspunkt, hvor udnyttel­seskursen hhv. købskursen foreligger. Når årslønnen på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, anvendes, men udnyttelseskursen foreligger på et senere tidspunkt, indebærer det, at årslønnen på dette senere tidspunkt er uden be­tydning.

Værdien af vederlaget, som tildeles efter stk. 1, akkumuleres, således at den samlede værdi af vederlaget ikke kan udgøre mere end 50 pct. af årslønnen. Det betyder, at uanset om tildelingen opfylder betingelserne i både stk. 2, nr.

2, 2. og 4. pkt., kan den ansatte i alt højst modtage vederlag svarende til 50 pct. af årslønnen.

Såfremt den ansatte modtager aktier mv. til en værdi, der overstiger 50 pct. af årslønnen, vil den ansatte blive indkomstbeskattet på retserhvervelsestids- punktet af den del af værdien, som overstiger 50 pct. af årslønnen, efter § 16. Er betingelserne i § 28 opfyldt, udskydes beskatningstidspunktet til afstå­elses- eller udnyttelsestidspunktet.

[(188)](#bookmark176) Se SKM 2022 45 SR, hvor Skatterådet ikke fandt, at dette var tilfældet, henset til at den særlige aktieklasse med stemmesvage aktier ikke kun var ejet af medarbejdere.

[(189)](#bookmark177) I en aftale om tildeling af aktier, købe- og tegningsretter gælder det, at der efterfølgende kan ske ændring, uden at ændringen skal betragtes som en afståelse af den oprindelige aftale og indgåelse af en ny aftale.

Det er en betingelse, at ændringen af den indgåede aftale alene har til formål at tilpasse de aftalte vilkår i aftalen således, at betingelserne i § 7 P, stk. 2, kan opfyldes. Det er kun de specifikt nævnte ændringer, der kan foretages, uden at der skal tages stilling til, om ændringerne er så væsentlige, at aftalen må anses for afstået.

For så vidt angår andre ændringer end dem, der har til formål at bringe den oprindelige aftale ind under § 7 P, gælder de almindelige principper for, hvornår en aftale skal anses for at være afstået og en ny for at være indgået. Det indebærer, at det beror på en konkret vurdering, om ændringerne har en sådan karakter, at den oprindelige aftale skal anses for at være afstået og en ny for at være indgået.

[(190)](#bookmark182) Stk. 5, 3. pkt., indeholder en særlig periodiseringsregel, der kan anvendes, når vurderingen af, om beløbsgrænsen i stk. 2, nr. 2, 1., 2. eller 4. pkt., er opfyldt, skal ske på det tidspunkt, hvor den faktiske udnyttelseskurs ligger fast, og hvor værdien overstiger procentgrænsen af den ansattes årsløn på aftaletidspunktet, men retserhvervelsen sker over en flerårig periode. Perio- diseringsreglen indebærer, at den skattepligtige kan vælge at fordele den samlede værdi af vederlaget på de år, hvor vederlaget retserhverves, med de andele, der retserhverves i de respektive år. Vurderingen af, om procentgræn­sen er opfyldt for de indkomstår, hvori retserhvervelsen sker, foretages i forhold til årslønnen på aftaletidspunktet, jf. princippet i stk. 4.

Hvis parterne indgår en ny aftale om aktieaflønning i et efterfølgende retser- hvervelsesår, skal der tages højde for den eksisterende (»gamle«) aftale i re­lation til den respektive procentgrænse i de år, hvor de to aftaler måtte løbe parallelt. Det vil sige, at de »ældste« aktier mv. indgår først ved afgørelsen af, om de tildelte aktier mv. kan rummes inden for den respektive procent­grænse af årslønnen i det pågældende år. I praksis anvendes således LIFO- princippet ved afgørelsen af hvilken aftale, der ikke omfattes af ordningen.

[(191)](#bookmark186) Medarbejdeaktieordningen for nye, mindre virksomheder, som blev vedtaget ved L 2019 84, indeholdt et stk. 7, som aldrig er blevet sat i kraft, og som er ophævet ved L 2020 2197.

I stedet er indsat et nyt stk. 7 ved L 2020 2197, hvorved medarbejderaktie­ordningen for nye, mindre virksomheder justeres med virkning for aftaler om tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der indgås fra og med den 1. januar 2021. Justeringen indebærer ændringer af betingelserne for at anvende medarbejderaktieordningen for nye.

Formålet med justeringen er at sikre overensstemmelse med EU-Kommissio- nens afgørelse af 7. oktober 2020 i sag SA.51552 (2020/N), således at med­arbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, der blev vedtaget ved L 2019 84, kan sættes i kraft.

Stk. 7 indeholder således de betingelser, der foruden betingelserne i stk. 2, skal være opfyldt for, at værdien af vederlaget kan udgøre op til 50 pct. af årslønnen uden at skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Hvis en eller flere af betingelserne i stk. 7 ikke er opfyldt, beskattes den del, der overstiger den relevante procentgrænse af årslønnen, dvs. 10 pct. eller 20 pct., som lønindkomst på retserhvervelsestidspunktet efter § 16 eller på udnyttelses eller afståelsestidspunktet efter § 28, forudsat at betingelserne herfor er opfyldt.

[(192)](#bookmark187) Den første betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at selskabet på aftaletidspunktet har haft højst 50 ansatte i et af de to seneste godkendte årsregnskaber. Herved sikres, at ord­ningen forbeholdes mindre virksomheder.

Vurderingen af antallet af ansatte i selskabet skal foretages på baggrund af de seneste to årsregnskaber, der foreligger godkendt på aftaletidspunktet.

Det indebærer, at selskabet på aftaletidspunktet i det igangværende regn­skabsår kan have mere end 50 ansatte, uden at aftalte tildelinger skal falde uden for ordningen.

Det indebærer også, at det vil være uden betydning, at selskabet i tidligere årsregnskaber – herunder evt. også i det på aftaletidspunktet ikke endeligt godkendte årsregnskab for det seneste regnskabsår – har haft mere end 50 ansatte. Det vil sige, at et selskab, der i tidligere årsregnskaber har haft mere end 50 ansatte, vil opfylde betingelsen, når blot antallet af ansatte ikke i hvert af de to seneste årsregnskaber har oversteget 50.

Hvis et selskab vokser efter aftaletidspunktet, således at antallet af ansatte udgør mere end 50, vil det ikke føre til, at selskabet med tilbagevirkende kraft ikke kan anses for at opfylde betingelsen.

[(193)](#bookmark190) Ved opgørelsen af antallet af ansatte benyttes reglerne i årsregnskabsloven, hvor antallet opgøres som et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret, jf. årsregnskabslovens § 7, stk. 3, nr. 3.

Formålet med at foretage vurderingen af antallet af ansatte på baggrund af årsregnskaber er at lette administrationen for selskaberne ved at anvende oplysninger, som i forvejen er opgjort i forbindelse med årsregnskabsaflæg­gelsen.

[(194)](#bookmark191) Betingelsen i nr. 1 gælder som udgangspunkt for selskabet, hvori personen er ansat. Har selskabet i et regnskabsår indgået i en koncern, jf. årsregnskabs­lovens bilag 1, B, opgøres antallet af ansatte dog for koncernen som helhed. Det betyder, at grundlaget for betingelsen i det eller de pågældende regn­skabsår, hvor selskabet har indgået i en koncern, skal være koncernens kon­soliderede årsregnskab.

Hvis to eller flere koncernforbundne selskaber ikke udarbejder et konsolideret årsregnskab, skal betingelsen fortsat være opfyldt for koncernen som helhed og skal derfor opgøres på koncernniveau.

Et selskab indgår i en koncern, hvis selskabet er moder- eller dattervirksom­hed. En modervirksomhed er en virksomhed, som har en bestemmende ind­flydelse over en eller flere dattervirksomheder. En dattervirksomhed er modsvarende en virksomhed, der er underlagt bestemmende indflydelse af en modervirksomhed. Bestemmende indflydelse foreligger, når virksomheden har beføjelser til at styre en dattervirksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger, jf. årsregnskabslovens bilag 1, B, nr. 4.

[(195)](#bookmark192) Den anden betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at selskabet på det tidspunkt, hvor aftalen om med­arbejderaktieaflønning indgås mellem selskabet og den ansatte, i et af de to

seneste godkendte årsregnskaber havde en nettoomsætning, der ikke oversteg 15 mio. kr., eller en balancesum, der ikke oversteg 15 mio. kr.

Tærskelværdierne for selskabets nettoomsætning og balancesum svarer til grænserne i EU’s definition af mikrovirksomheder, jf. EU-Kommissionens henstilling af 6. maj 2003 om definitionen af mikrovirksomheder og små og mellemstore virksomheder (2003/361/EF).

I overensstemmelse med EU-definitionen skal blot én af tærskelværdierne være overholdt i et af de på aftaletidspunktet to seneste godkendte årsregn­skaber. Det vil sige, at tærskelværdien for enten nettoomsætning eller balan­cesum skal være overholdt i et af de seneste to årsregnskaber, for at ordningen kan anvendes. Det er uden betydning, om begge tærskelværdier er overholdt. Et selskab, der tidligere, det vil sige forud for de to seneste årsregnskaber, har haft over 15 mio. kr. i nettoomsætning og over 15 mio. kr. i balancesum, vil opfylde betingelsen, hvis enten nettoomsætningen eller balancesummen i etafdeto seneste godkendte årsregnskaber er faldet til under tærskelværdien på 15 mio. kr. Betingelsen vil også blive anset for opfyldt, selv om selskabet i det på aftaletidspunktet endnu ikke godkendte årsregnskab for det seneste regnskabsår er vokset eller i det igangværende regnskabsår, hvor aftalen indgås, vokser ud over tærskelværdien på 15 mio. kr. for så vidt angår både nettoomsætning og balancesum.

[(196)](#bookmark195) Den årlige nettoomsætning og balancesum opgøres efter reglerne i års­regnskabslovens § 7, stk. 3. Det indebærer, at det er tallene for de to seneste godkendte årsregnskaber, der skal anvendes ved beregningen af beløbsstør­relserne. Beregningen skal ske på årsbasis.

Nettoomsætningen er defineret i årsregnskabslovens § 7, stk. 3, nr. 2, jf. bilag

1, C, nr. 13. Den årlige nettoomsætning skal opgøres ved at beregne selskabets indkomst fra salg og tjenesteydelser i det pågældende år efter fradrag af eventuelle prisnedslag. Nettoomsætningen skal beregnes eksklusive moms og andre indirekte skatter og afgifter. Årsregnskabslovens § 7, stk. 4, finder ikke anvendelse.

Balancesummen er defineret i årsregnskabslovens § 7, stk. 3, nr. 1, og udgøres af summen af alle selskabets aktiver ved opgørelsen af årsregnskabet.

[(197)](#bookmark196) Betingelsen i nr. 2 gælder som udgangspunkt for selskabet, hvori personen er ansat. Hvis selskabet i et regnskabsår har indgået i en koncern, jf. årsregn­skabslovens bilag 1, B, opgøres nettoomsætning og balancesum dog for koncernen som helhed.

Det betyder, at grundlaget for betingelsen i det eller de pågældende regn­skabsår, hvor selskabet har indgået i en koncern, skal være koncernens kon­soliderede årsregnskab. Hvis to eller flere koncernforbundne selskaber ikke udarbejder et konsolideret årsregnskab, ændrer det ikke på, at betingelsen fortsat være opfyldt for koncernen som helhed og vil skulle opgøres på kon­cernniveau.

Et selskab indgår i en koncern, hvis selskabet er moder- eller dattervirksom­hed. En modervirksomhed er en virksomhed, som har en bestemmende ind­flydelse over en eller flere dattervirksomheder. En dattervirksomhed er modsvarende en virksomhed, der er underlagt bestemmende indflydelse af en modervirksomhed. Bestemmende indflydelse foreligger, når virksomheden har beføjelser til at styre en dattervirksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger, jf. årsregnskabslovens bilag 1, B, nr. 4.

[(198)](#bookmark197) Den tredje betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at selskabet har været aktiv på et marked i mindre end 5 år før kalenderåret, hvor aftalen om aktieaflønning indgås.

Betingelsen anses for at være opfyldt, såfremt selskabet har været aktiv i mindre end 5 hele kalenderår regnet fra det igangværende kalenderårs start. Det er således alene nødvendigt at konstatere, i hvilket år selskabet første gang var aktivt på et marked. Det indebærer eksempelvis, at hvis en aftale om aktieaflønning indgås den 1. juni 2021, må selskabet ikke have været aktivt på et marked før 1. januar 2016.

Formålet med betingelsen er at målrette ordningen mod nyere selskaber, der typisk er mere udfordrede på likviditeten og således har vanskeligere ved at tilbyde attraktive aflønningspakker og jobsikkerhed end ældre, etablerede selskaber.

[(199)](#bookmark198) Selskabet anses for aktiv på et marked fra selskabets første kommercielle salg.

Første kommercielle salg omfatter en virksomheds første salg på et produkt­marked eller et marked for tjenesteydelser, undtaget begrænset salg med henblik på at afprøve markedet. Langt overvejende vil året med selskabets første kommercielle salg være sammenfaldende med året, hvor selskabet første gang har nettoomsætning.

[(200)](#bookmark200) 3. og 4. pkt., har til formål at modvirke, at eksisterende, ældre aktiviteter ved skattefri overførsel af en virksomhed eller af en gren af en virksomhed til et yngre eller nystiftet selskab kan blive omfattet af medarbejderaktieord­ningen for nye, mindre virksomheder.

[(201)](#bookmark201) Den fjerde betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at ordningen ikke kan anvendes af et selskab, hvis virksomhed på det tidspunkt, hvor aftalen om aktieaflænning indgås, i over­vejende grad består af passiv kapitalanbringelse.

Betingelsen har til formål at udelukke, at ordningen kan anvendes af selskaber i visse brancher, der primært beskæftiger sig med passiv kapitalanbringelse, fx fast ejendom, besiddelse af kontanter, værdipapirer eller lignende. Herved forbeholdes ordningen anden erhvervsvirksomhed, som faktisk har behov for kapital i forbindelse med udøvelse af reel erhvervsvirksomhed.

Vurderingen af, om et selskab i overvejende grad driver virksomhed, som består af passiv kapitalanbringelse, foretages efter den såkaldte »pengetanks­regel« i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 5, 2. pkt., og stk. 6, som fastlægger, om der er tale om et aktivt driftsselskab med reel er­hvervsmæssig virksomhed i modsætning til et selskab, hvis virksomhed ho­vedsageligt består i passiv kapitalanbringelse (en »pengetank«).

Der er tale om passiv kapitalanbringelse, hvis mindst 50 pct. af indtægterne (indtægtskriteriet) eller mindst 50 pct. af handelsværdien af aktiverne (aktiv­kriteriet) vedrører fast ejendom og/eller besiddelse af kontanter, værdipapirer mv. Hvis det er tilfældet, er betingelsen i nr. 4 ikke opfyldt.

Bortforpagtning af fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses ikke for passiv kapitalanbringelse. Desuden anses besiddelse af andele omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 18, det vil sige andele i andelsforeninger, ikke som besiddelse af værdipa­pirer.

Ved bedømmelsen af indtægtskriteriet vil der skulle tages udgangspunkt i den regnskabsmæssige nettoomsætning tillagt summen af øvrige regnskabs­førte indtægter i de seneste tre afsluttede regnskabsår. Omsætningen skal således opgøres netto og ikke brutto, idet moms og andre skatter og afgifter, der er direkte forbundet med omsætningen, ikke skal indgå.

Ved bedømmelsen af, om aktivkriteriet er opfyldt, vil der skulle tages ud­gangspunkt i handelsværdien af faste ejendomme, kontanter, værdipapirer eller lignende på overdragelsestidspunktet eller ved opgørelse af gennemsnittet af de tre seneste regnskabsår. Bedømmelsen af selskabets aktivmasse foretages både på overdragelsestidspunktet og i forhold til de seneste tre regnskabsår. Opregningen i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 6, af aktiver, der anses for pengetankaktiver, er ikke udtømmende. Aktiver, der må sidestilles med de oplistede aktiver (fast ejendom, kontanter og værdipapirer), medregnes således også ved vurderingen af, om virksomheden i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse.

Vurderingen foretages som et gennemsnit af de seneste tre regnskabsår for at mindske betydningen af udsving i selskabets resultater fra år til år. Ved de seneste tre regnskabsår forstås de seneste tre regnskabsår, der er afsluttet på det tidspunkt, hvor aftalen indgås. Har selskabet eksisteret i mindre end tre år, foretages vurderingen ud fra de år, selskabet har eksisteret.

Betingelsen gælder for selskabet, hvori personen, der tildeles medarbejderak­tier mv., er ansat. Det er uden betydning, om andre dele af en evt. koncern primært beskæftiger sig med passiv kapitalanbringelse, bortset fra, at der ved afgørelsen af, om selskabets virksomhed i overvejende grad består i passiv kapitalanbringelse også inddrages virksomhed i datterselskaber, hvor selskabet direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen. Det er dog hverken værdien eller afkastet af aktierne i et datterselskab, der medregnes ved vude-

ringen. I stedet medregnes indtægter og aktiver i datterselskabet efter ejeran­delen ved vurderingen.

[(202)](#bookmark183) Den femte betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at selskabet, hvori personen er ansat, ikke på det tidspunkt, hvor aftalens indgås, må være kriseramt som defineret i EU- Kommissionens meddelelse om Fællesskabets rammebestemmelser for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte ikke-finansielle virk­somheder.

Formålet med betingelsen er at sikre, at medarbejderaktieordningen, som indebærer statsstøtte i henhold til EUF-traktatens artikel 107, ikke anvendes til at yde statsstøtte uden for EU-Kommissionens rammebestemmelser for statsstøtte til kriseramte virksomheder (2014/C 249/01) punkt 20, litra a og c.

Et selskab anses således for kriseramt, når selskabet fx ikke med egne finan­sielle midler eller med de midler, som selskabet kan opnå fra ejeren/aktionærer og kreditorer, er i stand til at standse de tab, som uden statslig indgriben, næsten med sikkerhed vil medføre, at selskabet vil være nødt til at indstille sin aktivitet på kort eller mellemlang sigt.

I selskabets første tre år efter stiftelsen anses selskabet imidlertid alene for kriseramt, hvis selskabet er under konkursbehandling eller kunne begæres konkurs af dets kreditorer, jf. EU-Kommissionens meddelelse om Fællesska­bets rammebestemmelser for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte ikke-finansielle virksomheder (2014/C 249/01) punkt 24, litra b. Herefter betragtes selskabet desuden som kriseramt, hvis over halvdelen af dets tegnede selskabskapital (reserver og andre poster, der almindeligvis be­tragtes som en del af selskabets egenkapital, jf. EU-Kommissionens medde­lelse om Fællesskabets rammebestemmelser for statsstøtte til redning og omstrukturering af kriseramte ikke-finansielle virksomheder (2014/C 249/01) pkt. 20, litra a) er forsvundet som følge af akkumulerede tab.

Bestemmelsen er en betingelse for EU-Kommissionens godkendelse af ord­ningen som forenelig statsstøtte ved afgørelse af 7. oktober 2020 i sag SA.51552 (2020/N).

[(203)](#bookmark184) Den sjette betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at selskabet, hvor personen er ansat, ikke på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, må have undladt at efterkomme et krav om tilbagebetaling af støtte, som EU-Kommissionen ved en tidligere afgørelse har erklæret ulovlig og uforenelig med reglerne for det indre marked.

Kravet om at selskaber, som ikke har tilbagebetalt ulovlig støtte, ikke skal kunne anvende ordningen er en betingelse for EU-Kommissionens godken­delse af medarbejderaktieordningen som forenelig statsstøtte ved afgørelse af 7. oktober 2020 i sag SA.51552 (2020/N).

[(204)](#bookmark185) Den syvende betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at hvis den ansatte på aftaletidspunktet direkte eller indirekte ejer mere end 25 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmeværdien i selskabet, der yder vederlaget omfattet af stk. 1, kan selskabet ikke anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder.

Det er en betingelse for EU-Kommissionens godkendelse af ordningen for nye, mindre virksomheder ved afgørelse af 7. oktober 2020 i sag SA.51552 (2020/N), at ansatte med væsentlig interesse i selskabet afskæres fra at benytte ordningen.

Betingelsen skal ses i lyset af, at formålet med statsstøtten er at forbedre nye, mindre virksomheders mulighed for at tiltrække og fastholde nøglemedarbej­dere. Statsstøttereglerne kræver, at støtten har tilskyndelsesvirkning, det vil sige, at støtten bidrager til at tilskynde til den ønskede adfærd. I dette tilfælde skal medarbejderaktieordningen således bevirke, at nye, mindre virksomheder får bedre mulighed for at fastholde nøglemedarbejdere.

Hovedaktionærer med stor indflydelse i selskabet vil allerede uden ordningen have store muligheder for at påvirke fordelingen af deres indkomst mellem løn, der beskattes som lønindkomst, og udbytte, der beskattes som aktieind­komst.

Tærskelværdierne svarer til aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, idet grænsen for ejerandel og rådighed over stemmerettigheder dog alene skal være overholdt på aftaletidspunktet, fordi det er hovedaktionærens aktuelle

indflydelse på egen hhv. lønudbetaling og aktieudbytte, der medfører begræn­set tilskyndelsesvirkning.

[(205)](#bookmark188) 2. og 3. pkt. medfører, at der ved opgørelsen af den ansattes ejerskab af aktiekapital eller rådighed over stemmerettigheder efter 1. pkt. medregnes aktier ejet af den ansattes ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold. Afgrænsningen af nærtstående svarer til den afgrænsning, der anvendes ved fastlæggelsen af, om en person anses for at være hovedaktionær, jf. aktiea­vancebeskatningslovens § 4, stk. 2.

[(206)](#bookmark189) Den ottende betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at selskabet, hvori personen er ansat, eller koncernforbundne selskaber, jf. årsregnskabslovens bilag 1, B, nr. 1, ikke må have aktier eller anparter, der er optaget til handel på et reguleret marked på det tidspunkt, hvor aftalen indgås.

Vurderingen af, om aktier eller anparter er optaget til handel på et reguleret marked, foretages på samme måde som efter aktieavancebeskatningsloven. Et selskab indgår i en koncern, hvis selskabet er moder- eller dattervirksom­hed. En modervirksomhed er en virksomhed, som har en bestemmende ind­flydelse over en eller flere dattervirksomheder. En dattervirksomhed er modsvarende en virksomhed, der er underlagt bestemmende indflydelse af en modervirksomhed. Bestemmende indflydelse foreligger, når virksomheden har beføjelser til at styre en dattervirksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger, jf. års‐ regnskabslovens bilag 1, B, nr. 4.

Bestemmelsen er en betingelse for EU-Kommissionens godkendelse af ord­ningen ved afgørelse af 7. oktober 2020 i sag SA.51552 (2020/N).

[(207)](#bookmark193) Den niende betingelse for at anvende den højere grænse for nye, mindre virksomheder indebærer, at selskabet skal indberette statsstøtte, der modtages ved at anvende medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, til Skatteforvaltningen, hvis selskabets samlede støtte efter ordningen beløbs­mæssigt overstiger 500.000 EUR i et kalenderår svarende til ca. 3,7 mio. kr. Støtten, som virksomhederne modtager efter ordningen, er ikke et egentligt kontant tilskud, men derimod en fordel ved at kunne tilbyde aktieløn til mere gunstige skattevilkår for den ansatte. Støtten er således indirekte, hvilket in­debærer, at værdien af støtten afhænger af såvel skatteregler for virksomheden samt indkomstforhold hos den enkelte lønmodtager, der aflønnes i aktieløn. En præcis opgørelse af støttebeløbet vil derfor medføre store administrative omkostninger hos både virksomhederne og myndighederne.

På den baggrund skal støtten opgøres efter en overordnet metode for hhv. lønsumsafgiftspligtige virksomheder og alle andre virksomheder. Det inde­bærer, at støtteindberetningspligten indtræder, hvis et nærmere fastlagt loft for aktieløn efter ligningslovens § 7 P overskrides. Hvis loftet overskrides, skal støtten indberettes, og den opgøres ved at gange aktielønnen med fast­lagte procentsatser.

En virksomhed vil ramme loftet, som medfører, at støtteindberetningspligten indtræder, når virksomhedens aflønning med aktieløn omfattet af § 7 P har en værdi på 16,5 mio. kr. årligt for lønsumsafgiftspligtige virksomheder og 22,3 mio. kr. for alle andre virksomheder.

I loftberegningen indgår alene aflønning efter § 7 P. Hvis loftet for støtteind­beretning overskrides, skal støtten opgøres som aktielønnen gange med 80 pct. og 28,3 pct. for lønsumsafgiftspligtige virksomheder og aktielønnen gange med 80 pct. og 21 pct. for alle andre virksomheder.

For yderligere information om beregningsmetoderne henvises til bemærknin­gerne til FT 2020-21 (lovforslag 69).

Kravet om indberetning er en betingelse for EU-Kommissionens godkendelse af ordningen ved afgørelse af 7. oktober 2020 i sag SA.51552 (2020/N).

EU-Kommissionen stiller generelt krav om offentliggørelse af større støtte­beløb i statsstøtteregisteret. Det er de støttetildelende myndigheders ansvar, at der offentliggøres oplysninger om større støttetildelinger, det vil sige over 500.000 EURi støtte pr. ordning i et kalenderår. I disse tilfælde skal der bl.a. offentliggøres oplysninger om, hvilke virksomheder der modtager støtte, og hvilket beløb disse virksomheder har modtaget. Statsstøtteregisteret er offent­ligt tilgængeligt og skal bidrage til øget gennemsigtighed for store støttebeløb.

[(208)](#bookmark194) Ved en juridisk enhed forstås en selvstændig enhed, som er identificeret ved et cvr-nummer.

Indberetningen i henhold til nr. 9 vil derfor skulle ske pr. juridisk enhed, uanset evt. sambeskatning eller koncernforbindelse.

[(209)](#bookmark199) Bestemmelsen i nr. 9, 4. pkt., udgør en udtagelse til skattemyndighedernes særlige tavshedspligt. Undtagelsen skal ses i lyset af et EU-retligt princip om gennemsigtighed ved tildeling af større statsstøttebeløb.

[(210)](#bookmark203) En medarbejder, der har erhvervet endelig ret til købe- eller tegningsretter, og som inden udnyttelsen af retterne ophører med at være fuldt skattepligtig til Danmark, lønbeskattes og betaler arbejdsmarkedsbidrag af værdien af vederlaget. Værdien skal opgøres til forskellen mellem aktiernes handelsværdi og udnyttelseskursen på fraflytningstidspunktet, jf. § 28, stk. 4.

Hvis en medarbejder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsove­renskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland sidestilles dette med ophør af skattepligt. Se hertil Den juridiske vejledning C.A.5.17.3.7.

Reglen gælder kun, hvis der ikke samtidig indtræder begrænset skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Når der indtræder be­grænset skattepligt til Danmark, skal købe- og tegningsretter, der vedrører personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet, lønbeskattes. Danmark beskatter kun den del af vederlaget, der vedrører arbejde udført her i landet. Beskatningen sker ud fra en forholdsmæssig fordeling af vederlaget opgjort på grundlag af den periode, hvor arbejdet er udført i henholdsvis Danmark og i udlandet.

Hvis den begrænsede skattepligt ophører, uden at der indtræder fuld skat­tepligt, skal der ligeledes ske fraflytterbeskatning.

Medarbejderen kan få henstand med betaling af skatter og arbejdsmarkedsbi­drag, både når den fulde skattepligt og når den begrænsede skattepligt ophører.

[(211)](#bookmark206) Godtgørelse fra det offentlige til hel eller delvis dækning af sagkyndig bistand m.v. i skatte- og afgiftssager er skattefri. Ved L 2002 388 ændredes godtgørelsesordningen, og der blev indført regler om forskudsvis udbetaling af godtgørelse og forrentning af et evt. restbeløb med rentesatsen i kildeskat­telovens § 62, stk. 3. Også disse renter er skattefri. Af stk. 1, nr. 2, følger endvidere, at beløb, som af tredjemand betales til en godtgørelsesberettiget person til hel eller delvis dækning af dennes bistandsudgifter, er skattefri. Denne udformning har bestemmelsen fået ved L 2000 464 med virkning for udgifter betalt 2000-04-05 eller senere. Tidligere omfattede skattefriheden kun tilskud fra almennyttige fonde. Desuden reducerede alle tilskud grundlaget for omkostningsgodtgørelse. Ændringerne indebærer, at det bliver den skatte­eller afgiftspligtige, der fuldt ud høster fordelen af, at tredjemand yder tilskud til bistandsudgifterne. Dækker tredjemand eksempelvis halvdelen af de af­holdte udgifter, ville der under den tidligere ordning kun kunne ydes omkost­ningsdækning med en procentdel af den resterende halvdel. Desuden ville tilskuddet fra tredjemand være skattepligtigt, hvis yderen ikke var en almen­nyttig fond. Efter de nugældende regler er den skatte- og afgiftspligtige i den beskrevne situation – på visse betingelser, jf. de følgende noter - friholdt for omkostninger, idet disse er dækket dels af omkostningsgodtgørelsen, dels af det skattefri tilskud fra tredjemand. Bidrag fra tredjemand til dækning af bi­standsudgifter er skattemæssigt neutrale, idet det i § 7 Q, stk. 2, der er indsat ved førnævnte L 2000 464, bestemmes, at bidragene som udgangspunkt ikke er fradragsberettigede for yderen.

[(212)](#bookmark207) Yderen har pligt til at indberette betalingen efter skatteindberetningslovens § 39. Se i den forbindelse SKM 2022 120 LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at det forhold, at det ikke var det fulde tilskud, der var indberettet, ikke kunne føre til, at betingelserne for at yde et tredjemandstilskud ikke var opfyldt. Landsskatteretten bemærkede i den forbindelse, at der alene var tale om en kontrolbestemmelse, der havde det formål, at skatteforvaltningen kunne kontrollere, at tilskuddet i kombination med omkostningsgodtgørelse ikke oversteg udgifterne til sagkyndig bistand.

[(213)](#bookmark208) Det forhold, at tredjemandstilskuddet betales direkte til den godtgørelses- berettigedes repræsentant, medfører ikke i sig selv, at betingelserne for at yde et tredjemandstilskud ikke er opfyldt, jf. SKM 2022 120 LSR.

[(214)](#bookmark209) Reglen gælder også dækning for f.eks. retsafgifter og sagsomkostninger.

[(215)](#bookmark210) Denne retlige interesse er som udgangspunkt dokumenteret ved, at der ydes et tilskud på trods af, at der ikke er fradragsret for yderen. Der kan henvises til SKM 2022 120 LSR.

Tilskuddet må endvidere ikke været ydet som følge af et generelt interesse­sammenfald, f.eks. familie- eller koncernforhold, sådan at det må antages at tilskuddet reelt dækker over noget andet, end ønsket om at støtte sagen. Så­fremt der består et sådant generelt interessefællesskab mellem giveren og modtageren, må der foretages en konkret vurdering af, om tilskuddet reelt er ydet som følge af yderens konkrete, retlige interesse i sagen, jf. f.eks. SKM 2021 452 SR.

[(216)](#bookmark211) Sidstnævnte betingelse er indsat ved L 2014 1501 og sigter på aftaler, hvor rådgivers honorar i vundne sager er sat i forhold til klientens udbytte af sagen, mens klienten i tabte sager holdes skadesløs gennem tredje­mandstilskud fra en organisation, en fond eller andre. Lovændringen skal modvirke en udvikling hen mod »no cure no pay-vilkår«, idet dette ifølge bemærkningerne til lovforslaget kan føre til, at repræsentanter tager alle sager, de kan få ind, for at reservere så lidt tid som muligt til hver sag og satse på, at en af dem bliver gennemført til gunst for klienten. Sådanne vilkår kan føre til, at klienten opnår en dårligere rådgivning og behandling af repræsentanten, end hvis repræsentanten havde anvendt mere almindelige afregningsmetoder som timebetaling eller fast pris. Ændringen har virkning for udgifter, der skal betales eller er betalt 2015-01-01 eller senere.

[(217)](#bookmark216) Det har været omtvistet, hvor grænsen går mellem på den ene side fradragsberettigede bistandsudgifter til selvangivelse, regnskabsudarbejdelse og opfølgning herpå og på den anden side ikke-fradragsberettigede udgifter til bistand i skattesager - altså hvornår en skattesag begynder. En vis afklaring er sket med SKM 2008 941 VLR, hvor et rejsebureau fik fradrag for den del af revisorudgifter, afholdt i anledning af en henvendelse fra skattemyndighe­derne, som ikke vedrørte forhold, der førte til en forhøjelse af skatteansættel­sen. Dommen er kommenteret af Poul Bostrup i TfS 2008 1393.

Folketingets Ombudsmand har også behandlet spørgsmålet i FOB2013-16, hvor Landsskatteretten havde stadfæstet SKATs afgørelse om ikke at udbe­tale omkostningsgodtgørelse vedrørende en skønsmæssigt opgjort andel af klagers udgifter, der burde have været udført i forbindelse med udarbejdelse af skatteyderens selvangivelse. Klager var i stedet indrømmet fradrag for denne del af sine udgifter. Under henvisning til forarbejderne til skattestyrel­sesloven fandt Folketingets Ombudsmand, at det er forudsat i forarbejderne, at der i en skattesag, hvor der i øvrigt er mulighed for omkostningsgodtgørelse, kan indgå spørgsmål, hvor udgifterne til behandlingen af de pågældende spørgsmål ikke er godtgørelsesberettigede, og at der i dette tilfælde skal fo­retages en opdeling af de afholdte udgifter på de godtgørelsesberettigede og de ikke-godtgørelsesberettigede udgifter.

Ved L 2009 525 blev skatteforvaltningslovens § 53 ændret således, at selska­ber og fonde mv. ikke længere var berettiget til omkostningsgodtgørelse i skatte- og afgiftssager. Se dog den følgende note. Ved samme lov blev lig­ningslovens § 7 Q, stk. 3, omskrevet, så det fremgår, at selskaber mv. i stedet kan fradrage udgifter til sagkyndig bistand i skatteansættelsessager og skat­tesager. Det er ved omformuleringen af bestemmelsen præciseret, at der er fradragsret, uanset på hvilket stadium i sagen udgifterne afholdes.

Også selvstændigt erhvervsdrivende kan fratrække de nævnte udgifter i det omfang, de ikke har adgang til omkostningsgodtgørelse for de samme udgifter, og sagen vedrører erhvervsvirksomheden.

Ændringerne havde virkning for udgifter vedrørende sager, der var indbragt eller anlagt efter lovens ikrafttræden 2009-06-14 samt sager, der var indbragt eller anlagt senest ved lovens ikrafttræden, men som var indbragt for en ny instans efter denne dato.

[(218)](#bookmark217) Ved L 2016 1665 er adgangen til omkostningsgodtgørelse i skattesager for selskaber mv. genindført med virkning fra 2017-01-01. I forbindelse hermed præciseres det, at udgifter til sagkyndig bistand i klager over told- og skatteforvaltningens afgørelse om omkostningsgodtgørelse ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Ændringerne i stk. 3, 2. og 3. pkt., har virkning for told- og skatteforvaltningens afgørelse om omkostningsgodtgø-

relse, som påklages til den administrative klageinstans eller indbringes for domstolene 2017-01-01 eller senere.

[(219)](#bookmark218) Bestemmelsen er indsat ved L 2020 738 og medfører, at VE-bonus, der udbetales af opstillere af landvindmøller, kystnære havvindmøller, solcelle­anlæg, bølgekraftanlæg og vandkraftværker efter regler udstedt i medfør af § 13, stk. 4, i lov om fremme af vedvarende energi, er fritaget for beskatning. En eventuel VE-bonus, der udbetales på baggrund af en aftale mellem opstiller og naboer til anlægget, vil dermed ikke være fritaget for beskatning.

[(220)](#bookmark219) Stk. 2 blev indsat ved L 2024 122 med ikrafttræden 2024-02-10. Bestem­melsen fastslår, at udbetalingen af testcenterbonussen er skattefri. Det er kun testcenterbonus udstedt i medfør af den foreslåede § 21 i testcenterloven, der er fritaget for beskatning. Eventuel testcenterbonus, der udbetales på baggrund af en anden aftale, vil ikke være fritaget for beskatning.

[(221)](#bookmark222) Bestemmelsen er indsat ved L 1999 946. Den tilvejebringer en ensartet skattemæssig behandling af støjbegrænsningstilskud fra offentlige myndig­heder og ligestiller supplerende private tilskud hermed. Stk. 1, der er overført fra finansloven, har virkning fra 2000-01-01, mens stk. 2-4 har virkning fra 1999-01-01. Se cirk 2000 14.

[(222)](#bookmark202) Bestemmelsen er indsat ved L 1999 946. Se cirk 2000 14.

[(223)](#bookmark204) Reglerne om beskatning af jubilæumsgratialer og fratrædelsesgodtgørelser fandtes oprindelig i lov om særlig indkomstskat mv., senere i ligningslovens § 7, litra w, og endnu senere i § 7 O. Fælles for de tidligere regler var, at kun beløb ud over et indeksreguleret bundfradrag blev beskattet, og af det skat­tepligtige beløb medregnedes kun 85 pct. Med virkning for udbetalinger 2000-01-01 og senere er bestemmelserne overført til § 7 U, jf. L 1999 955, og reglen om, at kun 85 pct. af gratialet eller godtgørelsen skal medregnes ved indkomstopgørelsen, er ophævet. Desuden er bundfradraget nedsat til 8.000 kr. (ureguleret). Uanset hvilke regler, der skal anvendes, gælder med hensyn til beskatningstidspunktet de almindelige regler for A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 2, hvorefter der skal indeholdes A-skat ved udbe­talingen, dog senest 6 måneder efter retserhvervelsen.

Se i øvrigt cirk 2000 77 pkt. 1. Om den skattemæssige behandling af fratræ­delsesgodtgørelser, se Redegørelse fra Skatteretsrådet, 1999, og Leif Christensen i TfS 2002 1064, Jane Ferniss i U 2015 B 42 ff samt Den juridiske vejledning C.A.3.5. Ifølge TfS 2000 612 LSR og cirk 2000 172 (TScirk 2000 31) gives der ved udbetaling af fratrædelsesgodtgørelse over flere år bundfradrag for hvert indkomstår, selvom udbetalingerne vedrører samme begivenhed. Om jubilæumsgratialer, se Jane Bolander i SR-Skat 2017 177 nr. 4.

Den praksis, der havde udviklet sig i relation til de hidtidige bestemmelser i § 7 O, § 7, litra w, og lov om særlig indkomstskat mv., bevarede i princippet sin gyldighed uanset den ændrede affattelse. Efter de ved L 1999 955 gen­nemførte ændringer afviger den skattemæssige behandling af fratrædelses­godtgørelser og jubilæumsgratialer imidlertid kun fra de alm. regler ved, at der indrømmes et bundfradrag på 8.000 kr., hvorfor den nævnte praksis har mistet en del af sin betydning.

I TfS 2000 326 LSR fandtes en skønsmæssigt ansat del afen forligsmæssigt fastsat godtgørelse ved fratræden efter en konkret vurdering at kunne anses som en skattefri godtgørelse for svie og smerte samt tort. Se tilsvarende SKM 2007 575 Ø (godtgørelse til afskediget tillidsmand), SKM 2014 357 BR (beløb udbetalt efter erhvervsuddannelseslovens § 65 for tab af uddannelses­gode) og SKM 2014 482 SR (godtgørelse fra en tidligere arbejdsgiver som følge af uberettiget ophævelse af en uddannelsesaftale).

[(224)](#bookmark205) Reglens anvendelse forudsætter et tjenesteforhold til en arbejdsgiver, jf. 2. pkt., der er udtryk for en vis opstramning. I SKM 2017 193 SR udtalte Skatterådet, at fratrædelsesgodtgørelser til medarbejdere, der skiftede stilling fra en styrelse til en anden styrelse inden for samme ministerområde, ikke var omfattet af § 7 U, idet der var tale om fortsat beskæftigelse hos samme arbejdsgiver (ministeriet).

I det særlige tilfælde, at en fagforening udbetaler en erstatning svarende til en godtgørelse fra arbejdsgiver, vil erstatningen ud fra det sædvanlige skatte­retlige substitutionsprincip også være omfattet af § 7 U, jf. SKM 2022 374 BR (se særligt Skatteministeriets anbringender).

[(225)](#bookmark213) Det anførte gælder også, når arbejdstageren selv opsiger sin stilling til omgående fratræden eller dog med kortere varsel, end han selv ville have krav på, og det gælder også, selv om arbejdstageren i umiddelbar fortsættelse af sin tidligere stilling får en ny stilling.

[(226)](#bookmark214) Det antages at være uden betydning for bestemmelsens anvendelse, om fratrædelsesgodtgørelsen beror på arbejdsgiverens ensidige beslutning, eller lønmodtageren har et retskrav på godtgørelse ved fratræden. Det er i denne forbindelse uden betydning, om kravet støtter sig på aftale, faglig overens­komst eller funktionærloven, lov om ligebehandling, lov om beskyttelse mod afskedigelse på grund af foreningsforhold eller andre lovbestemmelser.

I SKM 2014 354 SR ændrede Skatterådet nogle tidligere afgørelser, hvor nogle godtgørelser til ansatte som kompensation for forskelsbehandling, jf. forskelsbehandlingslovens §§ 2 og 7, var anset for skattefri i medfør af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a. Efter en revurdering af spørgsmålet nåede Skatterådet frem til, at sådanne godtgørelser skattemæssigt skal behandles som godtgørelse i forbindelse med fratræden af stilling, der er skattepligtig i medfør af § 7 U, og der udsendtes et styresignal om genoptagelse, jf. SKM 2014 801 SKAT. Landsskatteretten har i en kendelse af 2016-08-23 (j.nr. 15-2525977) udtalt, at godtgørelsen er skattefri, såfremt den udbetales som følge af, at medarbejderen under ansættelsen har været udsat for forskelsbe­handling i strid med den respektive lov. Derimod skal godtgørelsen beskattes efter § 7 U, såfremt udbetalingen sker som følge af afskedigelse i strid med loven. Se kritisk hertil Inge Langhave Jeppesen i SR-Skat 2016, s. 354 ff.

I SKM 2018 201 BR udtalte byretten, at administrativ praksis, hvorefter godtgørelser efter forskelsbehandlingslovens § 7 er skattefrie, udgør et selv­stændigt hjemmelsgrundlag for skattefrihed for godtgørelser efter forskelsbe­handlingsloven, og at denne praksis ikke kan udvides til også at omfatte godtgørelser efter ligebehandlingsloven.

I SKM 2020 55 HR udtalte Højesteret, at godtgørelser efter erhvervsuddan­nelseslovens § 65, stk. 1, ydet som følge af ophævelse af en uddannelsesaftale, skal stilles på samme måde efter ligningslovens § 7 U som godtgørelser efter bl.a. funktionærlovens § 2 b. Godtgørelser efter erhvervsuddannelseslovens § 65 skal dermed som det klare udgangspunkt anses for omfattet af lignings­lovens § 7 U. I sagen fandt Højesteret, at der ikke var grundlag for at fravige udgangspunktet, og at godtgørelsen i sin helhed måtte anses for skattepligtig. For situationer, der kan være omfattet af § 7 U, se i øvrigt Den juridiske vejledning C.A.3.5.2.2.

[(227)](#bookmark212) Kravet om fuldstændig fratræden er indsat ved L 1999 955. Det betyder, at bestemmelsen ikke kan anvendes ved delvis fratræden eller i tilfælde, hvor den ansatte efter udløbet af en åremålsansættelse fortsætter i en anden stilling i virksomheden.

[(228)](#bookmark215) For så vidt angår koncernforhold, virksomheder med flere afdelinger, firmasammenlægninger mv. gælder reglen kun for gratialer fra den virksom- hed/afdeling, hvori modtageren er ansat, jf. SKM 2001 247 LSR. I SKM 2017 251 SR udtalte Skatterådet, at tildeling af jubilæumsgratialer fra det ultimative moderselskab, der havde jubilæum, ikke kunne ske skattefrit efter § 7 U. Medarbejderne i datterselskaberne var ikke formelt ansat i modersel­skabet, og koncernen kunne ikke anses for at være "én virksomhed". Det var Skatterådets opfattelse, at jubilæumsselskabet ikke længere drev den oprin­delige virksomhed, der skulle lægges til grund ved jubilæet. Denne del var tidligere blevet solgt af moderselskabet til et af datterselskaberne. Tildeling af aktier kunne med samme begrundelse heller ikke ske fra de selskaber, hvor medarbejderne formelt var ansat.

Landsskatteretten har imidlertid modereret denne restriktive praksis fra Skatterådet i SKM 2020 207 LSR, hvor en koncern havde drevet virksomhed inden for samme forretningsområde i 100 år, men i mellemtiden havde fore­taget en omstrukturering, herunder en spaltning mellem import og support i tilknyttede koncernselskaber. Skatteforvaltningen havde afvist at der kunne udbetales skattefrit jubilæumsgratiale, idet selskabet havde ændret identitet ved disse omstruktureringer og udvidelser. Endvidere var det Skatteforvalt­ningens opfattelse, at koncernen ikke var en samlet virksomhed, og at selska­bet allerede derfor ikke ville kunne udbetale skattefrit jubilæumsgratiale til ansatte i koncernens øvrige selskaber. Landsskatteretten fandt, at selskabet

havde beholdt sin identitet igennem 100 år, og at koncernen skulle anses for en samlet virksomhed. Selskabet kunne såeldes udbetale jubilæumsgratiale til medarbejdere i koncernen.

Hvor en personlig virksomhed omdannes til aktie- eller anpartsselskab, kan de 25, 50 osv. år regnes fra starten af den personlige virksomhed, men i så fald kan selskabsstiftelsen ikke senere danne grundlag for et»skattejubilæum«. Det er herved forudsat, at der er rimelig identitet mellem virksomhedens og selskabets arbejdsområde. Skatterådet har i SKM 2012 417 SR udtalt, at et gratiale på 8.000 kr. pr. ansat i anledning af et selskabs 25 års jubilæum til medarbejdere, der formelt var ansat hos en fond, ikke var omfattet af § 7 U. Uanset at de ansatte via administrationsaftale mellem fonden og selskabet både udførte arbejde for fonden og for selskabet, fandt Skatterådet, at der skulle lægges vægt på medarbejdernes egentlige ansættelsesforhold i fonden. Se endvidere Skatterådets afgørelser i SKM 2018 71 SR og SKM 2018 73 SR om betydningen af identiet mellem aktiviteter og medarbejderens formelle ansættelsesforhold i koncernforhold. Det bemærkes, at begge afgørelser er påklaget til Landsskatteretten.

[(229)](#bookmark220) Bestemmelsen er indsat ved L 1999 958 og har virkning for uddelinger, som fonden eller foreningen er eller bliver retligt forpligtet til at præstere i indkomståret 1999 eller senere. Reglen er en følge af, at der ved nævnte lov blev givet fonde mv. adgang til for så vidt angår uddelinger, der strækker sig over flere indkomstår, at vælge at fradrage uddelingerne enten i det år, hvori forpligtelsen til at foretage uddelingerne påtages, eller i de år, hvori de enkelte rater forfalder.

Bestemmelsen er ikke en skattefritagelsesregel, men en regel om, hvornår der indtræder beskatning hos modtagere af uddelinger fra fonde og foreninger.

[(230)](#bookmark221) Stk. 2 og 3 er indsat ved L 2017 473 for at tilpasse fondsbeskatningen til EU-retten på baggrund af EU-Domstolens dom af 17. september 2015, sag C-589/13, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt. Fonde skal således ikke længere have fradrag for ikke-almennyttige uddelinger til modtagere, der er skattepligtige i Danmark af uddelingen. Herved sker der en ligestilling i for­hold til ikke-almennyttige uddelinger til modtagere, der ikke er skattepligtige i Danmark af uddelingen. Til gengæld for fradragsbegrænsningen nedsættes beskatningen af uddelingsmodtagerne således, at modtagere af ikke-almen- nyttige uddelinger fra danske fonde og foreninger omfattet af fondsbeskat­ningslovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2 og 4, eller fra tilsvarende skattepligtige udenlandske fonde og foreninger fremtidig kun skal medregne 80 pct. af uddelingsbeløbet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. stk. 2-3. L 2017 473 er trådt i kraft 2017-07-01 og har virkning for uddelinger, hvor fonden eller foreningen bliver retligt forpligtet til at foretage uddelingen 2016-10-05 eller senere. Loven har dog virkning for uddelinger, der strækker sig over flere indkomstår, når raterne forfalder 2016-10-05 eller senere, hvis fonden eller foreningen efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, har valgt dette fradragstidspunkt for sådanne uddelinger. Uanset 1. og 2. pkt. kan fonden eller foreningen i det indkomstår, hvori 2016-10-05 indgår, foretage fradrag for uddelinger til fyldestgørelse af formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, i det omfang indkomstårets samlede udde­linger ikke overstiger de i indkomståret 2014 foretagne uddelinger til fyldest­gørelse af formål, der ikke er almenvelgørende eller på anden måde almen­nyttige.

Der henvises til Den juridiske vejledning C.A.2.5.2.23.

[(231)](#bookmark223) § 7 X er indsat ved L 2002 1089, hvorefter tilskud, der ydes og anvendes i henhold til lov om støttede private ungdomsboliger, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst. Bestemmelserne er nyaffattet ved L 2004 490, hvorved anvendelsesområdet et udvidet til tilskud, der ydes og anvendes i henhold til lov om fremme af privat udlejningsbyggeri.

Med L 2004 490 er den i 2002 gennemførte ordning, der for at stimulere byggeriet af nye private udlejningsboliger gav pensionsinstitutter og selskabs­skattepligtige investorer ret til ved indkomstopgørelsen at fradrage et beløb svarende til anskaffelsessummen for nybyggede udlejningsboliger, erstattet af en tilskudsordning. I konsekvens heraf bestemmes det nu, at tilskud, der ydes og anvendes i henhold til lov om fremme af privat udlejningsbyggeri

eller lov om støttede private ungdomsboliger, er skattefri. Ophøret af fradragsordningen fremgår af § 8 R.

[(232)](#bookmark224) Ved opgørelse af fortjeneste og tab på fast ejendom, hvortil der er ydet tilskud efter stk. 1, anvendes anskaffelsessummen opgjort efter de almindelige regler fratrukket tilskuddet.

Anskaffelsessummen anvendes ved avanceopgørelsen, hvor fortjeneste op­gøres efter de almindelige regler herom som forskellen mellem afståelsessum­men og anskaffelsessummen.

Efter bestemmelsen vil en næringsdrivende med salg af fast ejendom ved et efterfølgende salg af ejendommen få nedsat den nominelle anskaffelsessum med tilskuddet. Ved en avanceopgørelse efter ejendomsavancebeskatnings­loven vil det efter bestemmelsen være den kontantomregnede anskaffelsessum, der reguleres med værdien af tilskuddet.

Formålet med bestemmelsen er at imødegå den situation, at en skattepligtig både får et tilskud til etablering af privat udlejningsbyggeri og senere, når ejendommen sælges, kan få et tab, som kan anvendes til modregning eller fremførsel efter de almindelige regler herom. Konstaterer den skattepligtige et tab, kan tabet modregnes i anden tilsvarende gevinst efter ejendomsavan­cebeskatningslovens regler. De skattepligtige, der er næringsdrivende, kan fremføre et eventuelt underskud til senere indkomstår efter de almindelige regler herom.

[(233)](#bookmark225) § 7 Y er indsat ved L 2004 1386 med virkning fra og med 2005-01-01, og bestemmelsens stk. 1 omfatter kvoter og betalingsrettigheder, der er til­kendt vederlagsfrit efter offentligt regulerede ordninger såvel som efter privat regulerede ordninger.

Bestemmelsen omfatter ikke kvoter og betalingsrettigheder, der overdrages vederlagsfrit mellem personer eller virksomheder, herunder i et gavemiljø. Sådanne overdragelser er omfattet af afskrivningslovens § 49.

Efter at leveringsrettigheder for sukkerroer med virkning fra 2006-10-04 blev omfattet af afskrivningslovens § 40 C, jf. L 2006 1577, omfattes sådanne rettigheder også af § 7 Y.

[(234)](#bookmark230) Stk. 2 betegnes ofte som »forpagterreglen«. Reglen er nyaffattet ved L 2015 202, således at loftet - ligesom forud for ændringen - skal være den daværende værdi af de betalingsrettigheder, som forpagteren fik ved første­gangstildelingen, men at dette loft skal sammenholdes med den daværende værdi - og ikke den nuværende værdi som forud for ændringen - af de beta­lingsrettigheder, som forpagteren overdrager til bortforpagteren.

Dermed tages der højde for stigninger og fald i betalingsrettigheders værdi. Det sker på den måde, at betalingsrettighedernes nuværende værdi omregnes til deres oprindelige værdi ved førstegangstildelingen. Når loftet over over­dragelser uden skattemæssige konsekvenser skal måles, holdes den oprinde­lige værdi ved førstegangstildelingen af de betalingsrettigheder, som forpag­teren overdrager til bortforpagteren, op mod værdien ved førstegangstildelin­gen af de betalingsrettigheder, som forpagteren fik tildelt ved førstegangstil­delingen på grundlag af den forpagtede jord.

Nyaffattelsen indebærer endvidere en præcisering af, at det ikke er en beting­else, at de betalingsrettigheder, der overdrages, er dem, som oprindeligt blev tildelt forpagteren på grundlag af den forpagtede jord.

Endelig præciseres reglen vedrørende formuleringen af»værdi« samt»primær og sekundær forpagter«, således at ordlyden i højere grad svarer til gældende ret.

Ændringsloven indeholder følgende overgangsregel i § 13, stk. 11: »En tid­ligere forpagter, der ejer betalingsrettigheder, som efter forpagtningsforholdets ophør kunne være overdraget til den tidligere bortforpagter uden skattemæs­sige konsekvenser, hvis reglerne i ligningslovens § 7 Y, stk. 2, som affattet ved denne lovs § 10, nr. 4, havde været gældende, kan overdrage de resterende betalingsrettigheder til den tidligere bortforpagter uden skattemæssige kon­sekvenser, hvis det sker vederlagsfrit og inden for rammerne af loftet i lig­ningslovens § 7 Y, stk. 2, som affattet ved denne lovs § 10, nr. 4. Det er en betingelse, at forpagtningsaftalen er indgået inden den 1. januar 2006. En tidligere forpagter, der den 1. januar 2006 eller senere har overdraget beta­lingsrettigheder til den tidligere bortforpagter, kan vælge at anvende reglerne i 1. og 2 pkt., hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt.«

[(235)](#bookmark233) Formuleringen vedr. primær og sekundær forpagter er ændret ved L 2015 202, men indholdsmæssigt er reglen uændret.

[(236)](#bookmark234) Ved L 2015 202 er reglen i 4. pkt. ændret, således at loftet ligesom efter hidtil gældende ret er den daværende værdi af de betalingsrettigheder, som forpagteren fik ved førstegangstildelingen, men dette loft skal sammenholdes med den daværende - og ikke som hidtil den nuværende - værdi af de beta­lingsrettigheder, som forpagteren overdrager til bortforpagteren. Dermed tages der højde for stigninger og fald i betalingsrettigheders værdi.

[(237)](#bookmark235) Bestemmelsen er indsat ved L 2006 68. Lovændringen bevirker, at kloak­forsyningsvirksomheder ikke skal medregne de historiske pensionsbeløb, som selskabet får lov til at opkræve over forbrugerpriserne, når selskabet er forpligtet til at refundere kommunen beløbet til dækning af uafdækkede hi­storiske tjenestemandsforpligtelser. I forbindelse med el-reformen, hvor el­aktiviteter blev gjort skattepligtige, fik elselskaberne samme mulighed for skattefrit at opkræve beløb til dækning af kommunens udgifter til tjeneste­mandsforpligtelser, som er optjent i det kommunale el-selskab forud for skattepligten, når kommunen ikke har hensat beløb til dækning af pensions­forpligtelserne. Lovændringen er dermed på linje med den regulering, som el-sektoren fik.

[(238)](#bookmark236) I LSR af 22.11.2018 Journalnr. 13-6626188 afviste Landsskatteretten, at § 7 Z eller denne bestemmelses analogi, således som bestemmelsen på davæ­rende tidspunkt var formuleret, hvor den kun omhandlede kloakforsynings­selskaber, for indkomståret 2007 kunne anvendes på vandsforsyningsvirk­somhed. Ved L 2009 460 er bestemmelsen ændret, således at reglen om skattefrihed for kloakforsyningers udgifter til historiske tjenestemandsforplig­telser udvides til også at gælde for vandforsyninger. Samtidig ændres »klo­akforsyning« til »spildevandsforsyning«.

[(239)](#bookmark241) Bestemmelserne om skattefritagelse for vederlag til reservebedsteforældre er indsat ved L 2008 519. Formålet med ordningen er at skabe bedre mulig­heder for forældre til at få passet deres børn, når børnene er syge.

[(240)](#bookmark242) Betingelseyn synes at være indsat for en sikkerheds skyld, idet der ikke i skattelovgivningen findes en fradragshjemmel, herunder at der efter praksis ikke er tale om en driftsomkostning omfattet af statsskattelovens § 6, litra a.

[(241)](#bookmark248) Reservebedsteforælderen skal deltage i en ordning, som er administreret af kommunen eller en frivillig social organisation. Det skal blandt andet fremgå af foreningens eller fondens vedtægter, at ordningen er rettet mod syge børn. Ordningen skal være registreret som en reservebedsteforældreord- ning i den kommune, den fungerer i, og kommunen skal samtidig have regi­streret fondens eller organisationens vedtægter.

[(242)](#bookmark249) Bestemmelserne i § 7 Ø er indsat ved L 2008 527 og tager sigte på situa­tioner, hvor arbejdsgivere har udbetalt angiveligt skattefri rejse- og befor­dringsgodtgørelser til medarbejdere, men hvor betingelserne for skattefrihed ikke har været opfyldt. Reglerne giver mulighed for, at arbejdsgiverne uden skattemæssige konsekvenser for de ansatte kan »rette op« på forholdet ved at påtage sig betalingen af skat og arbejdsmarkedsbidrag af godtgørelserne. Tilladelse kan forventes givet, hvis Skattestyrelsen vurderer, at der ikke er tale om misbrug af ordningen f.eks. gennem konvertering af skattepligtige betalinger til skattefri godtgørelser. Endvidere skal det i forbindelse med meddelelse af tilladelser påses, at arbejdsgiverens betalingsfrist ligger i så god tid inden udløbet af genoptagelsesfristen, at SKAT har mulighed for at udsende agterskrivelser til de ansatte, hvis arbejdsgiveren ikke betaler.

[(243)](#bookmark250) Ifølge bemærkningerne til kildeskattelovens § 69 A, LFF 2008 nr. 116, vil tilladelse blive givet, hvis følgende betingelser er opfyldt:

• Der har ikke været tale om misbrug af reglerne om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelser.

• Anmodningen er indgivet, og sagen er fuldt ud oplyst så tidligt, at SKAT vil kunne nå at træffe afgørelse med en betalingsfrist, der giver SKAT mulighed for at udsende agterskrivelser til de ansatte inden udløbet af fristen for genoptagelse af de ansattes skatteansættelser og arbejdsmar­kedsbidragsopgørelser, hvis arbejdsgiveren ikke betaler.

• Der er på tidspunktet for indgivelsen af anmodningen ikke udsendt agter-

skrivelser/årsopgørelser til en større del af de berørte ansatte i den pågæl­dende virksomhed. Hvis dette er tilfældet kan der dog gives tilladelse for

så vidt angår de ansatte, der ikke er udsendt årsopgørelser/agterskrivelser til.

[(244)](#bookmark251) Skatten udgør i disse tilfælde 56 pct., jf. kildeskattelovens § 69 A, stk. 1. Ved L 2009 1278 blev beskatningsprocenten nedsat fra 63 til 56 pct. med virkning fra og med 2010. Satsen svarer til den højeste marginale sats for beskatning af arbejdsindkomst i en gennemsnitskommune inklusiv arbejds­markedsbidrag.

[(245)](#bookmark226) § 7 Å er indsat ved L 2012 593 som led i en samlet indsats rettet mod sort arbejde. Bestemmelsen har virkning fra og med indkomståret 2013.

[(246)](#bookmark228) Ved sædvanlige ydelser inden for privatsfæren forstås iflg. forarbejderne ydelser, som naturligt eller normalt udveksles mellem personer, der har en personlig relation og godt kendskab til hinanden. Med den foreslåede anven­delse af ordet »sædvanlig« sigtes til, at værdien af ydelsen ikke må stå i misforhold til, hvad der normalt ydes af tjenester mellem familie eller venner. Som eksempel på ydelser, som ligger inden for det skattefri område, nævner forarbejderne ydelser i og omkring hjemmet og i relation til familielivet, som normalt udføres af personerne i husstanden selv, såsom husholdningsarbejde (f.eks. indkøb, madlavning, strygning, vask, opvask og rengøring). Det kan også omfatte hjælp til løsning af arbejdsopgaver i dagligdagen i forhold til familiens børn i form af at hente og bringe børn til og fra daginstitution, skole, fritidshjem og fritidsaktiviteter samt pasning af børn om eftermiddagen, aftenen eller i forbindelse med rejseaktiviteter. Eller der kan være tale om andre opgaver i relation til bolig og omgivelser f.eks. havearbejde, vedlige­holdelse og småreparationer på boligen.

[(247)](#bookmark229) Dette udelukker ikke, at der kan ske gentjenester mellem parterne. Men er ydelserne afen sådan værdi eller karakter, atde objektivt set må være ydet for at opnå en tilsvarende modydelse, er der ikke tale om, at ydelserne er ydet som et udslag af almindelig hjælpsomhed m.v. Ved gentjenester gælder, at jo større ydelsernes værdi er, eller jo mere tidskrævende og omfattende ydelserne er, desto mere bevæger man sig væk fra det skattefri område.

[(248)](#bookmark227) Den negative afgrænsning er ikke en udtømmende opregning over hvilke elementer, der ikke kan optræde i en skattefri familie- og vennetjeneste, men supplerer den positive afgrænsning af begrebet.

[(249)](#bookmark231) Herved skal if. bestemmelsens forarbejder forstås ydelser, som hver for sig umiddelbart kan opfylde betingelserne for en skattefri familie- eller tjene­steydelse, men som er sat i system og ydet med henblik på at opnå en tilsva­rende modydelse, f.eks. i form af byttebørser.

[(250)](#bookmark232) Dette betyder ikke, at eksempelvis håndværkere ikke kan udføre skattefri familie- og vennetjenester inden for deres fag, men at samtidig udveksling af håndværksydelser af en vis større værdi har karakter af en kommerciel aftale og ikke en vennetjeneste.

[(251)](#bookmark238) Der er således, jf. bestemmelsens forarbejder, tale om ydelser, som per­sonerne i husstanden oftest ellers selv udfører i og omkring boligen, såsom rengøring, opvask, tøjvask, strygning, havearbejde, vask og støvsugning af bil osv. Bestemmelsen omfatter også andre ydelser, som - selvom de ikke fysisk sker i og omkring den private bolig - har tilknytning til privat- og fa­milieliv, f.eks. hundeluftning, afhentning og aflevering af børn til og fra daginstitutioner, indkøb af dagligvarer og tøj mv.

Bestemmelsen omfatter ikke unges erhvervsarbejde uden for privatsfæren, f.eks. arbejde i detailhandlen, café-arbejde mv.

[(252)](#bookmark239) Stk. 3 er nyaffattet to gange ved L 2015 997 som følge af genindførselen af BoligJob-ordningen i ligningslovens § 8 V.

For perioden 2015-01-01 – 2015-12-31 medfører nyaffattelsen, at pensionister, der har udført arbejde i 2015, kan bevare skattefriheden, selvom hvervgiver efterfølgende tager fradrag for det udførte arbejde efter BoligJob-ordningen. Fra 01-01-2016 svarer til bestemmelsen til det, der gjadt før 2015-01-01. Det betyder, at betingelsen om, at det er en forudsætning for skattefrihed for pensionistens vederlag, at hvervgiver ikke indberetter fradrag efter BoligJo- bordningen for det samme arbejde, genindføres.

[(253)](#bookmark240) Det fremgår af forarbejderne, at der ved arbejde i private hjem forstås ydelser, som normalt udføres af personerne i husstanden selv. Som eksempel nævnes almindeligt husholdningsarbejde i form af indkøb, madlavning, strygning, vask, opvask og rengøring. Herudover omfatter bestemmelsen

andre opgaver i relation til private boliger og omgivelser som f.eks. havear­bejde samt vedligehold og småreparationer på boligen.

Det fremgår endvidere af forarbejderne, at der ved arbejde i tilknytning til private hjem forstås ydelser, som er tilknyttet familie- og privatlivet. Som eksempel nævnes hjælp til løsning af arbejdsopgaver i dagligdagen i forhold til familiens børn i form af at hente og bringe børn til og fra daginstitution, skole, fritidshjem og fritidsaktiviteter, lektiehjælp samt pasning af børn om eftermiddagen, aftenen eller i forbindelse med rejseaktiviteter. Herudover nævnes hundeluftning, aflevering og afhentning af rensetøj mv.

[(254)](#bookmark237) Det er en betingelse, at den person, som udfører arbejdet, opfylder alders­kravet i lov om social pension til at modtage folkepension. Kravet til hvilken alder, der kan udløse folkepension, forhøjes således gradvist.

Det er ikke en betingelse, at personen rent faktisk modtager folkepension.

[(255)](#bookmark243) Erhvervsvirksomheders rejse- og reklameudgifter mv. er omfattet af det almindelige driftsudgiftsbegreb, jf. statsskattelovens § 6 a. Baggrunden for indførelsen af særreglen i § 8, stk. 1, er, at der efter den på det tidspunkt an­lagte fortolkning af driftsudgiftsbegrebet i princippet ikke blev givet fradrag for udgifter, der vedrørte indtægtserhvervelsen i en fremtidig årrække. Sådan­ne udgifter kan fratrækkes i det omfang, de er dækket af § 8, stk. 1, der også antages at kunne anvendes ved etablering af nye markeder i ind- og udland (men ikke ved etablering af ny selvstændig virksomhed), jf. dog begrænsnin­gen i stk. 4. Ligningslovens § 8, stk. 1, udvider således fradragsretten i sig selv, hvorfor der ved vurderingen af, om en udgift er omfattet af ligningslo­vens § 8, stk. 1, skal anlægges en indskrænkende fortolkning, jf. SKM 2021 111 SR og SKM 2021 623 SR.

Skatterådet fastslog i SKM 2021 111 SR, at en reklame vedrørende klimakom­pensation kan være med til at gøre en virksomhed fordelagtigt bemærket og fremme dens interesser. Et fradrag herfor som en reklameudgift forudsætter imidlertid, at udgifterne er afholdt over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, og at virksomheden opnår en reklameværdi, som står i rimeligt forhold til størrelsen af den påtænkte udgift. Konkret fandt Skatterå­det, at virksomhedens udgifter til klimakompensation ikke kunne fratrækkes som reklameudgifter, selvom klimakompensationen ville blive omtalt på skatteyderens egen hjemmeside. Skatterådet fandt ikke, at denne omtale på egen hjemmeside havde nogen reklameværdi, idet den ikke ville nå ud til en videre kreds, henset til at virksomheden givetvis kun kendes af tidligere og eksisterende kunder.

Om rejse- og reklameudgifter, se i øvrigt Den juridiske vejledning C.C.2.2.2.5. § 8, stk. 1, indeholder mulighed for fradrag for sponsorudgifter, jf. f.eks. SKM 2018 154 ØLR. Se hertil TfS 2004 740: Malene Kerzel: Skattemæssige aspekter af sponsorering og TfS 2007 151: Lars Emde Poulsen: »Kvalifice­ring af sponsorudgifter«.

[(256)](#bookmark244) Dvs. andelsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

[(257)](#bookmark246) Fradrag efter § 8, stk. 3, er ikke betinget af, at udgiften er afholdt som led i erhvervsvirksomhed. Bestemmelsen er ikke fundet anvendelig på stempeludgifter vedrørende lånedokumenter, jf. bl.a. TfS 1990 422 Ø, eller på det pantebrevsgebyr, som kreditor kan forlange ved ikke-rettidig betaling, jf. SKDmedd 1975 23. Se også TfS 1984 374 LSR. Det samme gælder bankgebyrer vedrørende lånoptagelse, når de har karakter af ekspeditionsge­byrer, jf. TfS 1989 512 LSR. ITfS 1990 516 (LSR) ansås løbende provision og et bevillingsgebyr vedrørende bankgaranti, stillet af en lodtager i et likvi­dationsbo, der ønskede udlodning, før skattekvittance var meddelt, for fradragsberettiget efter § 8, stk. 3. Se også TfS 1995 611 SKM. Finansierings­udgifter, der ikke omfattes af § 8, stk. 3, kan undertiden fratrækkes med hjemmel i statsskattelovens § 6 a, jf. f.eks. LSRmedd 1972 81 og LSRmedd 1982 69, samt TfS 1987 198 LSR. Se derimod TfS 1990 422 Ø, hvor udgiften ansås for medgået til forbedring af indkomstmulighederne. Se i øvrigt Den juridiske vejledning C.A.11.2.3.1.

[(258)](#bookmark245) Det afgørende er den ved lånoptagelsen aftalte løbetid for lånet. Dette gælder også for kassekreditter, og den omstændighed, at en kassekreditkon­trakt indeholder en klausul om opsigelse med kort varsel, medfører ikke i sig selv, at løbetiden kan anses for aftalt til under to år, jf. TfS 1986 138 LSR. Selvom indfrielse sker inden to år, er der ikke fradrag for stiftelsesprovisioner

mv., såfremt der oprindeligt er aftalt en længere løbetid på lånet, jf. LSRM 1974 63. Såfremt lånets løbetid ikke kan udledes direkte af aftalen, må fradragsadgangen afhænge af, hvorvidt låneaftalen må opfattes som et tilsagn om lån ud over to år, jf. LSRM 1974 168. Se også TfS 1990 364 LSR og SKM 2010 283 SR. Om tidspunktet for fradrag, se § 5, stk. 3.

[(259)](#bookmark247) Begrænsningen af fradraget for repræsentationsudgifter blev indført ved L 1985 543 og omfatter alle skattepligtige personer, selskaber, fonde osv. og udgifter afholdt af såvel selvstændigt erhvervsdrivende som lønmodtagere, jf. § 9, stk. 3. Udgifter til udenlandske forretningsforbindelsers rejse og op­hold, afholdt med det formål at opnå salg af varer eller tjenesteydelser til udlandet, kunne til og med indkomståret 2008 fratrækkes fuldt ud; men denne undtagelse blev - som stridende mod EU-retten - ophævet ved L 2008 336.

Med hensyn til den nærmere afgrænsning af repræsentationsbegrebet henvises til cirk 1996 72 pkt. 14.3 og Den juridiske vejledning C.C.2.2.2.5. Repræsen­tation omfatter kommerciel gæstfrihed og gavmildhed, der er rettet mod forretningsforbindelser (kunder, leverandører, rådgivere m.fl.), men ikke udgifter vedrørende virksomhedens ansatte (herunder bestyrelsesmedlemmer og aktionærer, der optræder i denne egenskab, ansatte i moder- eller datter­selskaber samt medarbejdere i foreninger, der udfører arbejde for foreningen). Se til illustration bl.a. SKM 2003 204 ØLR og - vedrørende lægemiddel- og medicinalfirmaers udgifter til rejser, deltagelse i symposier m.v. for læger og sygeplejersker - TfS 1996 776 LSR og SKM 2004 502 LSR. Sidstnævnte er kommenteret af Sune Hvelplund i TfS 2005 482: »Den svære sondring mellem repræsentation og øvrige salgsomkostninger«. Se også SKM 2006 543 HR vedrørende udgifter afholdt af Toyota Danmark A/S til forhandler­rejser til Japan og Barcelona. Ved »blandede« sammenkomster anses hele udgiften for en repræsentationsudgift, hvis anledningen til sammenkomsten er kontakt til en forretningsforbindelse, mens der er fuldt fradrag for »perso­naledelen« af udgifter til sammenkomster, der skyldes virksomhedens interne forhold. Der er fortsat fuldt fradrag for reklameudgifter, f.eks. reklamegaver, rabatter og vareprøver.

I en række afgørelser er der taget stilling til, om udgifter til forskellige sam­menkomster er repræsentationsudgifter med begrænset fradragsret eller fuldt fradragsberettigede reklameudgifter. Se således TfS 1986 283 SKM vedrø­rende lægeseminarer, TfS 1986 493 SKM vedrørende frokoster arrangeret af brancheforeninger mv., TfS 1990 160 H vedrørende arbejdsfrokoster for journalister, TfS 1999 126 V vedrørende et naturlægemiddelfirmas forhand­lermøder og TfS 1999 254 L vedrørende et revisionsfirmas kundeinforma­tionsmøde med foredrag. Se også TfS 1992 332 Ø vedrørende såkaldte krosalgsarrangementer, jf. tilsvarende SKM 2003 72 VLR.

I SKM 2013 378 HR havde et selskab, der solgte luksusbiler, afholdt to ar­rangementer med fremvisning af biler, underholdning mv. Højesteret fandt, at udgifterne var medgået til repræsentation med begrænset fradragsret. Hø­jesteret lagde vægt på, at begge arrangementer var afgrænset til en bestemt kreds af personer og derved adskilte sig fra det, som efter forarbejderne er typisk for reklame. Endvidere lagde Højesteret vægt på, at der ved begge arrangementer var underholdning, bespisning og servering af drikkevarer. Udgifter til receptioner mv. i anledning af mærkedage er som udgangspunkt begrænset fradragsberettigede repræsentationsudgifter, uanset åben adgang til arrangementet, jf. U 2003 103 H (TfS 2002 969 H). Kun hvor reklamepræ­get er helt dominerende, er der mulighed for fradrag. Se hertil Ole Bjørn i SR-Skat 2002 352 og SKM 2011 646 BR. Om udgifter i forbindelse med jagt se TfS 1998 259 LSR og Niels Schiersing i TfS 1998 452 og TfS 1998 465 og senest SKM 2008 781 VLR og SKM 2014 570 BR. Afgrænsningen af repræsentationsgaver over for reklameartikler er bl.a. illustreret i TfS 1987 227 SKM, TfS 1992 60 LSR, TfS 1993 346 LSR og SKM 2002 550 ØLR, hvorefter gaver, der ikke tilgår en ubestemt modtagerkreds, er repræsenta­tionsgaver. Se også SKM 2003 114 LSR. I TfS 1993 244 VLR ansås øldepo­tejers bortgivelse af øl for at være fuldt fradragsberettiget, og i TfS 1993 52 ansås udgifter til kjoleforretnings udskænkning af kaffe for at være fuldt fradragsberettigede (reklame)udgifter, cf. TfS 1997 67 V, hvor gratis mad og øl til faste kunder som led i åbent hus-arrangementer i en restaurant blev

betragtet som repræsentationsudgifter og ikke som reklameudgifter. Se også TfS 1995 753 LSR.

I TfS 1986 294 har Skatteministeriet, Departementet, udtalt, at revisorers og advokaters rejseudlæg, som viderefaktureres til klienterne, ikke er repræsen­tationsudgifter, hvis klienten har pligt til at refundere udgifterne, og refusionen sker som led i betalingen for det pågældende arbejde.

I SKM 2022 432 SR fandt skatterådet, at det må anses for en repræsentations­udgift at stille opladningsfacilititeter til rådighed for kunder og forretnings­forbindelser, der parkerede deres elbil i forbindelse med besøg i spørgers virksomhed.

[(260)](#bookmark254) Der kan både foretages fradrag for gaver, der gives i kontanter og natura- liegoder. Skattestyrelsen har dog ret til at afprøve værdiansættelsen af et gode. I SKM 2018 82 SR kunne en sommerhusejer få fradrag for donation af en uges ophold i sit sommerhus til en sygdomsbekæmpende forening. Det fradragsberettigede beløb skulle fastsættes til markedsværdien ved udlejning til tredjemand.

[(261)](#bookmark254) Samlevende ægtefæller har hver sit fradrag, men en uudnyttet del af fradraget kan ikke overføres til den anden ægtefælle. Om tilfælde, hvor et selskab, der er kontrolleret af en eller flere personer (hovedaktionærselskab) yder gaver til velgørende formål, se noten til § 12, stk. 2.

[(262)](#bookmark252) Om begrebet almennyttig, se Niklas Bjerggaard Andersen i SR-Skat 2012 106 og Hanne Søgaard Hansen i R&R 2016 54. Se tillige Steen Askholt: Fradrag for virksomheders almennyttige donationer, SR-Skat 4/2015 s. 170 ff.

Om tilfælde, hvor gaven ydes af et kontrolleret selskab og derfor i visse til­fælde kan medføre udlodningsbeskatning for hovedaktionæren, se noten til § 12, stk. 2.

[(263)](#bookmark253) Den årlige pristalsregulering af grundbeløbet efter personskattelovens § 20 offentliggøres på [Skatteministeriets hjemmeside](https://skm.dk/tal-og-metode/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/ligningsloven).

[(264)](#bookmark255) Denne betingelse for fradragsretten blev indsat ved L 2006 1582. Den enkelte yder af indbetalinger til foreningerne kan inden kalenderårets udgang pålægge foreningen ikke at foretage indberetning, jf. skatteindberetningslo­vens § 26, stk. 2; i så fald bortfalder yders fradragsret. Indsættelsen af 4. pkt. er trådt i kraft med virkning fra og med indkomståret 2008, jf. bkg 2007 414.

[(265)](#bookmark256) Bestemmelserne i stk. 2 og 3 er indsat ved L 2008 335, hvorved gavemod­tagerkredsen er udvidet med foreninger i andre EU/EØS-lande for at sikre, at reglerne er i overensstemmelse med EU-rettens regler om kapitalens frie bevægelighed. Samtidig fik told- og skatteforvaltningen bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler for godkendelse mv. og indsendelse af årlige oplys­ninger. Disse regler, der ikke påtænkes ændret væsentligt, og som før lovændringen fremgik af ligningsvejledningen, bliver herefter fastsat i be­kendtgørelsesform. For at blive optaget på listen over godkendte foreninger mv., som årligt offentliggøres af Skattestyrelsen, skal de udenlandske orga­nisationer opfylde de samme objektive regler som danske foreninger. De skal således også, evt. elektronisk, indsende årlige oplysninger vedrørende deres forhold. Ved SKM 2014 220 Ø blev et religiøst samfund ikke godkendt, idet samfundet alene havde 20 medlemmer. Ved L 2017 1533 indsattes 4.-6. pkt., således at det ikke længere er muligt for trossamfund at blive godkendt efter § 8 A på baggrund af det religiøse virke, hvis de ikke forinden er blevet regi­streret som anerkendt efter trossamfundsloven, medmindre de er anerkendt efter lignende regler i andre EU- eller EØS-lande. På tilsvarende vis kan en menighed, forsamling eller kreds m.v. ikke godkendes, hvis de ikke er aner­kendt som en del af et trossamfunds anerkendelse, f.eks. fordi trossamfundet ikke kan anerkendes. Det afhænger af en konkret vurdering af, hvorvidt en anerkendelse, godkendelse eller lignende efter regler i andre EU- eller EØS- lande er sammenlignelig med anerkendelse efter trossamfundsloven. Valg­menigheder kan fortsat kan opnå godkendelse på baggrund af deres religiøse virke.

[(266)](#bookmark257) Ved L 2020 2197 er ordlyden ændret fra »trossamfund« til: »religiøst samfund«.

Derved forbeholdes begrebet »trossamfund« betingelsen om godkendelse efter trossamfundsloven og forstås kun som den type religiøse samfund, som anses for at være trossamfund i henhold til definitionen i trossamfundslovens

§ 1. Herved undgås tvivl om, hvorvidt andre religiøse samfund anses som trossamfund og derved kan opfylde betingelsen i § 8 A, stk. 2.

Religiøst samfund er en samlebetegnelse, der gælder for både kristelige og ikke-kristelige. Ikke-kristelige omfatter bl.a., men er ikke begrænset til, de store, verdensomspændende religioner: islam, hinduisme, buddhisme og jø­dedom. Inden for den kristelige del findes de folkekirkelige organisationer, valgmenighederne, frimenighederne, frikirkerne og de frikirkelige organisa­tioner mv.

Herudover dækker betegnelsen ikke-kristelige trossamfund og ikke-kristelige forsamlinger, kredse mv. samt kristelige og ikke-kristelige religiøse organi­sationer og sammenslutninger af religiøse organisationer. Religiøst samfund omfatter ikke de såkaldte livssynssamfund.

Det er ikke en betingelse i forhold til betingelsen i § 8 A, stk. 2, at benævnel­sen religiøst samfund fremgår udtrykkeligt af vedtægterne. Det er derimod en betingelse, at det kan udledes af vedtægterne, at den konkrete ansøger kan omfattes af samlebetegnelsen religiøse samfund.

[(267)](#bookmark258) Reglerne om godkendelse af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stiftelser, institutioner m.v. og religiøse samfund er fastsat i BKG 2018 1656.

I SKM 2013 374 ØLR fandt landsretten, at bemyndigelsesbestemmelsen i § 8 A, stk. 3, indeholdt tilstrækkelig hjemmel til i en bekendtgørelse at stille som krav for godkendelse af almennyttige organisationer til modtagelse af gaver med fradragsret, at en forening skal have et vist antal kontingentbeta­lende medlemmer, og at en forenings bestyrelse ikke må være selvsuppleren­de.

Efter de foreliggende oplysninger om en forenings organisatoriske forhold mv., og under hensyntagen bl.a. til den omstændighed, at foreningen ikke var undergivet tilsyn med midlerne gennem fondslovgivningen eller anden lovgivning, fandt landsretten ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndig­hedernes vurdering, hvorefter foreningen i relation til § 8 A og § 12 måtte behandles efter de regler, der gælder for foreninger. Foreningen opfyldte ikke bekendtgørelsens betingelser for godkendelse.

Se også SKM 2014 220 ØLR.

[(268)](#bookmark262) Stk. 3, 2. pkt. er indsat ved L 2021 2194.

Bestemmelsen indeholder en bemyndigelse til Skatteforvaltningen til at fastsætte lempeligere regler for godkendelse af patientforeninger, der repræ­senterer personer med sjældne sygdomme.

Ved afgrænsningen af, hvad der forstås ved »sjældne sygdomme«, anvendes samme betegnelse, som Sundhedsstyrelsen og Socialstyrelsen benytter, dvs. at forekomsten af sygdommen i Danmark almindeligvis er under 1-2 ud af 10.000 personer. Samlebetegnelsen sjældne sygdomme omfatter således en række ofte medfødte, arvelige, kroniske, komplekse og alvorlige sygdomme eller tilstande, hvor diagnostik, behandling og rehabilitering kræver en særlig viden, ekspertise og sagkundskab.

Betingelserne for godkendelse af små patientforeninger for sjældne sygdomme er fastsat ved BKG 2018 1656 som ændret ved BKG 2021 2434.

[(269)](#bookmark263) Listen over godkendte foreninger kan findes på Den juridiske vejledning C.A.4.3.5.9.

[(270)](#bookmark264) Indsat ved L 2016 1553. Det forudsættes, at Skatteforvaltningens videre­givelse af oplysninger alene indeholder de oplysninger, som er nødvendige for, at andre offentlige myndigheder kan identificere den pågældende forening mv. Det er som udgangspunkt tilstrækkeligt at angive foreningens mv. navn, adresse og eventuelle CVR-nummer. Derimod forudsættes videregivelsen ikke at indeholde oplysninger om fysiske personer.

[(271)](#bookmark265) Indsat ved L 2004 1389 med virkning for gaver ydet fra og med 2005­01-01.

[(272)](#bookmark266) Bestemmelsen er indsat ved L 1973 184 og gør det muligt for erhvervs­drivende at fratrække eller afskrive deres forsknings- og udviklingsomkost­ninger (såvel forskning mv. udført i eget regi som indkøbt forskning, udført af andre), selv om udgiften vedrører indkomstgrundlaget og ikke den løbende drift, jf. noten til § 8, stk. 1. Statsskattelovens § 6 giver ikke adgang til fradrag for udgifter til etablering af en virksomhed eller udgifter til udvidelse af en eksisterende virksomhed. Ligningslovens § 8 B udvider således adgangen

til at foretage skattemæssige fradrag og afskrivninger for forsøgs- og forsk­ningsudgifter. Bestemmelsen giver adgang til fradrag for sådanne udgifter afholdt inden etablering af virksomheden, og for allerede etablerede virksom­heder hjemler bestemmelsen fradragsret for både udgifter, der medgår til en udvidelse af virksomheden og for udgifter, der ikke udgør en udvidelse af virksomheden.

Såfremt der ved fradrag efter bestemmelsen opstår et underskud i den skat­tepligtige indkomst, kan skatteværdien heraf efter omstændighederne udbe­tales efter § 8 X.

Om anskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver, se stk. 3. Se cirk 1996 72, pkt. 14.4 og JV C.C.2.2.2.20.

[(273)](#bookmark267) Med henvisning til de oprindelige forarbejder til LL § 8 B, stk. 1, fandt landsretten i SKM 2023 448 ØLR, at det ikke er udgifter til enhver form for udviklingsarbejde, men alene udgifter til udviklingsarbejde af en vis kvalifi­ceret karakter, som er omfattet af fradragsretten. Landsretten fandt endvidere, at der ved afgrænsningen af udgifter omfattet af LL § 8 B, stk. 1, blandt andet skal lægges vægt på, om det, der er udviklet, udgør noget nyt og væsentligt forbedret, idet det herved tillige må indgå, om den tekniske løsning m.v. al­lerede anvendes inden for den skattepligtiges branche. Det er derfor ikke i sig selv tilstrækkeligt for at anse udgifter til udviklingsarbejde for omfattet af ordningen, at arbejdet medfører nye eller væsentligt forbedrede processer eller systemer for den skattepligtige virksomhed.

Det er skatteyder, der har bevisbyrden for afholdelsen og størrelsen af udgif­ten, samt for at udgiften er omfattet af bestemmelsen, jf. f.eks. SKM 2023 382 ØLR.

Forhøjelsen af det nominelle fradrag samt muligheden for udbetaling af skattekredit efter § 8 X har ført til, at der i de seneste år er afsagt en række afgørelser om anvendelsesområdet for bestemmelsen. Der henvises blandt andet til SKM 2023 23 LSR, SKM 2023 24 LSR og SKM 2023 26 LSR, der alle er kommenteret af Jane Bolander i SR 2023 93, samt SKM 2023 76 LSR, SKM 2023 80 LSR, SKM 2023 138 LSR, SKM 2023 156 LSR, SKM 2023 161 LSR, SKM 2023 164 LSR (indbragt for domstolene og henvist til landsretten i første instans), SKM 2023 196 LSR, SKM 2024 290 LSR, SKM 2023 495 SR (indbragt for Landsskatteretten, der behandler sagen under j.nr. 22-102445), SKM 2023 510 SRog SKM 2024.372 SR.

Såfremt det efter en konkret bevisvurdering ikke findes godtgjort, at udgifterne er omfattet af bestemmelsen, kan der efter omstændighederne i stedet være tale om almindelige fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskatte­lovens § 6, litra a. Om bevisbedømmelsen, se f.eks. SKM 2021 579 BR. Afgrænsningen mellem driftsomkostninger og omkostninger omfattet af ligningslovens § 8 B, er behandlet af René Lønne Ventzel i R&R 2021 10 40.

[(274)](#bookmark268) Landsskatteretten har i SKM 2021 367 LSR, på baggrund af en ordlyds­fortolkning af ligningslovens § 8 B sammenholdt med bemærkningerne hertil og formålet med bestemmelsen fundet, at der i kravet om udgifternes tilknyt­ning til et selskabs erhverv ikke kan indfortolkes et krav om en særlig tilknyt­ning mellem udgifter afholdt til forsøgs- og forskningsaktiviteter og selskabets erhverv, eksempelvis udvikling og kommercielt salg af produkter på baggrund af forsøgene og forskningen. Landsskatteretten bemærkede endvidere, at et krav om, at en virksomhed, for at opnå fradrag i henhold til ligningslovens § 8 B, skal drive erhverv med forskning, ikke harmonerer med, at egentlige forskningsvirksomheder har adgang til fradrag for udgifter hertil allerede i medfør af statsskattelovens § 6.

Skatterådet har i SKM 2016 199 SR bekræftet, at udgifter afholdt til udvikling af en applikation var omfattet af ligningslovens § 8 B. I sagen ville der ikke ske egentlige salg af den udviklede software/applikation, men derimod af en ydelse, der blev udbudt via denne platform i form af online lektiehjælp.

[(275)](#bookmark268) Det er skatteyderens bevisbyrde at der reelt drives en erhvervsvirksomhed, jf. SKM 2023 382 ØLR.

Bestemmelsen omfatter heller ikke amatøropfinderen, der driver forskning uden tilknytning til sit egentlige erhverv. Amatøropfinderen kan således ikke løbende fratrække sine forskningsudgifter, men må aktivere dem til evt. af­skrivning, når og hvis opfindelsen udnyttes erhvervsmæssigt. Om afgræns-

ningen af erhvervsmæssig forskningsvirksomhed over for hobby mv. se SKM 2008 641 BR, kommenteret af Skatteministeriet i SKM 2008 854 DEP og Karin Østergård Mathiasen i FDR 2017 1 23.

[(276)](#bookmark274) Afskrivningerne er bundne og lineære.

[(277)](#bookmark275) Tilladelse forudsætter dokumentation for, at forskningen er erhvervsmæs­sigt begrundet, og der må på ansøgningstidspunktet være en temmelig stor sandsynlighed for, at forskningen inden for et overskueligt åremål fører til igangsættelse af en produktiv virksomhed.

[(278)](#bookmark276) Bestemmelsen må sammenholdes med kulbrinteskatteloven.

[(279)](#bookmark261) 2. pkt., der er indsat ved L 2006 406 med virkning for udgifter afholdt 2006-01-01 eller senere, er en lovfæstelse af hidtidig praksis. Det er i den forbindelse præciseret, at udgifterne skal afskrives med lige store årlige beløb over perioden. Den hidtidige bemyndigelse til skatteministeren til at fastsætte nærmere regler på dette område er som følge heraf ikke videreført.

[(280)](#bookmark259) Anskaffelsesudgiften for aktiver omfattet af afskrivningsloven kan altså ikke fratrækkes efter § 8 B, men skal behandles efter afskrivningsloven. For aktiver, der anvendes i forbindelse med kulbrinteindvinding, gælder kulbrin­teskatteloven.

[(281)](#bookmark260) Stk. 4 er indsat ved L 2018 722, og senest ændret ved L 2024 1472.

Ved den seneste ændring er virksomhedernes fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed forhøjet fra 110 pct. til 114 pct. for indkomståret 2026, 116 pct. for indkomståret 2027 og 120 pct. fra indkomståret 2028 og frem.

[(282)](#bookmark270) Begrænsningen over virksomhedernes fradragsberettigede udgifter efter

3. pkt. finder anvendelse for selskaber, der indgår i en sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31, herunder en international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, idet den samlede begrænsning fordeles forholds­mæssigt mellem de sambeskattede selskabers udgifter i samme koncern.

[(283) N](#bookmark269)yaffattet ved L 2024 1472, således at lofterne i § 8 B, stk. 4 fastholder sin værdi.

[(284)](#bookmark271) Bestemmelsen, der gav mulighed for fradrag for spillehallers uddelinger til almenvelgørende formål, er ophævet ved L 2016 1574.

[(285)](#bookmark272) Bestemmelsen er indsat ved L 1997 1097 og ophæver fradragsretten - i det omfang den hidtil har været anerkendt i praksis - for udgifter til bestikkel­se. Disse afgrænses på grundlag af straffelovens § 144, der handler om per­soner, der i udøvelse af offentlig tjeneste eller hverv uberettiget modtager, fordrer eller lader sig tilsige gave eller anden fordel. Afgørende for bortfaldet af fradragsretten er ikke lovligheden eller strafværdigheden af forholdet i det pågældende land, men om forholdet ville falde ind under den danske strafbe­stemmelse, hvis gaven mv. var ydet til en offentligt ansat her i landet. Æn­dringen har virkning for udgifter, der afholdes i indkomstår, som påbegyndes 1998-01-01 eller senere. Se hertil cirk 1998 82. Bestemmelsen omfatter ikke gaver mv. til medarbejdere, der ikke er embedsmænd ved danske eller udenlandske myndigheder, og den fjerner således ikke fradragsretten efter tidligere praksis for bestikkelse af medarbejdere ved erhvervsvirksomheder i stater, hvor der er kutyme for den slags betalinger, jf. cirk 1998 82.

Skatteforvaltningen har senere fundet anledning til at præcisere, at der ikke er fradrag for udgifter til bestikkelse o.l., såfremt ydelsen er strafbar i henhold til straffelovens § 299, nr. 2, (bestikkelse i den private sektor) og underlagt dansk straffemyndighed, jf. SKM 2006 469 SKAT. Da der ikke indtil 2006 havde været henvist til straffelovgivningen i ligningsvejledningen, kunne præciseringen potentielt være en stramning af praksis, hvorfor præciseringen først fik virkning fra den 1. august 2006, hvor ligningsvejledningen blev ændret.

At handlingen ikke er strafbar efter straffeloven mv., er ikke ensbetydende med, at der er fradragsret for bestikkelsesudgiften. Fradragsretten vil herefter, selvom den ikke er afskåret af § 8 D, skulle bedømmes på en sædvanlig vurdering af udgiftens karakter af driftsomkostning, jf. statsskattelovens § 6.

Om retsstillingen for bestikkelse, betalt før bestemmelsen blev indsat, se Anders Oreby Hansen i TfS 1997 836 og Tommy V. Christiansen i JUS 2012 34.

[(286)](#bookmark273) Henvisningen til § 10b i lov om fremme af integritet i idrætten blev tilføjet ved L 2015 536 med virkning fra 2015-07-01 for at bekæmpe manipulation af idrætskonkurrencer.

[(287)](#bookmark277) Bestemmelsen er omformuleret ved L 2013 1637 for at sikre, at virksom­heder, der er fuldt eller begrænset skattepligtige her i landet, under ingen omstændigheder vil kunne fradrage udgifter til bestikkelse, uanset om bestik­kelsen er foregået i en fremmed stat m.v., hvor bestikkelsen er lovlig.

[(288)](#bookmark280) § 8 E er indsat ved L 1979 515.

Efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, kan driftsomkostninger, dvs. de udgifter, der i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde ind­komsten, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Derimod kan der ikke foretages fradrag for udgifter til private formål, jf. statsskatte­lovens § 6, stk. 2, i statsskatteloven.

Med bestemmelsen gøres der en undtagelse fra de omtalte regler i statsskat­telovens § 6, idet landbrugeres fradrag efter § 6, stk. 1, litra a, i statsskatte­loven for udgifter til bjergning og opbevaring mv. af halm ikke skal begrænses under hensyn til, at halmen benyttes til fyring i anlæg, som forsyner den private bolig med varme.

Landsskatteretten har i TfS 1992 520 LSR udtalt, at indholdet af § 8 E er af en så speciel karakter, at bestemmelsen ikke kan gøres til genstand for udvi­dende fortolkning. Konkret var dette påberåbt af skatteyder til støtte for, at landbrugere, der anvendte varmevekslere til opvarmning af stuehusene, ikke burde stilles ringere end landmænd, der anvendte halmfyringsanlæg til samme formål.

[(289)](#bookmark278) Bestemmelsen er indsat ved L 2009 462. If. bkg 2012 1080 er reglerne trådt i kraft 2013-01-01 og har virkning for indkomstår, som begynder 2013­01-01 eller senere. Se i øvrigt om indberetningspligten Mette Lehmann Eskildsen i SR-Skat 2013 260.

[(290)](#bookmark279) Dvs. fysiske personer, der er låntagere, medmindre lånet er omfattet af indberetningspligten efter andre bestemmelser i skatteindberetningsloven, eller medmindre renterne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

[(291)](#bookmark281) Skatteministeren har i § 50 i bkg 2023 1016 fastsat nærmere regler om, hvilke identifikationsoplysninger der skal afgives, herunder regler om iden­tifikation m.v. for personer, der ikke har personnumre, og personer, der er bosat eller opholder sig i udlandet.

[(292)](#bookmark282) Stk. 1 og 2 er nyaffattet ved L 2010 546, som også indsætter stk. 3 og 4. Herved blev fradragsretten for forskningsgaver udvidet, således at fysiske personer også kan få fradrag - uden den fradragsbegrænsning, der følger af § 8 A - når de giver gaver til almennyttige foreninger, stiftelser, institutioner mv., der anvender deres midler til forskning. Samtidig er bestemmelsen til­passet i forhold til EU-retten i overensstemmelse med ændringen af § 8 A, der skete ved L 2008 335.

[(293)](#bookmark283) Begreberne "almenvelgørende" og "almennyttige" skal forstås på samme måde, somi § 8 A om fradragsret for gaver til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige institutioner. Om begrebet almennyttig, se Niklas Bjerggaard Andersen i SR-Skat 2012 106 og Hanne Søgaard Hansen i R&R 2016 54 samt note til § 8A.

[(294)](#bookmark284) Det fremgår af Den juridiske vejledning C.A.4.3.5.11, at forskning forstås som videnskabelig undersøgelse og granskning. Undersøgelserne kan indgå som et led i egentlig grundforskning. De kan også være rettet mod praktiske mål eller anvendelser. Før Skatteforvaltningen godkender en forening, skal forvaltningen indhente en udtalelse fra Danmarks Frie Forskningsfond, om hvorvidt foreningen mv. bruger sine midler til forskning.

[(295)](#bookmark285) Sidste led er ændret ved L 2017 1555, som konsekvens af indførelsen af en ny skatteindberetningslov ved L 2017 1536.

[(296)](#bookmark286) Den juridiske vejledning C.A.4.3.5.12 indeholder en liste over institutioner, der er godkendt til at modtage forskningsgaver.

[(297)](#bookmark290) Det betyder, at § 8 H finder anvendelse i de tilfælde, hvor en gave både er omfattet af § 8 A og § 8 H. Herved opnår den skattepligtige mulighed for at anvende beløbsgrænsen i § 8 A til fordel for en anden forening, stiftelse, institution m.v., der er godkendt efter § 8 A.

[(298)](#bookmark291) Udgifter til formueadministration kan fradrages efter statsskattelovens §

6 , hvis udgiften har direkte sammenhæng med erhvervelsen af skattepligtig indkomst.

Fradragsretten er begrænset ved § 8 J, som er indsat ved L 2009 525 med virkning fra og med indkomståret 2010. Herefter kan udgifter til rådgivning vedrørende investering i aktier mv. med henblik på helt eller delvist at erhver­ve et eller flere selskaber mv. med henblik på driften af disse ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Som baggrund for bestemmelsen anføres det i bemærkningerne til lovforsla­get, at et ventureselskab ofte i forbindelse med sine investeringer vil afholde den samme type omkostninger (due diligence, kontraktskoncipering, forhand­linger mv.) som en »almindelig« industriel koncern. Forskellen er, at udgiften anses for en formueforvaltningsudgift for ventureselskabet, mens det er en etableringsudgift for den industrielle koncern. Bestemmelsen vil således være særlig relevant i relation til ventureselskabers (kapitalfondes) omkost­ninger i forbindelse med aktieinvesteringer, som for dem er formueforvalt­ningsudgifter.

§ 8 J finder anvendelse, uanset hvor stor en andel af aktiekapitalen, der er­hverves i det pågældende selskab, og uanset om investoren kun indtræder i ledelsen og driften i et underliggende selskab. Udgifter til rådgivning vil efter omstændighederne i stedet kunne tillæges anskaffelsessummen på de erhver­vede aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 26.

Bestemmelsen erstatter den tidligere § 8 J, der blev indsat ved L 1991 887 med senere ændringer, hvorefter der var fradrag for visse udgifter til rådgiv­ning. Se hertil SKM 2012 13 HR om den tidligere retstilstand vedrørende formueforvaltning.

Fradragsbegrænsningen gælder kun eksterne rådgivere mv., idet der kan være fradrag for udgifter til ansatte rådgivere efter § 8 N.

[(299)](#bookmark292) Se hertil cirk 1996 72 pkt. 14.11.

Stk. 4-6 er indsat ved L 1998 434 med virkning fra indkomståret 1999. Ved samme lov blev anpartsreglerne i personskatteloven udvidet til også at om­fatte virksomhed med produktion af juletræer og pyntegrønt som nævnt i § 8 K, stk. 2, når virksomheden har 3 eller flere ejere, og ejeren ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. Overskud ved sådan virksomhed er herefter kapitalindkomst, underskud kan ikke modregnes i anden indkomst, og virksomhedsordningen kan ikke anvendes.

Om periodisering af udgifter til plantning og etablering af læhegn, se TfS 2002 304 H (U 2002 1162 H).

[(300)](#bookmark293) Stk. 1 vedrører udgifter til nyplantning af fredskov.

Nyplantning er, når et ikke tidligere tilplantet areal beplantes, og dette ikke sker til erstatning for et tilsvarende areal på samme ejendom. Bestemmelsen udgør en undtagelse til hovedreglen om, at nyplantninger betragtes som en ikke-fradragsberettiget etableringsudgift.

Som eksempel på nyplantningsudgifter, der er omfattet af § 8 K, stk. 1, kan nævnes udgifter til klargøring af arealet før plantning, herunder rydningsud­gifter, udgifter til planter, frø og materialer samt lønudgifter og materielleje. For så vidt angår løn til egne ansatte skal der foretages en udskillelse af de lønudgifter, der vedrører nyplantningen. Også udgifter til projektering, kon­sulentbistand, indhentelse af deklaration, tinglysning mv. er omfattet af fradragsretten. Det er en betingelse for fradrag efter bestemmelsen, at arealet faktisk bliver fredskov. Hvis fredskovpligten undtagelsesvis senere skulle blive ophævet, kan endnu ikke fratrukne beløb ikke fratrækkes efter § 8 K, stk. 1. Efter Landsskatterettens opfattelse er fradragsretten for nyplantning af fredskov efter § 8 K ikke kun betinget af, at der er tinglyst fredskov, men tillige af, at der efter en konkret vurdering er tale om erhvervsmæssig virk­somhed. Dette ansås ikke at være tilfældet i SKM 2006 92 LSR.

[(301)](#bookmark295) Denne formulering er indføjet ved L 2004 458 for at tilpasse reglerne til skovlovens regler om registrering af fredskov.

[(302)](#bookmark296) Stk. 2 vedrører udgifter til plantning af juletræer, frugttræer mv.

Efter ordlyden af og forarbejderne til § 8 K, stk. 2, vedrører fradragsretten for udgifter til plantning af juletræer og pyntegrønt alene udgifter forbundet med indkøb og plantning af træerne. Se hertil SKM 2010 433 HR.

Bestemmelsen gælder ved såvel nyplantning som genplantning uden for fredskov. Om genplantning i fredskov se Den juridiske vejledning C.C.4.4.6.

[(303)](#bookmark297) Herved forstås, at en beplantning af grantræer er bestemt til juletræs- og pyntegrøntproduktion, hvor træerne afdrives væsentligt tidligere end ved tømmerproduktion.

[(304)](#bookmark298) Stk. 3 vedrører udgifter til anlæg af læhegn.

Fradragsretten omfatter såvel nye læhegn som genplantning af tidligere læhegn. Læhegn skal i overensstemmelse med læhengslovens § 1 forstås som: »en sammenhængende plantning af træer eller buske med indtil syv planterækker og en bredde af ikke over 10 m, der:

a) anlægges med det formål at nedsætte vindhastigheden over arealer, herun­der arealer med anlæg, der anvendes i forbindelse med jordbrugsmæssig produktion m.v.

b) er anlagt med det formål, der er angivet under a., og fortsat tjener dette, eller

c) i øvrigt i væsentlig grad tilgodeser det formål, der er angivet under a.« Ved L 1993 475 er fradragsretten i forbindelse med en udvidelse af tilskuds­mulighederne efter læhegnsloven udvidet til også at omfatte supplerende lægivende løvtræplantninger. Ved supplerende lægivende løvtræsplantninger forstås beplantninger af overvejende løvfældende træer og buske, der etableres samtidig med og i tilknytning til anlæg af læhegn, for at fremme læhegnets lægivende virkning samt virkning for landskabs- og naturforhold. Denne ændring er trådt i kraft 1994-04-15, jf. bkg 1994 242.

I TfS 1997 770 LSR ansås et levende hegn omkring en minkfarm for at falde uden for læhegnsloven, hvorfor udgifterne til hegnet ikke kunne fratrækkes efter § 8 K, stk. 3. De kunne derimod afskrives efter afskrivningslovens § 18, stk. 1, litra c (nu § 14, stk. 3). Derimod ansås beplantning af asketræer med 5-10 meters afstand mellem træerne langs en landbrugsejendoms skel mod offentlig vej for omfattet af fradragsreglen, jf. SKM 2002 202 LSR.

I SKM 2002 422 LSR fandt Landsskatteretten, at en erstatning for tab af le­vende hegn var skattepligtig. Begrundelsen var, at erstatningen var ydet til dækning af en udgift, der var fradragsberettiget efter § 8 K, stk. 3.

I SKM 2002 502 LSR fandt Landsskatteretten, at asketræer (Westhof Glomein Tyskland), plantet på række med en indbyrdes afstand på 5-10 m, var omfattet af § 8 K, stk. 3. Det fremgik af sagen, at denne bredkronede kloning af asketræer efter få år ville danne sammenhængende trækroner med en væsentlig vindbremsende effekt i en højde af ca. 2 m over terræn og opefter. Denne form for læplantning var ifølge en konsulent netop den rette på den konkrete strækning.

[(305)](#bookmark301) Stk. 4 vedrører udgifter til plantning af flerårige energiafgrøder.

Det er ikke en hindring for fradraget, hvis det senere viser sig, at der ikke kan findes afsætning for en afgrøde til anvendelse til produktion af energi, eller hvis afgrøden anvendes til andre formål end produktion af energi. I så­danne tilfælde skal der således ikke ske genoptagelse af skatteansættelsen.

Det er ikke et krav, at plantningen er foretaget som led i erhvervsmæssig virksomhed.

[(306)](#bookmark287) Anskaffelsessummer og afståelsessummer for træer mv., der er omfattet af § 8 K, stk. 1-4, skal omregnes til kontantværdi.

Afskrivningslovens § 56 anvendes tilsvarende, jf. L 1998 434 § 16, stk. 10. Dette indebærer, at der for træer mv., der er anskaffet før indkomståret 1999, ikke skal ske kontantomregning af anskaffelsessummen, idet der efter de hidtil gældende regler ikke har været krav herom.

[(307)](#bookmark288) Reglerne i § 8 K, stk. 1-5, gælder som udgangspunkt også for udgifter til plantning på lejet eller forpagtet jord.

Det gælder dog ikke adgangen til straksfradrag for udgifter, der ikke overstiger 25.000 kr. pr. år pr. ejendom, samt adgangen til at fratrække udgifter, der endnu ikke er fratrukket ved salg af ejendommen.

[(308)](#bookmark289) § 8 L er indsat ved L 2007 90.

Friplejeboligleverandører, som har modtaget støtte efter lov om friplejeboliger i forbindelse med etableringen, kan blive pålagt at indbetale beløb til Landsbyggefonden. Bestemmelsen giver ret til fradrag for beløb, der skal indbetales til Landsbyggefonden efter reglerne i lov om friplejeboliger.

Indbetaling til Landsbyggefonden kan for det første forekomme som følge af, at huslejeindtægterne overstiger udgifterne til lån og drift af friplejeboli- gerne.

Indbetaling til Landsbyggefonden kan for det andet forekomme i forbindelse med afhændelse af en friplejeboligbebyggelse og de hertil knyttede servicea­realer.

Indbetaling til Landsbyggefonden kan for det tredje forekomme i forbindelse med, at friplejeboligbebyggelsen og de hertil knyttede servicearealer tages i brug til anden anvendelse.

Det er en betingelse for retten til fradrag efter § 8 L, at friplejeboligleveran- døren er forpligtet til at indbetale beløbet til Landsbyggefonden efter lov om friplejeboliger. Der er kun fradragsret for beløb, som faktisk er indbetalt til Landsbyggefonden.

[(309)](#bookmark294) Stk. 1 er nyaffattet ved L 2009 521, hvorved bestemmelsen er forenklet. Bestemmelsen indebærer, at arbejdsmarkedsbidrag af indkomst omfattet af arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk. 1, nr. 2, samt §§ 4 og 5 fragår ved opgørelsen af den pågældendes skattepligtige indkomst for indkomstår, bi­draget vedrører.

Bestemmelserne i arbejdsmarkedsbidragsloven angår vederlag i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, herunder efterbetalinger mv. i forbindelse hermed samt den skattepligtige værdi af udbytter som nævnt i § 16 A, stk. 5, og indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed.

Tilsvarende gælder for indkomst omfattet af arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk. 1, nr. 1, når arbejdsgiveren ikke er indeholdelsespligtig af udbetalt løn, vederlag, honorar mv. til den ansatte.

Bestemmelsen i arbejdsmarkedsbidragsloven angår vederlag i penge eller naturalier for personligt arbejde i ansættelsesforhold, herunder løn i opsigel­sesperiode, løn under sygdom og barsel mv., efterbetalinger, fratrædelsesgodt­gørelser, efterløns- og pensionslignende ydelser mv., når sådanne ydelser har sammenhæng med et tidligere ansættelsesforhold eller hverv.

Fradraget foretages i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 6.

[(310)](#bookmark299) Stk. 2 og 3 er indsat ved L 2009 521 med virkning fra og med indkomst­året 2011.

For personer omfattet af kildeskattelovens § 1 fragår obligatoriske udenland­ske sociale bidrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, som bidraget vedrører. Det forudsætter dog for det første, at den pågældende i henhold til en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er hjemmehørende i fremmed stat, Grønland eller Færøerne , og for det andet er omfattet af social sikringslovgivning i fremmed stat i medfør af De Euro­pæiske Fællesskabers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet.

Fradraget foretages i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 6.

Tilsvarende gælder for personer, som i medfør af en mellemfolkelig aftale, som Danmark har tiltrådt, er omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning. Fradraget er betinget af, at personen kan dokumentere at være omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning. Dokumentation for obligatorisk social sikring i en anden EU- eller EØS-medlemsstat m.fl. sker ved at fremlægge en afgørelse herom.

Obligatoriske sociale bidrag nævnt i bestemmelsen omfatter lovpligtige soci­ale bidrag, som opkræves hos lønmodtageren selv eller den selvstændigt er­hvervsdrivende til sociale sikringsordninger, som personen efter forordning nr. 883/2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger eller anden konvention eller bilateral aftale har pligt til at betale. Efter forordningen kan en person kun være omfattet af en medlemsstats regler om social sikring for en given periode.

Bidrag til sociale sikringsordninger etableret gennem en kollektiv overens­komst er derimod ikke fradragsberettigede efter bestemmelsen. Det samme gælder øvrige frivillige ordninger om social sikring.

Se hertil SKM 2018 543 SR, som vedrørte en deltidsansat, der boende i Danmark og arbejdede i Sverige, men også havde hjemmearbejde i Danmark. Skatterådet fandt, at spørger, hvis vedkommende var omfattet af en svensk social sikring efter EU’s forordninger, kunne fradrage obligatoriske sociale bidrag, som var lovpligtige og betalt af spørgeren selv. Derimod kunne spørger ikke fratrække sociale bidrag betalt af den svenske arbejdsgiver, dvs. arbejdsgiverafgifter. Omvendt skulle spørgeren ikke betale skat af disse ar­bejdsgiverafgifter som indkomst.

[(311)](#bookmark300) Stk. 4 og 5 er indsat ved L 2008 335.

Bestemmelsen i stk. 4 medfører, at en lønmodtager, som er hjemmehørende i en anden EU- eller EØS-medlemsstat, kan få fradrag ved dansk beskatning for udenlandske obligatoriske sociale arbejdsgiverafgifter, som den pågæl­dende har afholdt efter en aftale med sin danske arbejdsgiver i overensstem­melse med EU's forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdrivende og deres familier, der flytter inden for Fællesskabet.

Fradraget foretages i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 6.

[(312)](#bookmark302) Bestemmelsen, der er indsat ved L 2017 1684, har baggrund i de to hø­jesteretsdomme SKM 2017 512 HR og SKM 2017 513 HR, der fastslog, at der ikke var hjemmel i skattelovgivningen til at fradrage lønudgifter, der vedrører etablering af ny virksomhed eller udvidelse af eksisterende virksom­hed. Efter den nu vedtagne bestemmelse er udgifter af den nævnte art fradragsberettigede, selv om medarbejderen eller bestyrelsesmedlemmet ikke eller kun delvist har beskæftiget sig med opgaver relateret til den løbende drift af virksomheden.

Problematikken og lovændringen er kommenteret af Inge Langhave Jeppesen i SR-Skat 2017 nr. 5 s. 226 ff. og SR-Skat 2018 nr. 1. Se også Højesterets­dommer Lars Apostoli i Festskrift til advokat Tommy V. Christiansen, 2019, s.33ff

Udvidelsen af fradragsretten har virkning tilbage fra og med indkomståret 2008. Ændringsloven indeholder følgende overgangsregel: "En skattepligtig, der ønsker at få ændret indkomstansættelsen som følge af denne lovs § 1 nr.

1, skal anmode told- og skatteforvaltningen om genoptagelse senest den 1. juli 2018, medmindre den skattepligtige har en længere frist for det pågæl­dende indkomstår efter bestemmelserne i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.”

[(313)](#bookmark303) Bestemmelsen giver adgang til at fradrage lønudgifter mv., der vedrører etablering af ny virksomhed eller udvidelse af igangværende virksomhed, ligesom bestemmelsen også omfatter tilfælde, hvor etableringen eller udvi­delsen ikke gennemføres, jf. f.eks. LSR af 03.06.2019 Journalnr. 16-1395737 Selvom lønmodtagerudgiften mv. ikke skal relatere sig til den løbende drift af virksomheden, er der ikke med bestemmelsen ændret ved, at der ikke er fradrag for private udgifter, jf. fx U 1984 177 HRD, hvor Højesteret ikke fandt grundlag for at tilsidesætte ligningsmyndighedernes skøn over en fabri­kants fradragsberettigede lønudgift til en kvindelig ansat, der delvist fandtes at have anvendt sin arbejdstid i fabrikantens private interesse.

Højesteret udtalte i SKM 2024 177 HR, at § 8 N blev indført med det hoved­sigte at skabe hjemmel for fradrag af lønudgifter, der vedrører etablering af ny virksomhed eller udvidelse af eksisterende virksomhed samt lønudgifter vedrørende køb, salg og omstrukturering af en virksomhed. Der var imidlertid ikke efter bestemmelsens ordlyd eller forarbejder holdepunkter for at anse fradragsretten for at være begrænset til dette hovedsigte. Afgørende for fradragsretten er, om lønudgifterne er erhvervsmæssige, hvorved der efter forarbejderne menes udgifter, som virksomheden afholder med det formål at understøtte driften af virksomheden på såvel kort som langt sigt, og om udgiften er afholdt i virksomhedens interesse. Højesteret udtalte endvidere, at lønudgifter, som R havde afholdt for at opfylde sit uddelingsformål, angik en aktivitet, der var en integreret del af foreningens virksomhed. Da lønud­gifterne endvidere var afholdt i foreningens interesse i at opfylde sit formål og understøttede driften af foreningens samlede virksomhed, fandt Højesteret, at udgifterne var erhvervsmæssige. Dette på trods af Skatteministeriets an­bringender om, at R's udgifter til filantropi ikke er afholdt med det formål at opnå overskud.

[(314)](#bookmark303) Omfatter også udgifter til løn under ferie, jf. SKM 2019 636 SKTST.

I de tilfælde, hvor en lønudgift skal tillægges anskaffelsessummen for et aktiv, kan udgiften ikke fradrages efter ligningslovens § 8 N. Som et eksempel herpå nævnes i forarbejderne til bestemmelsen det tilfælde, at virksomheden anvender egne medarbejderes arbejdskraft til opførelse af en ny lagerhal. I dette tilfælde kan lønudgifterne ikke fratrækkes direkte, men tillægges anskaf­felsessummen for det pågældende aktiv (lagerhallen). For det tilfælde, at projektet endeligt opgives, vil udgifterne imidlertid fra og med dette tidspunkt være forgæves afholdte anlægsudgifter (formueudgifter), jf. SKM 2021 473 SR. Forarbejderne til ligningslovens § 8 N nævner herom, at erhvervsmæssige lønudgifter også kan fratrækkes i de tilfælde, hvor overvejelserne om en ud­videlse af en virksomhed ikke konkret effektueres, dvs. at lovforslaget også omfatter forgæves afholdte lønudgifter. I SKM 2021 473 SR tager Skatterådet ikke stilling til, om fradraget for disse lønudgifter konkret skal ske efter statsskattelovens § 6, litra a, eller ligningslovens § 8 N.

[(315)](#bookmark304) Det fremgår af forarbejderne, at fradragsretten omfatter “…udgifter, der afholdes direkte til fordel for virksomhedens egne ansatte og bestyrelsesmed­lemmer, såsom løn, vederlag, bonus og lønaccessorier (kursusudgifter, fri telefon mv.).”. Såfremt vederlaget mv. ikke udbetales til en person, der er omfattet af personkredsen “virksomhedens egne ansatte og bestyrelsesmed­lemmer”, har virksomheden ikke fradrag efter ligningslovens § 8 N, jf. dog stk. 2 om sambeskattede selskaber.

[(316)](#bookmark305) Den udvidede fradragsret omfatter alene lønudgifter mv. til virksomhedens egne medarbejdere i ansættelsesforhold, men derimod ikke virksomhedens udgifter til eksterne konsulenter og rådgivere mv.

[(317)](#bookmark306) Stk. 2 blev ændret ved ved L 2023 1563.

Bestemmelsen i ligningslovens § 8 N, stk. 2, indebærer, at et koncernselskab, der har haft nytte af opgaver udført af ansatte i et sambeskattet selskab, har fradragsret for betalinger, der på armslængdevilkår ydes til dækning af det modtagende selskabs lønudgifter m.v.

Det følger af ændringen, at betalinger til koncernselskaber, der er skattemæs­sigt hjemmehørende i udlandet, vil kunne fradrages efter bestemmelsen, selv om koncernen ikke har valgt international sambeskatning. Det bemærkes, at det dog følger af ligningslovens § 5 H, stk. 1, at der ikke er adgang til at fradrage betalinger til bl.a. koncernselskaber, der er hjemmehørende i lande, der er omfattet af opregningen i ligningslovens § 5 H, stk. 2, af de lande, der omfattet af defensive foranstaltninger over for lande på EU's sortliste over skattelylande. Ligningslovens § 5 H, stk. 1, er således en specialbestemmelse, der går forud for skattelovgivningens øvrige regler, herunder fradragsbestem­melsen i ligningslovens § 8 N.

[(318)](#bookmark308) For at sikre fradragsretten på sambeskatningsniveau, uanset hvilket selskab i koncernen, der har afholdt de pågældende udgifter, bestemmes det i stk. 2, at det selskab, der har haft nytte af de afholdte lønudgifter mv., og derfor foretager en korresponderende betaling til det sambeskattede koncernselskab, som har afholdt udgifterne, har fradrag for den korresponderende betaling. Det er en forudsætning, at der sker betaling på armslængdevilkår. Såfremt der ikke sker sambeskatning af det betalende selskab og selskabet, der har personen i ansættelsesforhold mv., er der ikke fradrag efter bestemmelsen, uanset det betalende selskabs nytte af medarbejderen mv., jf. SKM 2018 432 SR.

[(319)](#bookmark309) Stk. 3 er indsat ved L 2022 905 med virkning for indkomstår, der påbe­gyndes 2023-01-01 eller senere.

Ved bestemmelsen indføres et loft over fradrag for lønudgifter mv., der gælder for alle virksomheder, som har adgang til at fradrage erhvervsmæssige lønudgifter mv. efter stk. 1 og 2.

De aktuelle årsniveauer offentliggøres på [Skatteministeriets hjemmeside](https://www.skm.dk/skattetal/satser/regulering-af-beloebsgraenser/beloebsgraenser-i-skattelovgivningen-der-reguleres-efter-personskattelovens-20-2021-2022/). Fradragsloftet gælder lønudgifter pr. person pr. indkomstår, uanset om perso­nen, som udgiften vedrører, er skattepligtig til Danmark eller ej.

For personer, der er skattepligtige til Danmark, opgøres fradragsloftet på baggrund af udgifter, der hos personen, som udgiften vedrører, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller beskattes som en arbejds­markedsbidragspligtig ydelse. Envidere medregnes udgifter til befordring, der er betalt af arbejdsgiveren, og som hos modtageren er skattefri efter § 9

C, stk. 7. I visse tilfælde medreges også værdien af købe- og tegningsretter til medarbejderaktier mv. Se hertil stk. 5 og de tilhørende bemærkninger. For personer, der ikke er skattepligtige til Danmark, opgøres fradragsloftet på baggrund af udgifter til ydelser, der ville have været beskattet som en ar­bejdsmarkedsbidragspligtig ydelse, såfremt personen var skattepligtig her til landet. Herved sikres det, at fradragsloftet ikke vil kunne omgås ved at ansætte en person med en løn, der overstiger loftet, i et koncernforbundet udenlandsk selskab eller lignende.

[(320)](#bookmark313) Stk. 4 er indsat ved L 2022 905.

Bestemmelsen indebærer, at fradragsloftet i stk. 3 finder samlet anvendelse for alle skattepligtige, der er interesseforbundne i medfør af § 2. Det vil bl.a. sige, at der gælder et samlet fradragsloft på koncernniveau for interessefor­bundne virksomheder mv.

Koncernbegrebet i stk. 2 følger sambeskatningskredsen, hvilket skyldes, at et fradrag for en lønudgift skal kunne tages i sambeskatningsindkomsten, men ikke skal kunne tages i selskaber, der ikke er sambeskattede. Begrundel­sen for, at koncernbegrebet i § 2 anvendes, er, at fradragsloftet skal gælde samlet for selskaber, fonde og foreninger mv., der har samme ejer- eller ak­tionærkreds eller er under fælles bestemmende indflydelse. Herved sikres, at fradragsloftet ikke kan omgås ved at fordele udgifterne til løn mellem flere selskaber i to forskellige koncerner efter selskabsskattelovens §§ 31 eller 31 A, men som har samme ultimative aktionær.

Såfremt flere skattepligtige, der er interesseforbundne som nævnt i § 2, har lønudgifter mv. til den samme person i samme indkomstår, fordeles fradragsloftets grundbeløb forholdsmæssigt mellem de skattepligtige. Bestem­melsen er i forarbejderne skildret ved hjælp af følgende eksempel:

»Hvis en person modtager 5 mio. kr. i løn i et selskab og 5 mio. kr. i løn i et koncernforbundet selskab, så skal fradragsloftet fordeles forholdsmæssigt mellem de to selskaber. Er fradragsloftet fx i det pågældende indkomstår 8 mio. kr., betyder det, at de to selskaber begge vil skulle fradragsbeskæres med 1 mio. kr.«

Det fremgår endvidere af forarbejderne, at fradragsloftet også gælder for et partnerselskab (P/S) og dets koncernforbundne datterselskaber. Da et partner­selskab er skattemæssigt transparent, vil fradragsloftet i et sådant tilfælde skulle fordeles forholdsmæssigt mellem de forskellige ejere.

[(321)](#bookmark316) Stk. 5 er indsat ved L 2022 905.

Bestemmelsen indebærer, at værdien af købe- og tegningsretter til medarbej­deraktier mv., der er omfattet af § 28, og som dermed beskattes som personlig indkomst hos modtageren på udnyttelsestidspunktet, tillægges de udgifter, der er omfattet af fradragsloftet i stk. 3, i det indkomstår, hvor købe- hhv. tegningsretten udnyttes. Det skyldes, at selskabet efter § 28, stk. 3, først kan fradrage den del af den udgiften, der svarer til købe- hhv. tegningsrettens værdi på udnyttelsestidspunktet, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor købe- hhv. tegningsretten udnyttes.

Ved opgørelsen af fradragsloftet vil udgifter til købe- og tegningsretter til aktier kun skulle medregnes med en værdi, der svarer til den del, der udgør forskellen mellem markedskursen og udnyttelseskursen. Udgifter, der er forbundet med udstedelsen af købe- eller tegningsretten, såsom revisor- og advokatomkostninger, medregnes ikke.

Værdien tillægges de udgifter, der er omfattet af fradragsloftet i stk. 3, for den person, som købe- eller tegningsretten oprindeligt er udstedt til, uanset om personen forinden har afstået købe- eller tegningsretten.

For køberetter og tegningsretter, der beskattes efter reglerne i § 16, er værdien heraf skattepligtig for modtageren og fradragsberettiget for selskabet mv. på retserhvervelsestidspunktet. Udgifterne til disse vil således være omfattet af fradragsloftet i stk. 3 i det indkomstår, hvor modtageren erhverver ret til købe- hhv. tegningsretten.

Købe- og tegningsretter til medarbejderaktier, der er omfattet af § 7 P, og som beskattes som aktieindkomst, medregnes ikke ved opgørelsen af udgifter, der er omfattet af fradragsloftet i stk. 3, da selskaber mv. ikke har fradrag i disse tilfælde.

For yderligere information henvises til eksemplerne i det fremsatte lovforslag 2021-2022 nr. 161 (de specielle bemærkninger til lovforslagets § 4).

[(322)](#bookmark317) Bestemmelsen er oprindeligt indsat ved L 1995 214. Formålet er at undgå den genoptagelse af indkomstansættelsen for udbetalingsåret, der tidligere fandt sted, når tilbagebetalingspligt er opstået i efterfølgende år. Ændringen er baseret på, at kontanthjælpsmodtageren kan få sin forskudsansættelse ændret, når kommunalbestyrelsen har fastsat en betalingsordning. Samtidig er kommunerne pålagt indberetningspligt med hensyn til modtagne tilbage­betalinger, jf. skatteindberetningslovens § 33.

Bestemmelsen er nyaffattet ved L 2002 438, hvorefter adgangen til fradrag er udvidet til foruden kontanthjælp at omfatte tilbagebetaling af skattepligtig introduktionsydelse, særlig introduktionsydelse og éngangshjælp efter de nævnte love.

[(323)](#bookmark318) Fradraget sker i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 9.

[(324)](#bookmark319) Bestemmelsen er oprindelig indsat ved L 1996 488, der er trådt i kraft 1996-07-15, jf. bkg 1996 657. Ved L 2010 1559 er bestemmelsen omformu­leret, således at fradragsordningen med virkning fra 2010 er udvidet til alle former for vedvarende energi, omfattet af definitionen af vedvarende energi i lov om fremme af vedvarende energi. Efter § 2, stk. 2, i lov om fremme af vedvarende energi forstås ved vedvarende energikilder bl.a. vindkraft, biogas, biomasse, solenergi, bølge- og tidevandsenergi og geotermisk varme. Efter § 2, stk. 3, i samme lov kan klima- og energiministeren fastsætte nærmere regler om, hvilke energiformer, der kan betegnes som vedvarende energi. Bestemmelsen er endvidere ændret ved L 2020 738, jf. noten til stk. 5 og 6.

[(325)](#bookmark319) Ved L 2012 1390 er det bestemt, at ejere af eksisterende vedvarende energianlæg, der for indkomståret 2012 har valgt at anvende den erhvervs­mæssige opgørelsesmetode, i hele den resterende ejertid skal anvende denne metode og ikke senere har mulighed for at skifte til den skematiske metode. Ændringen svarer til de begrænsninger, der allerede gælder for de ejere af vedvarende energianlæg, der har valgt at anvende den skematiske opgørelses­metode. Ved loven fjernes desuden den hidtil gældende generelle mulighed for, at ejere af vedvarende energianlæg kan opgøre den skattepligtige indkomst af det vedvarende energianlæg efter de regler, der gælder for erhvervsdriven­de. Herefter er det alene ejere af nye anlæg, der kan anses for at drive er­hvervsvirksomhed efter de almindelige skatteregler, der kan opgøre den skattepligtige indkomst efter reglerne for erhvervsdrivende. Ændringen har alene virkning for ejere af vedvarende energi-anlæg, der fra og med 2012­11-20 indgår en bindende aftale om opsætning af anlægget. Ejere af eksiste­rende anlæg kan fortsat opgøre den skattepligtige indkomst efter de regler, der gælder for erhvervsdrivende, så længe de ejer dette anlæg. Dette gælder dog kun i det nuværende anlægs levetid.

Ordningen er af hensyn til EU's statsstøtteregler begrænset til husholdninger­ne.

[(326)](#bookmark307) Bundfradraget blev ved L 2010 1559 forhøjet fra 3.000 kr. til 7.000 kr. Ved L 2012 1390 er det i overensstemmelse med praksis præciseret, at bundfradraget gælder for hver ejer af vedvarende energianlæg, uanset hvor mange anlæg eller andele i forskellige anlæg den pågældende ejer.

[(327)](#bookmark310) Der kan således heller ikke foretages fradrag i anden indkomst for et evt. underskud ved vindmølledriften.

[(328)](#bookmark311) Indtægterne indgår i så fald ikke i opgørelsen af overskud fra selvstændig erhvervsvirksomhed, og dermed ikke i grundlaget for beregning af arbejds­markedsbidrag, og de pågældende vindmølleejere omfattes ikke af anparts- reglerne. Se også § 29, stk. 4.

[(329)](#bookmark312) Stk. 5 er nyaffattet ved L 2020 738.

Fremover vil den skematiske opgørelse af den skattepligtige indkomst efter stk. 1-4 alene kunne anvendes af fysiske personer med VE-anlæg, der er knyttet til en husstand, og som ikke har et erhvervsmæssigt formål.

Herved begrænses anvendelsesområdet som følge af ophævelsen af køberets­ordningen, idet VE-anlæg og andele i VE-anlæg, hvor anlægget eller andele­nes udbudspris er fastsat efter de samme principper som udbudsprisen for vindmølleandele i § 14, stk. 4, i lov om fremme af vedvarende energi, ikke længere vil kunne omfattes af bestemmelsen - med de undtagelser, der gælder efter stk. 6.

Køberetsordningen var en ordning i lov om vedvarende energi, som havde til hensigt at fremme udbygningen af vindmøller og solcelleanlæg ved at øge den lokale interesse i nye vindmølle- og solcelleprojekter. Ordningen indebar overordnet, at opstillere af nye vindmølleprojekter var forpligtet til at udbyde minimum 20 pct. af projektet til lokale borgere, men ordningen blev ophævet vedL 2020 738 da den ikke virkede efter hensigten. Ordningen gælder fortsat for andele udbudt før den 1. juni 2020, jf. SKM 2022 229 SR.

[(330)](#bookmark314) Stk. 6 er nyaffattet ved L 2020 738.

Bestemmelsen ændres som følge af ophævelsen af køberetsordningen, således at den skattepligtige indkomst for andele i VE-anlæg, hvor andelen er udbudt før den 1. juni 2020, og hvor den skattepligtige indkomst for indkomståret 2020 er opgjort efter den skematiske ordning, fortsat skal opgøres efter den skematiske ordning.

Den skattepligtige indkomst for andele, der oprindeligt er udbudt før ophæ­velsen af køberetsordningen, vil derfor fortsat kunne anvende den skematiske opgørelsesmetode for indkomsten fra VE-anlægget, såfremt andelen opfyldte betingelserne for at kunne anvende denne opgørelsesmetode på tidspunktet for udbuddet af andelen. Det gælder også for sådanne andele, der efterfølgende sælges til en anden ejer.

[(331)](#bookmark315) Med stk. 7, der oprindeligt er indsat ved L 2012 1390 § 4, er værdiansæt­telsen af den elektricitet, der er produceret i en erhvervsdrivendes virksomhed, og som anvendes i ejerens private boligejendom, ændret. De ændrede regler gælder både for elektricitet, der leveres til en ejendom, der er beboet af ejeren, dennes nærtstående og medarbejdere i virksomheden. Hvis der f.eks. opsættes et solcelleanlæg på et landbrugs driftsbygninger, der både forsyner driftsbyg­ninger, stuehus, aftægtsbolig og medarbejderbolig med energi, bliver leveran­cerne af el til stuehus, aftægtsbolig og medarbejderbolig beskattet efter de foreslåede regler. Ændringerne har virkning for erhvervsdrivende, som an­skaffer vedvarende energianlæg 2012-11-20 eller senere.

[(332)](#bookmark320) § 8 Q er indsat ved L 2021 2611 med virkning for beløb, der er modtaget den 11. marts 2020 eller senere.

Formålet med bestemmelsen er at skabe større forudsigelighed om tidspunktet for beskatning af skattepligtige beløb, der er modtaget i henhold til en hjæl­pepakke som følge af COVID-19, og skattepligtige erstatninger eller kom­pensationer, der er modtaget som følge af lov om aflivning af og midlertidigt forbud mod hold af mink.

[(333)](#bookmark321) Beløb, der er modtaget i henhold til en hjælpepakke som følge af COVID- 19, er som udgangspunkt skattepligtige for modtageren på tidspunktet, hvor modtageren har erhvervet endeligt ret til beløbet (»retserhvervelsesprincip- pet«).

Et betydeligt antal hjælpepakker er dog udformet således, at den administre­rende myndighed ikke inden udbetalingen tager endeligt stilling til, om be­løbsmodtagerne opfylder betingelserne for at modtage beløbene. Når retten til en skattepligtig indtægt afhænger af betingelser, som vedrører fremtidige forhold, sondres der efter praksis mellem såkaldte »resolutive betingelser«, hvorved forstås betingelser, som ikke udskyder beskatningstidspunktet, og »suspensive betingelser«, hvorved forstås betingelser, som udskyder beskat­ningen indtil det tidspunkt, hvor det er afklaret, om betingelserne er opfyldt. Efter de pågældende hjælpepakker skal modtagerne efterfølgende indsende dokumentation for, at betingelserne for kompensation faktisk har været op­fyldt. Den administrerende myndighed vil herefter træffe sin endelige afgø­relse om retten til kompensation, hvilket kan skabe usikkerhed i forhold til beskatningsgrundlaget og -tidspunktet.

Bestemmelsen i stk. 1 indebærer, at modtagere af skattepligtige beløb i hen­hold til en COVID-19-hjælpepakke frit kan vælge, i hvilket indkomstår et modtaget beløb skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Beskatningstidspunktet vil dog aldrig kunne ligge forud for det indkomstår, hvor beløbet er modtaget, og beskatningen kan højst udskydes indtil det indkomstår, hvor der er truffet administrativ afgørelse om retten til beløbet. Valgfriheden med hensyn til beskatningstidspunktet kan udøves samlet for beløb, der er modtaget efter en COVID-19-hjælpepakke. Ved beløb modtaget efter en COVID-19-hjælpepakke forstås et beløb, der er udbetalt samlet, og som vedrører samme kompensationsordning og samme kompensationsperiode.

Et sådant samlet udbetalt engangsbeløb vil således i relation til beskatnings­tidspunktet ikke kunne fordeles ud over flere indkomstår.

Hvis der er udbetalt kompensation ad flere gange eller i henhold til flere kompensationsordninger, vil valget derimod kunne udøves for hver enkelt udbetaling. Hvis der på samme tidspunkt er sket en samlet udbetaling, men denne samlede udbetaling omfatter beløb udbetalt efter flere forskellige kompensationsordninger eller omfatter flere forskellige kompensationsperi­oder under samme ordning, vil valget ligeledes kunne udøves for den del af den samlede udbetaling, der vedrører samme kompensationsordning og samme periode, forudsat at størrelsen af beløbene fra hver enkelt ordning klart kan udskilles.

[(334)](#bookmark322) Det fremgår af forarbejderne, at eksempler på hjælpepakker, hvorefter der kan udbetales beløb, inden der er truffet afgørelse om retten til beløbet, er hjælpepakkerne om lønkompensation, fx bkg 2020 1116 om en midlertidig lønkompensationsordning til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 og bkg 2020 1149 om midlertidig lønkompensationsordning på Social- og Indenrigsministeriets område til foreninger, selvejende institutioner og fonde mv. med primært offentlig finansiering.

Som eksempler på hjælpepakker, hvor der derimod allerede på udbetalings­tidspunktet er truffet afgørelse om retten til beløbet, nævnes hjælpepakkerne fastsat ved hhv. Kulturministeriets anvisning til Støtte til forlystelsesparkers tilsynsafgift til forlystelsesapparater og erhvervskøretøjer i 2020 vedtaget på baggrund af aktstykke nr. 63 af 25. november 2020 og bkg 2020 1137 om kompensation for faktiske omkostninger til rejseudbydere og formidlere for udenlandske rejsearrangører som følge af COVID-19. Modtagere af udbeta­linger efter disse hjælpepakker vil således ikke efter stk. 1 kunne vælge at udskyde beskatningen til et senere indkomstår end det år, hvor beløbene er udbetalt, idet modtagerne har erhvervet ret til beløbene på udbetalingstids­punktet.

[(335)](#bookmark324) Bestemmelsen i stk. 3, 1. pkt., indebærer, at det valg, den skattepligtige har truffet med hensyn til, om der skal ske beskatning af beløb i et givet indkomstår eller ej, er bindende ved udløbet af oplysningsfristen for det indkomstår, valget vedrører, jf. dog stk. 3, 2. og 3. pkt.

Der behøver ikke at være tale om et udtrykkeligt valg, som positivt tilkende­gives over for Skatteforvaltningen. Valget kan også ske stiltiende ved, at virksomheden blot medtager beløbet eller undlader at medtage beløbet til den skattepligtige indkomst i et givent indkomstår.

[(336)](#bookmark323) Bestemmelsen i stk. 3, 2. pkt., indebærer, at den skattepligtige fsva. beløb modtaget i indkomståret 2020 kan ændre sit valg vedrørende indkomståret 2020 inden udløbet af oplysningsfristen for indkomståret 2021.

[(337)](#bookmark325) Bestemmelsen i stk. 3, 3. pkt., indebærer, at skattepligtige med bagud- forskudt indkomstår, der udløber den 30. juni 2021 eller tidligere, også vil kunne foretage et omvalg med hensyn til valg, de inden indførelsen af § 8 Q har foretaget vedrørende beskatning af foreløbigt udbetalte kompensations­beløb.

[(338)](#bookmark326) Bestemmelsen i stk. 3, 4. pkt., indebærer, at et omvalg efter 2. eller 3. pkt. er bindende. Der kan således alene foretages omvalg én gang inden ud­løbet af oplysningsfristen for 2021, hvorefter omvalget vil være bindende.

[(339)](#bookmark328) Efter bestemmelsen i stk. 4 kan besætningsejere, der har modtaget forskud på erstatning for skindværdien for aflivede mink efter § 2 i bkg 2021 165 om forskud på erstatning og tempobonus ved aflivning af mink som følge af COVID-19, vælge, om de vil lade sig beskatte af forskudsbeløbet i udbeta­lingsåret eller i et senere indkomstår, dog ikke senere end det år, hvor den endelige afgørelse om erstatningen til besætningsejeren træffes.

[(340)](#bookmark329) I tilfælde hvor der efterfølgende træffes afgørelse om hel eller delvis til­bagebetaling afde omfattede kompensations- eller erstatningsbeløb medfører bestemmelsen i stk. 5, at den skattepligtige kan vælge enten at fradrage tilba­gebetalte beløb i det år, hvor den endelige afgørelse træffes, og forpligtelsen til tilbagebetaling derfor opstår, eller at anmode om genoptagelse med henblik på nedsættelse af skatteansættelsen i det indkomstår, hvor beløbet er medreg­net.

Det er først, når der foreligger en endelig afgørelse, at der i skattemæssig henseende er opstået en endelig forpligtelse til at tilbagebetale beløbet, og

det vil derfor også først være på dette tidspunkt, at der kan ske fradrag i til­bagebetalingsåret eller vælges nedsættelse af skatteansættelsen i det indkomst­år, hvor beløbet er medregnet. Såfremt en administrativ afgørelse om tilbage­betaling indbringes for domstolene, vil afgørelsen ikke være endelig, og derfor vil en sådan domstolsprøvelse udskyde det tidspunkt, hvor forpligtelsen til at tilbagebetale beløbet kan anses for endeligt fastslået.

Den skattepligtige kan kun vælge, at der skal ske nedsættelse af skatteansæt­telsen i det indkomstår, hvor beløbet er medregnet, såfremt en anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen indgives inden for de almindelige frister for ordinær eller ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

[(341)](#bookmark330) § 8 R blev oprindeligt indsat ved L 2002 1060. Bestemmelserne, der kun omfatter selskaber mv., havde som mål at fremme investeringerne i privat udlejningsbyggeri. VedL 2003 903 gennemførtes en opstramning af reglerne. Herefter blev det et krav, at deti en ansøgning om andel i investeringsrammen skal oplyses, på hvilken byggegrund byggeriet bliver opført.

Med L 2004 490 er den i 2002 gennemførte fradragsordning erstattet af en tilskudsordning, hvorfor det nu i § 7 X bestemmes, at tilskud, der ydes og anvendes i henhold til lov om fremme af privat udlejningsbyggeri eller lov om støttede private ungdomsboliger, er skattefri.

[(342)](#bookmark331) Herved forstås den endelige ibrugtagningstilladelse. Ved ibrugtagning forstås det tidspunkt, der i lejeaftalen er angivet som begyndelse af lejefor­holdet for den første lejer i nybyggeriet.

[(343) Æ](#bookmark334)ndret ved L 2007 1534. Ved ændringen ophørte pensionsafkastskat­tepligtige livsforsikringsselskabers mulighed for indkomstopgørelse efter stk. 1 med virkning fra og med indkomståret 2010. Se hertil ikrafttrædelses­bestemmelserne til L 2007 1534.

[(344)](#bookmark337) Indsat ved L 2004 1389. Idrætsorganisationer og institutioner med idrætsaktiviteter er ikke omfattet af bestemmelsen. Hvis en institution både har kulturelle aktiviteter og idrætsaktiviteter er det afgørende for fradraget, at de kulturelle aktiviteter er dominerende.

Ved driftstilskud forstås enhver form for ydelse, herunder en underskudsga­ranti, hvormed staten eller kommunen støtter den pågældende kulturinstitu­tions drift. Der er også fradrag for en gave til en kulturinstitution, der har fået en underskudsgaranti til driften i det foregående år, selvom underskuds­garantien ikke er udnyttet. Beslutningen om at bevilge underskudsgarantien anses som et udtryk for, at staten eller kommunen har ønsket at støtte driften af kulturinstitutionen.

Kulturinstitutioner, der modtager andre former for støtte fra staten eller kommunerne er ikke omfattet af fradragsordningen. Det gælder bl.a. for kulturinstitutioner, der modtager støtte fra kommunen eller staten til gennem­førelse af et konkret projekt. Heller ikke institutioner, der modtager andre former for offentlige tilskud, som f.eks. miljøtilskud er berettiget til at mod­tage fradragsberettigede gaver.

[(345)](#bookmark338) Om definitionen på en kulturinstitution, se SKM 2018 145 SR samt Lise­lotte Madsen i SR 2018 213.

[(346)](#bookmark342) Det anbefales i lovens forarbejder, at kulturinstitutioner, der modtager tilskud omfattet af bestemmelsen, oplyser dette i informationsmaterialer, på hjemmesider el.lign.

[(347)](#bookmark327) Begrebet kultur- og naturhistoriske genstande skal ses i sammenhæng med beskrivelsen af de kultur- og naturhistoriske museers virksomhed i mu­seumsloven. Efter museumslovens § 4 er de kultur- og naturhistoriske museers virksomhed at belyse forandring, variation og kontinuitet i menneskers livsvilkår fra de ældste tider til nu. Vejledende kan det siges, at en kulturhi­storisk genstand er en menneskeskabt genstand, der indeholder eller tillægges en fortælling og betydning om menneskeligt aktivitet og tænkning. En natur­historisk genstand er en naturskabt genstand, der indeholder en fortælling om naturen, dens struktur, processer eller funktioner.

[(348)](#bookmark332) Ved ordet gave forstås alle former for ydelser mellem den skattepligtige og kulturinstitutionen, der ikke indebærer en modydelse fra institutionen. Begrebet gaver er ikke defineret i lovgivningen, men efter dansk rets almin­delige regler, herunder retspraksis, foreligger der en gave, når en juridisk person giver eller lover at tilføre en anden part en vederlagsfri fordel på give-

rens bekostning. Dispositionen skal således fremtræde som et udslag af gavmildhed.

En skattepligtig virksomhed kan således ikke med indførelsen af ordningen fradrage udgifter for medlemskab af en støtteforening til f.eks. et museum, hvis medlemskabet medfører, at virksomheden får en modydelse f.eks. fri entré, rabatter m.v. for virksomhedens forretningsforbindelser. Sådanne ud­gifter skal fortsat behandles efter de almindelige fradragsregler.

Det er efter loven ikke muligt at give en klausuleret gave til en kulturinstitu­tion. Det betyder, at hvis et maleri doneres af en gavegiver i levende live, hvor gavegiver betinger sig brugsretten til maleriet i en efterfølgende periode eller til sin død, er gavegiveren ikke omfattet af fradragsordningen.

[(349)](#bookmark333) Gaver, der gives til kulturinstitutionens mere kommercielle aktiviteter som cafédrift og boghandel er således ikke omfattet af fradragsordningen. Der kan gives gaver til både driften og til anlæg af nye aktiviteter som f.eks. en tilbygning til et museum.

[(350)](#bookmark335) Herved sikres mod dobbeltfradrag f.eks. ved at en kunstner som almindelig driftsomkostning fradrager udgifter til materiale samtidig med fradrag efter § 8 S eller at en fond foretager fradrag for fondsallokeringer samtidig med fradrag efter § 8 S.

[(351)](#bookmark336) Bestemmelsen i § 8 T er indsat ved L 2010 1560 som led i regeringens sundhedspolitik. Formålet er at begrænse rygning på arbejdspladser mv. og at modvirke, at virksomheder afholder udgifter til tobak i forbindelse med reklame.

[(352)](#bookmark339) Afgrænsningen af de tobaksprodukter, der er omfattet af lovbestemmelsen, følger afgrænsningen i tobaksafgiftsloven og forbrugsafgiftsloven, hvorefter cigaretter og røgtobak (pibetobak) afgrænses på samme måde som i tobaks­afgiftslovens kapitel 1, og cigarer, cerutter og cigarillos følger afgrænsningen i tobaksafgiftslovens kapitel 2. Afgrænsningen af cigaretpapir følger forbrugs­afgiftslovens afsnit VIII, mens afgrænsningen af begreberne skrå og snus er identisk med den i forbrugsafgiftslovens afsnit IX.

Fradragsbeskæringen omfatter også såkaldte "Heat-not-burn"-produkter, der er afgiftspålagt som groftskåret røgtobak, jf. SKM 2016 422 SR. E-cigaretter var ikke afgiftspligtige efter tobaksafgiftsloven eller forbrugsafgiftsloven, jf. skatteministerens svar på spørgsmål 969 af 9. maj 2018 (alm. del). Der er ved L 2021 2616 indført afgiftspligt af nikotinholdige væsker med virkning fra 2022-07-01, hvorefter der ikke længere vil være fradrag for udgifter hertil. [(353)](#bookmark340) Registrerede tobaksvirksomheders vareprøver til detailhandlere anses således for at være udgifter, der knytter sig til tobaksindustriens almindelige erhvervsmæssige drift. Disse anses derfor for almindelige driftsudgifter, som er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6.

[(354)](#bookmark341) Rigsfællesskabsfradraget til færøske og grønlandske studerende i Danmark er indført ved L 2011 554. Fradraget skal sikre, at vilkårene for færøske og grønlandske studerende i Danmark overordnet set ikke ændres som følge af reduktionen af det særlige fradrag til gæstestuderende fra visse lande.

I en række dobbeltbeskatningsoverenskomster er det bestemt, at studerende, der udelukkende i studieøjemed opholder sig midlertidigt i Danmark, ikke skal beskattes her i landet af vederlag for arbejde udført her i landet, som er nødvendigt for deres underhold. Størrelsen på det særlige fradrag for gæstestu­derende er ikke fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Fradragets størrelse fastsættes således af Skattestyrelsen og udgør 46.200 kr. i 2019 og 46.500 kr. i 2020. Fra og med indkomståret 2011 fastsættes gæstestuderen­defradraget til samme beløb som personfradraget i personskatteloven § 10, stk. 1. Om begrebet "vederlag for arbejde" i dobbeltbeskatningsoverenskom­sterne henvises til SKM 2024 321 LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at også honorarindkomst er omfattet, og at det forhold, at det i forarbejderne til lig­ningslovens § 8 U om rigsfællesskabsfradrag er beskrevet, at gæstestuderen­defradrag i praksis kun gives i lønindkomst, ikke i sig selv kan tillægges af­gørende betydning.

Det er en betingelse for rigsfællesskabsfradrag, at den studerende i medfør af Danmarks dobbeltbeskatningsaftaler med Færøerne eller Grønland er be­rettiget til det særlige fradrag for gæstestuderende.

Før 2011 var beløbet væsentligt højere. Studerende, der har påbegyndt studi­eophold i Danmark før 2011-01-01, er berettiget til fortsat at anvende

fradraget på 71.000 kr., så længe betingelserne herfor er opfyldt, jf. Den juridiske vejledning C.F.8.2.2.20.2.

[(355)](#bookmark343) Rigsfællesskabsfradraget gives som et tillæg til det særlige fradrag for gæstestuderende efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det betyder, at fradraget til gæstestuderende skal udnyttes først.

[(356)](#bookmark344) De indtægter, som er omfattet af skattefritagelsen for færøske studerende, er reguleret i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, mens de indtæg­ter, der er omfattet af skattefriheden for grønlandske studerende, er reguleret i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Grønland. Det fremgår heraf, at færøske studerende er fritaget for beskatning af arbejdsve­derlag, som er nødvendigt for opholdet i Danmark, mens grøndlandske stu­derende er fritaget for beskatning af indtægter, herunder beløb, der udbetales som vederlag for tjenesteydelser, der er nødvendige for deres ophold i Dan­mark.

[(357)](#bookmark345) Ved L 2016 134 er den hidtidige BoligJobordning videreført i en »grøn« udgave for 2016 og 2017. Der er hermed indført fradragsret for en række nye grønne håndværksydelser, samtidig med at fradragsretten i forhold til ordningen i 2015 for ikke-grønne ydelser er fjernet. De grønne ydelser er arbejder med et energi- eller miljøforbedrende formål i forhold til boliger samt arbejder, der har til formål at klimasikre boliger. En række af de hånd­værksydelser, der er omfattet af den hidtil gældende ordning, har et grønt sigte og er videreført som fradragsberettigede ydelser.

Der er ikke sket ændringer af de serviceydelser, der hidtil har været omfattet af BoligJobordningen (almindelig rengøring, vinduespudsning, børnepasning og havearbejde).

Ved L 2018 396 blev BoligJobordningen videreført som en permanent ord­ning. Samtidig er de omfattede ydelser justeret. Loven udmønter dele af Af­tale om finandloven for 2018 og har virkning fra og med indkomståret 2018. Ved L 2022 376 er fradragsretten for håndværksydelser efter boligjobordnin- gen afskaffet med virkning fra den 1. april 2022. Loven udmønter dele af Aftale om finansloven for 2022.

[(358)](#bookmark346) Medfører, at udgifter til arbejdsløn til grøn istandsættelse, f.eks. isolering af tag og loft, udskiftning af vinduer og yderdøre og isolering af ydervægge, vil kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det vil være en betingelse for fradragsretten, at arbejdet er udført i hjemmet eller i en fritidsbolig, og at udgiften er betalt og dokumenteret.

[(359)](#bookmark347) Det er alene udgifter til arbejdslønnen til installationen m.v., som vil kunne fradrages. Der er ikke fradrag for udgifter til materialer og andet. Skatterådet fandt i SKM 2016 321 SR ikke, at der kunne foretages fradrag i medfør af den ny BoligJobordning ved pålægning af nyt stråtag. Efter ændrin­gen af ordningen gælder, at der nu alene er fradragsret for isolering af tag, men ikke for udskiftning af tag. En nedtagelse af gamle strå og pålægning af nye strå i en tykkelse, der svarer til det, der er normalt for stråtage på 2/3 af taget, må anses for en udskiftning af tag, uagtet at dette samtidig måtte have en vis positiv indvirkning på isoleringsevnen.

I SKM2018 546 SR bekræftede Skatterådet, at et gebyr for installation af tyverialarm kunne fradrages i det omfang, gebyret dækkede arbejdsløn ved opsætning af tyverialarmen. En opgradering af en eksisterende tyverialarm ville kunne fradrages under samme betingelser. Skatterådet kunne imidlertid ikke bekræfte, at der kan fratrækkes det fulde gebyr i installationsåret i tilfæl­de, hvor der er indgået en afdragsordning. Der kunne således kun tages fradrag for de faktiske betalte udgifter i det pågældende indkomstår - og ikke finan­sieringsaftalens pålydende beløb.

I SKM2019 322 SR bekræftede Skatterådet, at der i medfør af Boligjobord- ningen er fradragsret for den del af udgiften, der vedrører arbejdsløn til ned­gravning af en ny stikledning på egen grund til erstatning for den gamle stikledning som led i en opgradering/opdatering af en bredbåndsforbindelse. Skatterådet bekræftede derudover, at der også er fradragsret for udgiften til arbejdsløn til montering af stikledningen til datadåsen inde i boligen.

[(360)](#bookmark347) Bilag 1 findes i umiddelbar forlængelse af loven og indeholder en oversigt over ydelser, som er omfattet af BoligJobordningen i 2018 og frem.

[(361)](#bookmark349) Der er mulighed for at opnå fradrag, uanset om man bor i ejendommen som ejer, lejer eller andelshaver.

[(362)](#bookmark348) Ved fast bopæl forstås i udgangspunktet det sted, den skattepligtige har folkeregisteradresse.

[(363)](#bookmark354) Det medfører, at det vil være en betingelse for at kunne fradrage udgifter til grøn istandsættelse, installation af tyverialarm, reparation af hårde hvide­varer, rensning af tagrender, belægningsarbejde, anlæg af ny græsplæne, træfældning og bortskaffelse af væltede træer, at ydelserne er udført fra og med 2025-01-01.

Er f.eks. reparation af radiatorer udført 2024-12-20, og betales regningen 2025-01-03, vil der ikke kunne tages fradrag for udgifterne for det udførte arbejde. Heller ikke selvom det følger af ligningslovens § 8 V, stk. 4, at fradraget henføres til det indkomstår, hvor betalingen for arbejdet er udført, hvis betalingen er sket inden for 2 måneder efter indkomstårets udløb.

Det medfører dog ikke, at ydelser, der til og med 2024-12-31 var omfattet, og som fortsat vil være omfattet af servicefradraget, vil være betinget af, at ydelsen er udført fra og med 2025-01-01.

Er f.eks. snerydning udført 2024-12-20, og betales regningen 2025-01-03, vil der som hidtil kunne tages fradrag for udgifterne for det udførte arbejde.

[(364)](#bookmark357) 3. pkt. er indsat ved L 2022 376.

Bestemmelsen indeholder en periodiseringsregel for personer, hvis indkomstår ikke følger kalenderåret, og hvis indkomstår 2023 begynder inden den 1. april 2022. For disse personer med bagudforskudt indkomstår henføres fradrag for arbejde i form af grøn istandsættelse, tilslutning til bredbånd og installation af tyverialarm udført i marts 2022 til indkomståret 2022.

Det betyder, at indkomståret 2022 i alle tilfælde er sidste år med fradrag for håndværksydelser efter boligjobordningen.

[(365)](#bookmark350) Se bkg 2018 419 og bkg 2022 391

[(366)](#bookmark351) § 8 X blev indsat ved L 2011 1379. Med virkning fra indkomståret 2012 indførtes hermed en adgang til fremrykket udbetaling af skatteværdien af underskud i det omfang, underskuddet stammer fra udgifter, som straksafskri- ves som forsøgs- og forskningsudgifter efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, eller afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3. Det fremførselsberettigede underskud reduceres tilsvarende, jf. stk. 4. Ordningen omfatter selskaber og virksomheder under virksomhedsordningen.

Ved L 2013 791 blev den øvre grænse for årlig udbetaling af skattekredit forhøjet fra skatteværdien af underskud på 5 mio. kr. til skatteværdien af underskud på 25 mio. kr., der stammer fra forsknings- og udviklingsaktiviteter. Samtidig blev det bestemt, at procenten ved beregningen af skatteværdien af underskud, der berettiger til skattekreditter, skal følge den gradvise ned­sættelse af selskabsskatteprocenten, som er en del af aftalerne om Vækstplan DK. Ændringerne har virkning fra og med indkomståret 2015.

[(367)](#bookmark353) Se noten til § 8 B.

[(368)](#bookmark352) Der kan således ikke ske udbetaling på grundlag af udgifter til anskaffelse af immaterielle aktiver, der kan straksafskrives efter afskrivningslovens § 41. Derimod omfatter bestemmelsen også udgifter til leasing af driftsmidler m.v. til brug for forskning og udvikling.

[(369)](#bookmark356) Stk. 1, 2. pkt. er Indsat ved L 2018 722.

Bestemmelsen skal sikre, at den skattepligtige efter reglerne om skattekredit højest kan få udbetalt skatteværdien af underskud, der stammer fra de faktisk afholdte udgifter, der fradrages eller afskrives som forsøgs- og forskningsud­gifter efter ligningslovens § 8 B, stk. 1, og afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 3.

[(370)](#bookmark355) Loftet blev ved L 2025 1691 forhøjet fra 25 mio. kr. til 35 mio. kr. Dette har virkning fra og med indkomståret 2027.

[(371)](#bookmark358) Hvis den sambeskattede koncern er kontrolleret af en fysisk person, skal udbetalingen til den sambeskattede koncern begrænses yderligere, hvis der anmodes om udbetaling til andre selskaber mv., der kontrolleres af samme fysiske person, jf. stk. 3.

[(372)](#bookmark359) Der henvises til note nr. 5 i stk. 1.

[(373)](#bookmark360) Udbetalingen af skatteværdien af underskud er ikke en del af årsopgørel­sen, men udbetalingen sker på samme tidspunkt som overskydende skat for selskaber. Der ydes ikke tillæg ved udbetalingen.

[(374)](#bookmark365) Bestemmelsen er indsat ved L 2012 590 som led i forsøget på at begrænse omfanget af sort arbejde. Som digital betaling anses følgende betalingsformer.

1) Overførsel til leverandørens konto via posthus, bank eller netbank.

2) Kortbetaling via leverandørens hjemmeside eller via leverandørens kort­terminal.

3) Indbetalingskort (girokort).

Det er i bkg 2023 1492 om visse ligningslovsregler m.v. § 1 præciseret, at der ved betaling via et pengeinstitut eller betalingsinstitut efter ligningslovens § 8 Y, stk. 1, forstås betaling fra konto til konto eller betaling på anden måde til modtagerens konto, herunder ved anvendelse af betalingskort, hvorved der sikres en entydig elektronisk identifikation af betaler og betalingsmodta­ger. Betaling af indbetalingskort på posthuset eller i et pengeinstitut sidestilles med digital betaling.

[(375)](#bookmark366) Bestemmelsen afskærer ikke afskrivningsadgangen på aktiver købt kontant, jf. SKM 2024 158 LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at bestemmelsen i ligningslovens § 8 Y begrænsede den almindelige fradragsret i statsskatte­lovens § 6, stk. 1, litra a, og at det derfor krævede sikker hjemmel, hvis be­stemmelsen skulle udstrækkes til også at omfatte adgangen til at afskrive efter afskrivningsloven.

[(376)](#bookmark368) Ved L 2018 1430 blev den tidligere gældende beløbsgrænse for kontant betaling på 10.000 kr. inkl. moms nedsat til 8.000 kr. inkl. moms, og bestem­melsen skal medvirke til at minimere omfanget af sort arbejde og betyder, at erhvervsdrivendes skattemæssige fradrag for udgifter på 8.000 kr. inkl. moms og derover vedrørende køb af varer og ydelser gøres betinget af, at udgiften er betalt digitalt via et pengeinstitut eller betalingsinstitut. Nedsæt­telsen af beløbsgrænsen har virkning fra 2019-01-01.

Beløbsgrænsen svarer til bestemmelserne i momslovens § 46, stk. 12, hvor­efter der pålægges solidarisk hæftelse for momsbetalingen ved kontantbetaling over beløbsgrænsen samt momslovens § 75, stk. 8, hvorefter enhver har op­lysningspligt (på skattemyndighedernes begæring) om køb af varer eller ydelser over beløbsgrænsen.

[(377)](#bookmark369) Såfremt skatteyder godtgår, at en række betalinger under beløbsgrænsen vedrører fradragsberettigede driftsomkostninger, er det Skattemyndighederne, der har bevisbyrden for, at flere betalinger vedrører samme leverance, ydelse, kontrakt el.lign., sådan at fradrag afskæres efter § 8 Y, jf. LSR af 22.04.2024 Journalnr. 20-0057456, hvor Landsskatteretten fandt, at det forhold, at virk­somheden har købt genstande hos samme person flere gange i løbet af et indkomstår, ikke kan anses for samme leverance, ydelse eller kontrakt, når der ikke forelå nærmere dokumentation herfor. Landsskatteretten fandt derfor, at de kontante varekøb skal ses som isolerede varekøb, således at varekøb under beløbsgrænsen skulle godkendes.

[(378)](#bookmark374) Fristen var tidligere 14 dage efter betalingen, dog senest én måned efter fakturaens modtagelse. Dette er anset for at være unødigt restriktivt, hvorfor fristen er forlænget ved L 2016 428 med virkning fra indkomståret 2015.

[(379)](#bookmark375) Indsat ved L 2018 1430.

[(380)](#bookmark381) Der er tale om en absolut frist.

[(381)](#bookmark382) Der kan ikke ske genoptagelse af skatteansættelsen og opnås skattemæssigt fradrag for udgifter, der ikke er sket rettidig indberetning om, men som alli­gevel er medtaget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i de nævnte år. I sådanne situationer kan virksomheden alene indberette de oplysninger, der skulle have været indberettet på et tidligere tidspunkt, og dermed opnå at opretholde sit skattemæssige fradrag for de nævnte år.

Alle virksomheder har efter bestemmelsen mulighed for at indberette de op­lysninger, der allerede skulle have været indberettet for indkomstårene 2012, 2013 og 2014 med henblik på enten at opnå ret til skattemæssigt fradrag for udgiften med tilbagevirkende kraft eller opretholde et allerede foretaget skattemæssigt fradrag, ligesom virksomheder, der har afholdt sig fra at medregne udgifter vedrørende kontantkøb som følge af manglende rettidig indberetning af kontantkøb, nu kan foretage indberetning og få mulighed for at få genoptaget skatteansættelsen for det eller de pågældende indkomstår.

[(382)](#bookmark383) Skatteministeren har udnyttet sin bemyndigelse i bkg 2023 1492, hvor blandt andet bytte- og modregningssituationer reguleres.

[(383)](#bookmark384) Ved L 1999 955 blev bestemmelserne i §§ 9 og flg. om rejse- og befor­dringsgodtgørelse og -fradrag omarbejdet, således at de generelle principper nu fremgår af § 9, stk. 4-5, jf. stk. 2, mens reglerne om rejser er samlet i § 9

A og reglerne om befordring fremgår af § 9 B og § 9 C. Se hertil cirk 2000 77. Om afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdriven­de se noten til virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1, og cirk 1994 129, pkt. 3.1.

[(384)](#bookmark385) Selvom ordlyden "udgifter i forbindelse med udførelsen af det indtægts­givende arbejde" er anderledes end statsskattelovens § 6's definition på driftsomkostninger, må det antages afgrænsningen af driftsomkostninger i ligningslovens § 9 og statsskattelovens § 6 er ens. Lønmodtageren kan således fradrage driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

En lønmodtager kan således også fratrække udgifter til advokatbistand, hvis bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes ved ind­komstopgørelsen, jf. f.eks. SKM 2019 466 LSR. Det afgørende i denne sammenhæng, er selve kravets natur, og ikke hvorvidt der er opnået medhold for kravet. Såfremt advokatudgifterne relaterer sig til en sag om lønmodtage­rens indkomstgrundlag og ikke den løbende indkomsterhvervelse, er fradrag udelukket, jf. SKM 2020 338 LSR

[(385)](#bookmark387) Hvis der i indkomstopgørelsen indgår udenlandsk lempelsesberettiget lønindtægt, gælder bundgrænsen fortrinsvis de hertil knyttede udgifter, jf. TfS 1990 129 SKM og TfS 1990 345 SKM. Bundgrænsen nedsættes ikke, selv om den skattepligtige kun har været lønmodtager i en del af indkomståret.

[(386)](#bookmark388) Bestemmelsen om befordringsfradrag skal sammenholdes med § 9, stk.

4, og § 9 B og § 9 C. Herefter kan lønmodtagere, der ikke er omfattet af særreglen i § 9 B, stk. 4, 3. pkt., kun fratrække befordringsudgifter efter standardreglerne i § 9 C, og dermed som et ligningsmæssigt fradrag, jf. SKM 2021 247 LSR. Det kan enten dreje sig om erhvervsmæssige befordringsud­gifter som afgrænset i § 9 B, stk. 1-2, eller om udgifter til befordring mellem hjem og arbejde, jf. § 9 C. Til gengæld kan arbejdsgiveren dække udgifter, omfattet af § 9 B, ved skattefri kørselsgodtgørelse, jf. § 9, stk. 4. Selvstændigt erhvervsdrivende og personer, der modtager andet arbejdsvederlag end løn­indkomst (honorarmodtagere) kan fratrække befordringsudgifter som nævnt i § 9 B i den personlige indkomst enten med de faktiske udgifter eller efter satser fastsat af Skatterådet. Det er en betingelse for, at en lønmodtager kan opnå ret til skattefri befordringsgodtgørelse i medfør af ligningslovens § 9, stk. 4, at befordringsudgifterne tillige er omfattet af ligningslovens§ 9 B. Det er ikke tilstrækkeligt, at kørslen er erhvervsmæssig i medfør af statsskatte­lovens § 6, litra a, jf. SKM 2006 147 ØLR vedrørende en skatteyders kørsel i en varebil med maskiner.

[(387)](#bookmark362) Det må formodes, at der menes "samt".

[(388)](#bookmark361) Dvs. udgifter til rejser, befordring, faglige kontingenter, dobbelt husførelse samt A-kassebidrag, bidrag til efterlønsordningen og fleksydelsesbidrag. Udvidelsen med rejseudgifter omfattet af § 9 A er indsat ved L 2009 519, og udvidelsen med fradrag for dobbelt husførelse er indsat ved L 2009 1278, begge med virkning fra indkomståret 2010.

[(389)](#bookmark364) VedL 2015 1888 er det præciseret, at rejseudgifter omfattet af § 9 A også er omfattet af fradragsbegrænsningen i § 9, stk. 2, 2. pkt.

[(390)](#bookmark363) Indsat ved L 2015 1888. Afskaffelsen af fradragsretten for de nævnte udgifter, der har virkning fra og med indkomståret 2016, har betydning for personer med indkomst, der er objektivt skattefritaget. Det gælder bl.a. ansatte i EU, EU-Kommissionens medlemmer samt dommere, generaladvokater, justitssekretærer og assisterende referenter ved EU-domstolen, jf. artikel 12 i protokol (nr. 7) vedrørende Den Europæiske Unions privilegier og immuni­teter. Lovændringen omfatter også ansatte i internationale organisationer såsom FN, FN's særorganisationer, NATO, OECD, Verdensbanken, Europa­rådet m.fl. Den Juridiske Vejledning C F 7 2 2 indeholder en oversigt over organisationer, hvor lønnen er objektivt skattefri for den ansatte.

Ændringen omfatter derimod ikke fradrag for udgifter, der vedrører erhver­velsen af indkomst, der skattelempes efter eksemptionsmetoden. Eksemp- tionsmetoden består i, at dansk skat nedsættes forholdsmæssigt med den del, der kan henføres til udlandet. Det skyldes, at disse udgifter henføres til, og dermed fragår i, den udenlandske indkomst, inden der beregnes lempelse. For perioden før 2016 er der ikke lovhjemmel til at nægte en skatteyder fradrag for udgifter til befordring til og fra arbejde for en international orga-

nisation, selv om lønnen for arbejdet var objektivt skattefritaget, jf. SKM2013 296 LSR.

[(391)](#bookmark367) Bestemmelsen svarer til bestemmelsen i § 8, stk. 4, og præciserer, at fradragsreduktionen til 25 % også gælder for lønmodtageres repræsentations­udgifter.

[(392)](#bookmark370) Dette såkaldte modregningsforbud er skærpet ved L 2012 921 med virk­ning for aftaler, der indgås eller ændres fra og med 2012-09-20. Bestemmelsen indebærer, at en lønmodtager i et eksisterende ansættelsesforhold, der indgår aftale med arbejdsgiveren om at gå ned i løn eller udvise løntilbageholdenhed for at få udbetalt rejse- og/eller befordringsgodtgørelse, vil være skattepligtig af den udbetalte godtgørelse. Det samme vil være tilfældet, hvis lønmodtage­ren i forbindelse med ansættelsen har aftalt en lavere løn end den, vedkom­mende ellers kunne have fået, mod at få udbetalt rejse- og/eller befordrings­godtgørelse oven i den lavere løn. Skærpelsen af værnsreglen er rettet mod individuelle aftaler om løn, hvor det kan vælges, om en del af lønnen gives som skattefri godtgørelse, og ikke mod kollektive aftaler, hvor en virksomhed har et princip for alle medarbejdere med samme type arbejde med hensyn til udbetaling af skattefri godtgørelse. Der er ikke tale om, at lønmodtageren har kompenseret arbejdsgiveren ved lønomlægning, hvis der eksempelvis i forbindelse med overenskomstforhandlinger aftales en lønnedgang, eller at der udvises løntilbageholdenhed, mod, at der fremover som led i overenskomsten udbetales skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse. En lønmodtager har heller ikke kompenseret arbejdsgiveren ved lønomlægning, hvis en virksomhed eksempelvis på grund af økonomiske vanskeligheder har aftalt med medarbejderne, at de udviser løntilbageholdenhed eller går ned i løn.

Se til illustration af modregningsforbuddet SKM 2017 591 LSR, SKM 2017 595 LSR og SKM 2019 264 BR. Om krav til lønnens størrelse som betingelse for adgang til udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse, se SKM 2017 75 SR, Liselotte Madsen i SR-Skat 2017 117 nr. 3. og Tommy V. Christi­ansen i UK 2017 11.

[(393)](#bookmark371) Se bkg 2000 173

Det er skatteyderen der skal godtgøre, at betingelserne for skattefrihed er opfyldt. At arbejdsgiver efterfølgende er gået konkurs, og således skaber en bevisnød, ændrer ikke herved, jf. SKM 2020 530 BR.

Det afgørende for skattefrihed af udbetalt kørselsgodtgørelse er, om arbejds­giver på baggrund af kørselsregnskaber har været i stand til at foretage fornø­den kontrol og faktisk har foretaget denne. Landsretterne har i SKM 2010 778 VLR og SKM 2015 73 ØLR fastslået, at der stilles skærpede krav til dokumentationen for, at betingelserne for at udbetale skattefri befordrings­godtgørelse er opfyldt, når skatteyder har bestemmende indflydelse som ho­vedanpartshaver eller eneanpartshaver i det selskab, der som arbejdsgiver for skatteyderen har udbetalt befordringsgodtgørelsen.

Såfremt der ikke foreligger et interessefællesskab er der ikke grundlag for at stille tilsvarende skærpede krav, og der skal herefter ske en konkret vurdering af, om udbetalingerne, og dermed de kørte kilometer, kan kontrolleres, og om arbejdsgiveren har ført den fornødne kontrol inden udbetalingen. Efter praksis kan der være sket tilstrækkelig kontrol, selvom kørselsregnskaberne indeholder mangler, jf. f.eks. SKM 2021 411 BR.

Selvom der foreligger væsentlige mangler ved bogføringsbilagene vedrørende rejse- og befordringsgodtgørelse, skal der foretages en konkret vurdering af de enkelte kørsler og rejser, således at der er skattefrihed af de kørsler og rejser, hvor betingelserne isoleret set er opfyldt, jf. LSR 15-1115148.

Såfremt skatteyder er skattepligtig af udbetalt kørselsgodtgørelse fordi ar­bejdsgiverkontrollen ikke kan dokumenteres, kan denne i stedet fratrække kørslen efter § 9 C, såfremt kørslen er omfattet af ligningslovens § 9 B, jf. § 9B, stk. 4, 2. pkt., jf. LSR 15-1115148 og LSR 19-0059461. Det er ikke et krav, at kørslen i givet fald kan dokumenteres efter forskriften i bkg 2000 173, da denne bekendtgørelse alene er udstedt med hjemmel i § 9, stk. 4.

[(394)](#bookmark372) Bestemmelsen i ligningslovens § 9, stk. 6 (oprindeligt § 9, stk. 10), blev indsat ved L 1988 36 (skattereformen), § 2, nr. 6.

Af bestemmelsens forarbejder fremgår følgende: Der kan ikke foretages fradrag for udgifter til kost og logi i det omfang, der er modtaget skattefri

godtgørelse herfor. Er de fradragsberettigede udgifter, som godtgørelsen tilsigter at dække, større end godtgørelsen, kan forskellen mellem de fradragsberettigede udgifter og den udbetalte godtgørelse fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, dvs. med ca. 51 pct.'s skatteværdi. Der må i den situation kræves dokumentation for samtlige udgifter, der er afholdt i forbindelse med plejeforholdet.

Såfremt døgnplejeforældrene således afholder udgifter, som godtgørelsen tilsigter at dække, men som er større end godtgørelsen, kan merudgifterne fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag. Det må dog kræves, at der kan præsteres en bogføring, regnskab etc., der dokumenterer samtlige afholdte udgifter i døgnplejeaktiviteten. Det er således et krav, at summen af udgifter, som godtgørelsen tilsigter at dække, overstiger godtgørelsen.

Hvis plejeforældre får refunderet udgifter i forbindelse med plejeforholdet mod dokumentation ved eksterne udgiftsbilag (udlæg efter regning), holdes refusionen og udgifterne helt uden for indkomstopgørelsen. Se også § 9 H.

[(395)](#bookmark373) Hvis deri forbindelse med formidlet døgnophold udbetales en godtgørelse, der overstiger de fastsatte satser, er det kun den til satserne svarende del af godtgørelsen, der er skattefri. Den resterende godtgørelse indkomstbeskattes.

[(396)](#bookmark379) Reglerne om skattefrihed af godtgørelserne finder ikke anvendelse for selvstændigt erhvervsdrivende. Selvstændigt erhvervsdrivende døgnplejevirk­somheder indtægtsfører i stedet de modtagne godtgørelser, men indrømmes til gengæld fradrag for samtlige driftsomkostninger ved opgørelsen af den personlige indkomst, jf. statsskattelovens § 6, litra a, og personskattelovens § 3, stk. 2. Om døgnplejevirksomheders kvalifikation som lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, se Kasper Kelm Demant i TfS 2015, 661.

[(397)](#bookmark380) Se om skattefri rejsegodtgørelse Den juridske vejledning C.A.7.2., Heidi V. Kristensen: »Rejsebegrebet - en afklaring?« i TfS 2006 130 og Winnie Jensen i SR-Skat 2008 421: »Rejsereglerne - skattefri godtgørelse eller standardfradrag«.

[(398)](#bookmark376) Om rejsebegrebet, herunder hvad der skal til for at fastslå, at skatteyderne ikke har haft mulighed for at overnatte på deres sædvanlige bopæl, se Den juridiske vejledning C.A.7.1 og 7.2 og den her beskrevne praksis. Højesteret har i SKM 2005 318 H, SKM 2007 226 H og SKM 2007 557 H taget stilling til rejsereglerne. I SKM 2008 853 har SKAT med udgangspunkt i konkrete eksempler præciseret, hvornår en lønmodtagers arbejdssted kan anses for midlertidigt, og hvornår afstanden mellem en lønmodtagers bopæl og midler­tidige arbejdssted medfører, at det ikke er muligt for lønmodtageren at over­natte på dennes sædvanlige bopæl. Se også cirk 2005 61 (TS-cirk 2005 18) om arbejdsgiverbetalt brobizz. Se endvidere SKM 2009 129 H om en skatte­yder, der var ansat ved en færge, der sejlede i rutefart, og i relation til § 9 A ansås for at have haft et fast arbejdssted tilknyttet havnen i hele indkomståret, hvorfor han allerede af den grund ikke var berettiget til at få fradrag for rej­seudgifter som påstået. SKM 2009 130 V: Tidsbegrænset ansættelse på et fast arbejdssted ansås ikke i sig selv for tilstrækkelig til, at de ansatte kunne anses for at arbejde på et midlertidigt arbejdssted og dermed modtage fri kost skattefrit.

I SKM 2009 382 udtalte SKAT med baggrund i to bindende svar fra Skatte­rådet, at også et grunduddannelsessted kan betragtes som et arbejdssted i re­lation til rejsefradrag, såfremt der modtages undervisning, der er en integreret del af ansættelsesforholdet. Dette gælder uanset, om der er tale om en offentlig grunduddannelse, eller om eleven under skoleopholdet udfører arbejde eller står til rådighed for arbejdsgiveren. Det eren forudsætning for at anse uddan­nelsesstedet for et arbejdssted, at den pågældende elev har en uddannelsesaf­tale med et praktiksted og derved er i et ansættelsesforhold. Skoleopholdet skal endvidere være en mindre del af uddannelsen og praktikken hos arbejds­giveren skal være den primære.

I SKM 2015 72 LSR fandt Landsskatteretten, at en politielev skulle anses for at være lønmodtager i relation til § 9 A, stk. 1.

Ved SKM 2009 333 H fik to lønmodtagere medhold i, at de var på rejse i ligningslovens forstand, og at de derfor kunne tage standardfradrag for udo­kumenterede rejseudgifter ved deres udsendelse til en række andre arbejds­steder end deres sædvanlige arbejdssteder, dvs. i forbindelse med såkaldte tjenesterejser. I en kommentar til dommen fastslår Skatteministeriet i SKM

2009 648 DEP, at Højesterets dom tilsidesætter den hidtidige administrative praksis, og at følgende fire punkter ifølge dommen har betydning for fortolk­ningen af rejsebegrebet i ligningslovens § 9 A, stk. 1: 1) Om rejsebegrebet kan anses for opfyldt på en tjenesterejse, skal bedømmes konkret ud fra løn­modtagerens samlede situation på rejsen. 2) Ved vurdering af afstand og transporttid på en tjenesterejse kan der ikke generelt lægges vægt på trans­porttid i bil, hvis dette fører til den korteste transporttid. 3) Ved vurderingen af afstand og transporttid på en tjenesterejse kan det ikke kræves, at arbejds­giverens eventuelle instruktion om benyttelse af bestemt transportmiddel skal være arbejdsmæssigt begrundet. 4) Afstanden mellem den sædvanlige bopæl og et midlertidigt ansættelsessted kan være så kort, at dette forhold i sig selv indebærer, at betingelsen om, at det ikke er muligt at overnatte på bopælen, ikke er opfyldt. SKAT har udsendt et styresignal om genoptagelse, SKM 2009 650 SKAT. Om læger i turnusstillinger i relation til rejsebegrebet, se SKM 2009 731 LSR og SKM 2009 735 LSR.

Se også SKM 2011 401 Ø: En maskinarbejders mødetid var kl. 7, og den daglige arbejdstid var mellem 8½ og 9½ timer incl. frokostpause. Afstanden mellem bopæl og arbejdsplads var godt 100 km, og rejsetiden var ca. 1½ time hver vej. Han havde overnattet hos en bror i nærheden af arbejdspladsen. Landsretten fandt, at maskinarbejderen ikke var berettiget til skattefri rejse­godtgørelse i videre udstrækning end indrømmet af Landsskatteretten og byretten.

[(399)](#bookmark377) Afgrænsningen af rejsebegrebet i relation til skattefrie godtgørelser er bl.a. foranlediget af TfS 1996 653 H, U 1996 1360 H, vedr. en specialarbejder, beskæftiget på Storebæltsprojektet, der ansås berettiget til fradrag for de med arbejdet forbundne ekstraudgifter til kost og logi.

Told- og Skattestyrelsen meddelte i SKM 2004 362 TSS, at rejsebegrebet i § 9 A forudsætter, at lønmodtageren har en sædvanlig bolig til rådighed, men der kan ikke stilles krav om, at den pågældende har udgifter til en sædvanlig bolig. Se i øvrigt Den juridiske vejledning C.A.7.1 og 7.2.

[(400)](#bookmark378) Overskrides satserne, er hele godtgørelsen (og ikke blot det overskydende beløb) skattepligtig, personlig indkomst, og de dækkede udgifter kan kun fratrækkes som alm. ligningsmæssigt fradrag. Dette gælder dog ikke, hvis der foretages skattetræk i det overskydende beløb, og dette anføres som løn på oplysningssedlen. I et tilfælde, hvor overskridelsen af satserne beroede på en fejl fra arbejdsgiverens side, ansås lønmodtageren desuagtet for skat­tepligtig af den modtagne godtgørelse, og der fandtes ikke at være hjemmel til efterfølgende at opsplitte godtgørelsen i en skattefri og en skattepligtig del, jf. TfS 1994 495 Ø. Se nu § 7 Ø og kildeskattelovens § 69 A om mulig­heden for, at arbejdsgiveren uden skattemæssige konsekvenser for den ansatte kan »efterregulere« manglende skattebetaling af rejsegodtgørelser.

Det er en forudsætning for at anse udbetalt rejsegodtgørelse for skattefri, at arbejdsgiveren fører den fornødne kontrol. Dette ansås ikke at være tilfældet i SKM 2007 247 H vedr. to skatteydere, der havde arbejdet på Metro-projektet i København, og hvor de øvrige betingelser for udbetaling af skattefri rejse­godtgørelser ellers var opfyldt.

[(401)](#bookmark386) De senest offentliggjorte satser gældende for 2019, findes i SKM2018.650.SKTST.

[(402)](#bookmark389) Derimod kan de nævnte søfolk i det omfang, de ikke er omfattet af stk. 10, anvende rejsegodtgørelsesreglerne. Dette gælder tilbage fra 1999-04-01, jf. § 5, stk. 4, i L 1999 955.

[(403)](#bookmark392) Skatterådet fandt i SKM 2015 267 SR ikke, at man kunne undlade at re­ducere de skattefri rejsegodtgørelser under hensyn til, at medarbejderen ikke tålte den serverede mad, hvis kvaliteten var så dårlig, at man kunne risikere at blive syg, eller hvis mængden var for ringe til at blive mæt.

[(404)](#bookmark397) Der er således en generel adgang til at yde en skattefri godtgørelse ud over fortæring/refusion efter regning på 25 pct. af diætsatsen, også for rejser i Danmark.

[(405)](#bookmark398) Der gælder ingen tidsgrænse for logigodtgørelsen. Stk. 5 er nyaffattet ved L 2009 519; men dette indebærer ingen ændringer i forhold til den hidti­dige retstilstand.

[(406)](#bookmark399) Sidste pkt. er indsat ved L 2011 554 med virkning fra og med indkomst­året 2011. Ved enkeltstående kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige

arbejdssted forstås iflg. bemærkningerne til lovforslaget tilfælde, hvor en lønmodtager en til to gange om måneden sendes på tjenesterejser af kortere varighed til det samme midlertidige arbejdssted. Eksempelvis vil en medar­bejder i en koncern, der en til to gange om måneden sendes på kortvarige tjenesterejser, som nogle gange er af 2 andre gange 4 dages varighed, til det samme midlertidige arbejdssted - f.eks. et datterselskab i udlandet - kunne få godtgjort udgifterne til kost og småfornødenheder med standardsatsen udover 12-måneders perioden skattefrit.

Kortvarige enkeltstående tjenesterejser til samme midlertidige arbejdssted indgår ikke i optællingen af 40 arbejdsdage i relation til § 9 A, stk. 6. Til gengæld medfører de ikke, at optællingen afbrydes, da de er undtaget fra 12- måneders begrænsningen. Eksempel fra lovbemærkningerne: En lønmodtager udsendes på enkeltstående kortvarige tjenesterejser til det samme midlertidige arbejdssted i januar, februar og marts. I januar drejer det sig om 2 tjenesterej­ser af 3 dages varighed, i februar 1 tjenesterejse af 5 dages varighed og i marts 1 tjenesterejse af 2 dages varighed. I april og maj udsendes lønmodta­geren på tjenesterejse i en sammenhængende periode på 2 måneder til det samme midlertidige arbejdssted. Herefter er lønmodtageren igen på enkelt­stående kortvarige tjenesterejser frem til april og maj måned året efter, hvor lønmodtageren igen udsendes på tjenesterejse i en sammenhængende periode på 2 måneder til det midlertidige arbejdssted. De enkeltstående kortvarige tjenesterejser vil i dette tilfælde ikke være omfattet af 12-måneders begræns­ningen i § 9A, stk. 5, 2. pkt. De sammenhængende tjenesterejser på 2 måneder vil derimod være omfattet heraf. Efter § 9 A, stk. 6, påbegyndes imidlertid en ny 12-måneders periode, hvis der har været arbejdet 40 arbejdsdage på et andet arbejdssted før tilbagevenden til det tidligere midlertidige arbejdssted. Da de enkeltstående kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige arbejds­sted, ikke afbryder optællingen af de 40 arbejdsdage, vil lønmodtageren i eksemplet have arbejdet 40 arbejdsdage på et andet arbejdssted inden tilba­gevenden til det tidligere midlertidige arbejdssted i april måned året efter og vil derfor kunne påbegynde en ny 12-måneders periode.

I SKM 2013 270 LSR udtalte Landsskatteretten, at det ikke var muligt at gøre et arbejdssted, hvor arbejdet normalt kunne udføres det samme sted år efter år, til et midlertidigt arbejdssted i relation til ligningslovens § 9 A, stk.

1, blot ved at ansætte medarbejderen på tidsbegrænsede kontrakter af f.eks. 1 eller 2 års varighed. Dette gjaldt, uanset om der var tale om ansættelse på tidsbegrænsede kontrakter den ene gang efter den anden eller ej.

I SKM 2016 342 SR havde en virksomhed specialiseret sig i tilslutning af vindmøller til elnetteton- og offshore. Skatterådet fandt, at virksomheden kunne udbetale skattefri godtgørelse efter kostsatsen til medarbejdere, der arbejdede offshore, og som boede på enten installationsskib eller hotelskib uanset 12 måneders begrænsningen i § 9 A, stk. 5, 2. pkt., når arbejdet udførtes på en strækning på mindst 8 kilometer. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at det samme gjaldt, når arbejdet udførtes på en strækning, der var mindre end 8 km.

SKM 2017 123 BR: En skatteyder blev ansat som landbaseret terminalassi­stent ved en færge 2009-08-18. Hendes arbejdssted var angivet til fire forskel­lige havne "indtil videre". Ansættelsen var tidsbegrænset til udgangen af 2009, men blev efterfølgende forlænget tre gange i løbet af 2010, inden en tidsubegrænset ansættelsesaftale blev indgået 2010-12-22. Byretten fandt, at skatteyderens arbejdsopgaver ikke i sig selv havde midlertidig karakter. Det var derfor en forudsætning for at anse arbejdsstedet for midlertidigt, at for­længelserne af den tidsbegrænsede ansættelse var begrundet i arbejdsmæssige forhold i 2010. Uanset den kommercielle direktørs erklæring herom, fandt retten ikke, at baggrunden for forlængelserne af hendes ansættelsesforhold var særlige arbejdsmæssige forhold. Arbejdsstedet var derfor ikke midlertidigt i indkomståret 2010. For indkomståret 2011 fandt retten, at de fire havne udgjorde faste arbejdssteder, da hun ved indgåelsen af den tidsubegrænsede ansættelse havde været bekendt med de fire arbejdssteder.

[(407)](#bookmark400) Stk. 6 er nyaffattet ved L 2009 519 med virkning fra indkomståret 2010. Dette indebærer den ændring, at det ikke længere vil være muligt at påbegynde en ny 12 måneders periode samme sted blot ved at skifte arbejdsgiver eller begynde på et nyt arbejdsprojekt. Ved tilbagevenden til samme midlertidige

arbejdsplads skulle der tidligere være forløbet en sammenhængende periode på mindst 20 arbejdsdage for, at der kan påbegyndes en ny 12 måneders pe­riode. I den mellemliggende periode på mindst 40 arbejdsdage kan der udbe­tales godtgørelse eller foretages fradrag med standardsatsen for kost, småfor- nødenheder og logi efter reglerne i § 9 A, hvis der i den mellemliggende pe­riode arbejdes på et andet midlertidigt arbejdssted, og betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

[(408)](#bookmark413) Fradragsbegrænsningen er indsat ved L 2009 519 og var for indkomstårene 2010-2012 på 50.000 kr. Med virkning fra indkomståret 2013 blev fradragsloftet sænket til 25.000 kr., jf. L 2012 921. Har en lønmodtager mv. i løbet af året både foretaget fradrag med standardsatserne og med faktiske dokumenterede udgifter, jf. § 9 A, stk. 7, 1. pkt., er det summen af disse, der ikke kan fradrages ud over 50.000 kr./25.000 kr. Der er ikke nogen overgrænse for, hvor meget en arbejdsgiver kan udbetale som skattefri rejsegodtgørelser, jf. § 9 A, stk. 1.

Fradragsloftet reguleres årligt i takt med indkomstudviklingen og udgør 28.000 kr. i 2019.

[(409)](#bookmark414) Bestemmelsen har været gældende siden 1997-07-01, jf. L 1997 452. Den gjaldt tidligere kun for rejser foranlediget af et midlertidigt arbejdssted i udlandet. Ved L 2000 1300 er adgangen for selvstændigt erhvervsdrivende til at foretage rejsefradrag med lønmodtagersatserne udvidet til også at om­fatte rejser i Danmark. Dette har virkning fra indkomståret 2001. Se SKM 2011 182 BR om forståelsen af begrebet arbejdssted i relation til erhvervsfi­skere.

[(410)](#bookmark417) Fradragsbegrænsningen er indsat ved L 2009 519 og var for indkomstårene 2010-2012 på 50.000 kr. Med virkning fra indkomståret 2013 blev fradragsloftet sænket til 25.000 kr., jf. L 2012 921. Har en lønmodtager mv. i løbet af året både foretaget fradrag med standardsatserne og med faktiske dokumenterede udgifter, jf. § 9 A, stk. 7, 1. pkt., er det summen af disse, der ikke kan fradrages ud over 50.000 kr./25.000 kr. Der er ikke nogen overgrænse for, hvor meget en arbejdsgiver kan udbetale som skattefri rejsegodtgørelser, jf. § 9 A, stk. 1.

[(411)](#bookmark390) Stk. 10 er indsat ved L 2004 463 med virkning fra og med indkomståret 2003.

[(412)](#bookmark391) Spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om et midlertidigt forskningsprojekt, afgøres ud fra konkret vurdering bl.a. af forskningsprojektet generelt, herunder varigheden af udbetalingsperioden, hvis den tilskudsbevilling, forskeren har modtaget til brug for forskningsprojektet, udbetales løbende. Endvidere vil bl.a. varigheden af forskerens tilknytning til projektet kunne have betydning.

[(413)](#bookmark395) Sømandsfradraget i sømandsbeskatningslovens § 3 træder i stedet for visse andre lønmodtagerfradrag, f.eks. rejsefradrag i § 9 A.

[(414)](#bookmark396) DIS-ordningen i sømandsbeskatningslovens §§ 5-8 medfører overordnet, at søfolk, der arbejder om bord på skibe, der er registreret i Dansk Internatio­nalt Skibsregister eller et skibsregister i en anden EU- eller EØS-medlemsstat, og som anvendes til formål, der vil kunne omfattes af tonnageskatteloven, fritages for indkomstbeskatning i Danmark. Den sparede skat tilfalder rede­rierne i form af statsstøtte. Da der i disse tilfælde ikke påligens en egentlig indkomstskat, kan der ikke foretages fradrag i indkomsten efter § 9 A. Henvisningen til sømandsbeskatningsloven er ændret ved L 2019 1583. Ændringen indebærer en præcisering af henvisningen til DIS-ordingen, hvorved det tydeliggøres, at bestemmelsen ikke alene gælder for tilfælde omfattet af sømandsbeskatningslovens § 5, men også tilfælde, hvor § 5 efter sømandsbeskatningslovens §§ 5 b-8 finder tilsvarende anvendelse.

[(415)](#bookmark393) Ved L 2000 1300 er der indført adgang for fiskere til at foretage rejse­fradrag efter reglerne i § 9 A i stedet for havdagsfradrag efter § 9 G. Dette har virkning fra og med indkomståret 2001. Se note til stk. 1.

Se hertil SKM 2007 557 H og SKM 2007 559 H.

[(416)](#bookmark394) Stk. 12 er indast ved L 2019 271. Loven udmønter personskatteelemen­terne vedrørende styrket mobilitet i yderkommuner og på øer i Aftale om Finanslovens for 2019 fra den 30. november 2019.

Med loven indføres et ø-fradrag for pendlere, som er omfattet af reglerne om forhøjet befordringsfradrag efter § 9 C, stk. 3, 3. pkt., med bopæl på en ikke- brofast ø i en yderkommune eller på en af de 10 småøer Baagø, Egholm,

Endelave, Hjarnø, Mandø, Nekselø, Orø, Sejerø, Tunø og Aarø, der som følge af afstanden mellem bopæl og et fast arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på den sædvanlige bopæl.

Ø-fradraget skal bidrage til at at styrke mobiliteten i yderkommuner og på øer, hvilket skal øge incitmenterne for bosættelse i yderkommuner og på de danske småøer.

[(417)](#bookmark405) Bestemmelsen er en lempelse afde almindelige regler om fradrag for logi, som foreskriver, at der skal være tale om et midlertidligt arbejdssted. Skat­tepligtige, der arbejder på et midlertidigt arbejdssted, kan fortsat foretage fradrag for logi efter § 9 A, stk. 1.

[(418)](#bookmark401) Betingelsen om, at den skattepligtige på grund af afstanden mellem bopælen og det faste arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på den sædvalinge bopæl, svarer til den tilsvarende betingelse i § 9 A.

[(419)](#bookmark406) Pendlere omfattet af bestemelsen kan fradrage 219 kr. pr. døgn i indkomst­året 2019. Der er ikke fradrag for tilsluttede timer, der ikke udgør et helt døgn på 24 timer. Dette svarer til reglerne i § 9 A om fradrag for logi, når der er tale om et midlertidligt arbejdssted.

Der gives ikke mulighed for, at arbejdsgiveren udbetaler skattefri logigodt­gørelse ved rejse til et fast arbejdssted.

[(420)](#bookmark402) Fradragsloftet udgør 28.000 kr. i indkomståret 2019.

[(421)](#bookmark403) Ø-fradraget eri lighed med fradrag efter de generelle rejseregler og fradrag for dobbelt husførelse underlagt det fælles fradragsloft, som gælder for løn­modtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.

[(422)](#bookmark404) Der er tale om erhvervsfiskere, værnepligtige m.v. Disse personer får dækket deres udgifter eller kan foretage fradrag efter andre regelsæt.

[(423)](#bookmark407) I bestemmelsen afgrænses de befordringsudgifter, der berettiger lønmod­tagere til at modtage skattefri befordringsgodtgørelse, og andre skatteydere, navnlig erhvervsdrivende, til fuldt fradrag, jf. noten til § 9, stk. 1. Se om be­stemmelsen cirk 1996 72 pkt. 17.2.1.2, og Den juridiske vejledning C.A.4.3.3. Der kan ikke udbetales skattefri godtgørelse vedrørende befordring, der på anden måde er betalt af arbejdsgiveren, herunder ved fri bil til rådighed, jf. cirk 1996 72 pkt. 17.3.3. Tilsvarende kan der ikke ved anvendelse af en fri bil, der er stillet til rådighed af én arbejdsgiver til kørsel for en anden arbejds­giver, udbetales skattefri godtgørelse af sidstnævnte, jf. TfS 1997 658 LSR. Reglerne om skattefri befordringsgodtgørelse forudsætter som udgangspunkt, at skatteyderen benytter egen bil til kørslen, jf. bkg 2011 1194). Ligningsrådet har i TfS 2000 1020 fastslået, at betingelsen »egen bil« kan anses for opfyldt i tilfælde, hvor en lønmodtager ikke ejer den benyttede bil, men råder over den ved at have leaset bilen eller tegnet abonnement på en »delebil-ordning«, forudsat at lønmodtageren afholder de reelle faktiske udgifter - både faste og variable - svarende til udgifterne ved at eje bilen. Tilsvarende gælder i tilfælde, hvor to ikke samlevende personer ejer køretøjet i fællesskab, og hvor hver især betaler 50 pct. af samtlige omkostninger til køretøjet og dets benyttelse.

Udgifter til parkering var tidligere anset for at være indeholdt i satserne, så­ledes at der ikke indrømmedes yderligere fradrag herfor, jf. SKM 2008 338 LSR. Skatterådet har imidlertid på sit møde den 14. november 2016 besluttet at lade udgifter til parkering udgå af beregningsgrundlaget for Skatterådets satser, jf. bkg 2016 1325. Ændringen har virkning fra 2017-01-01. Fradrag for udgifter til erhvervsmæssig befordring med standardsatserne omfatter således fra dette tidspunkt ikke længere parkeringsudgifter. Dette betyder, at selvstændigt erhvervsdrivende og honorarmodtagere derfor fra 1. januar 2017 vil kunne foretage fradrag for erhvervsmæssige parkeringsudgifter, uanset at de samtidig foretager fradrag for udgifter til befordring med stan­dardsatserne.

Om krav til lønnens størrelse som betingelse for adgang til udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse se SKM 2017 75 SR og Liselotte Madsen i SR-Skat 2017 117 nr. 3.

[(424)](#bookmark408) Kun kørsel som led i indtægtsgivende arbejde er omfattet af reglen. Se hertil SKM 2006 181, hvor Skatterådet fandt, at en timeløn på 100 kr. var tilstrækkelig til, at virksomheden kunne udbetale skattefri befordringsgodt­gørelse, og SKM 2017 75 SR, hvor en årsløn på ca. 37.000 kr. for medarbej­dere i sportsverdenen, der er i en form for trainee med henblik på at blive

professionelle sportsudøvere, ansås for tilstrækkelig til, at der kunne udbetales skattefri befordringsgodtgørelse på op til 20.000 kr. pr. år for merudgifter til transport mv. Skatterådet henså til den praksis, der er i sportsverdenen for lønniveau samt dækning af transportudgifter i forbindelse med kampe mv. for netop denne gruppe sportsudøvere. Se hertil Mette Lehmann Eskildsenog Naseem Ali i SR-Skat 2017 194.

Alle former for arbejdspladser er omfattet, herunder f.eks. kørsel til kundebe­søg, konferencer eller afhentning af post eller materialer. Betinger arbejdet overnatning uden for bopælen, f.eks. på et hotel, anses befordring til hotellet som en del af befordringen til arbejdspladsen. Hvis hotellet som følge af flere overnatninger får karakter af midlertidigt opholdssted, omfattes kørsel mellem hotel og arbejdspladsen af 60-dages reglen, jf. cirk 1996 72 pkt. 17.2.1.2. Det er skatteyderen, som må påvise, at betingelserne for fradrag er opfyldt. Ved SKM 2015 73 ØLR om udbetaling af skattefri befordringsgodt­gørelse fra et selskab til dets ansatte hovedaktionær udtalte landsretten, at der i et interessefællesskab må stilles skærpede krav til dokumentationen.

Skatterådet har i SKM 2016 239 SR udtalt, at parkeringspladser, hvor en tjenestebil blev afhentet/stillet, ikke kunne anses for arbejdsplads i relation til § 9 B. Der var derfor ikke tale om kørsel mellem arbejdspladser, når spørger kørte mellem sin arbejdsplads og parkeringspladsen. Det forhold, at en del af spørgers administrative arbejde blev udført i tjenestebilen, medførte ikke, at bilen kunne anses for en arbejdsplads.

[(425)](#bookmark409) Sædvanlig bopæl forstås således, som det fortolkes i relation til § 9 C.

[(426)](#bookmark410) Reglen, der gælder for det konkrete ansættelsesforhold, indebærer, at kørsel til og fra arbejdspladser, hvor skatteyderen til stadighed (jf. stk. 2) højst kommer i sammenlagt 60 arbejdsdage, altid er erhvervsmæssig. I peri­oden 60 dage medregnes enhver arbejdsdag uanset længde. Weekender, feri­edage, sygedage mv. medregnes ikke, men afbryder heller ikke perioden. Ved overskridelse af 60 dages fristen er det kun for de overskydende dage, der ikke kan modtages skattefri godtgørelse efter § 9 B, jf. TfS 1997 771 LSR. SKM 2010 518 SR: En virksomhed kunne i forbindelse med skift af arbejdssted udbetale skattefri kørselsgodtgørelse i de første 60 arbejdsdage på de nye adresser. Endvidere kunne virksomheden indgå en aftale med hver enkelt medarbejder om lønreduktion med et fast månedligt beløb i en periode på 12 måneder.

Når de 60 dage på samme arbejdssted er overskredet, indebærer stk. 2, at der ved spredte, men regelmæssige besøg på arbejdsstedet - f.eks. ca. hver 7. uge - kan gå meget lang tid, før en ny 60-dages periode kan påbegyndes. Denne virkning er begrænset til 12 måneder, hvilket også betyder, at det kun er nødvendigt at gemme oplysninger om transportforholdene i ét år. Tidligere gjaldt en 24-måneders regel, men perioden er ved L 2008 1337 forkortet til 12 måneder.

I SKM 2017 451 SR udtalte Skatterådet, at 60-dages-perioden for kommu­nalbestyrelsesmedlemmer skal regnes fra den dato, medlemmerne tiltræder efter nyvalg, og at dette gælder for såvel kommunalbestyrelsesmedlemmer, der vælges for første gang, som for medlemmer, der genvælges.

[(427)](#bookmark411) For lønmodtageres befordring mellem flere arbejdspladser forudsættes, at arbejdet på arbejdspladserne udføres for samme arbejdsgiver. Skatteydere med flere arbejdsgivere kan foretage fradrag efter § 9 C for kørsel mellem arbejdspladserne, jf. SKM 2020 464 BR, men kan ikke få skattefri godtgørelse vedrørende denne befordring. I SKM 2006 147 ØLR fandt landsretten ikke, at det forhold, at deri skatteyderens bil var medbragt værktøj og andet udstyr, som skulle transporteres til og benyttes på arbejdspladsen, i sig selv indebar, at kørslen var omfattet af § 9 B, stk. 1, litra b.

[(428)](#bookmark412) F.eks. inden for et lufthavns-, strand- eller et skovområde

[(429)](#bookmark415) Stk. 3 er indsat ved L 2008 1337 for at smidiggøre kravene for skatteydere med faste kørselsmønstre.

[(430)](#bookmark416) Se senest bkg 2021 2106 med satserne for 2022.

[(431)](#bookmark418) Bestemmelsen tager sigte på sælgere og andre med flere arbejdsgivere, hvor en ordning med skattefri godtgørelse ofte er vanskelig at opnå. Reglen gælder ikke for befordring i forbindelse med et fast job og et bijob. Skattey­dere omfattet af stk. 4 kan fratrække befordringsudgifter på samme måde

som selvstændigt erhvervsdrivende, jf. note til § 9, stk. 1. Se i øvrigt cirk 1996 72 pkt. 17.3.4.2.

[(432)](#bookmark419) Til bestemmelsen knytter sig bkg 2023 1492 kap. 2 og cirk 1996 72 pkt. 17.2.

Se også Den juridiske vejledning C.A.4.3.3.1.

[(433)](#bookmark420) Begrebet "sædvanlig bopæl" er i høj grad fastlagt gennem praksis.

Der er kun én bopæl, der i forhold til bestemmelsen kan kvalificeres som "sædvanlig bopæl". I tvivlstilfælde fastlægges den sædvanlige bopæl ud fra en samlet vurdering af, hvor den skattepligtige har centrum for sine livsinter­esser. I vurderingen indgår forhold som personlig, social, familie- og bolig­mæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folke­registret.

Se fx SKM 2019 226 ØLR, hvor den skattepligtige i løbet af året havde haft tre folkeregisteradresser, der lå hhv. 1, 33 og 55 km fra arbejdspladsen. Den skattepligtige gjorde gældende, at vedkommende i hele året havde sædvanlig bopæl hos sin kæreste på adressen længst fra arbejdspladsen. SKAT havde lagt til grund, at hans sædvanlige bopæl var, hvor han i løbet af året havde folkeregisteradresse, og gav ham fradrag for denne kørsel i et skønsbestemt omfang. Da den skattepligtige ikke i fornødent omfang kunne godtgøre, at befordringen rent faktisk havde fundet sted, fandt Landsretten, at den skat­tepligtige ikke havde krav på befordringsfradrag i videre omfang end aner­kendt af SKAT.

I tilfælde, hvor der én bopæl i Danmark og én bopæl i udlandet, er der et vist sammenfald mellem vurderingen af, hvor den skattepligtige er hjemmehørende efter artikel 4, stk. 2, i en evt. DBO, og hvor den skattepligtige har sin "sædvanlige bopæl" i forhold til bestemmelsen.

Se fx SKM 2004 257 HR, hvor Højesteret fandt, at den skattepligtige efter flytning til Tyskland havde bevaret centrum for livinteresser - og dermed sædvanlig bopæl - i Danmark, bl.a. under henvisning til, at skatteyderen efter etablering af bopæl i Tyskland havde bevaret det arbejde i Danmark, som vedkommende havde haft i en årrække, at vedkommende etablerede yderligere arbejdsforhold i Danmark, og at vedkommende i hele perioden havde haft rådighed over en bopæl i Danmark. Den skattepligtige var derfor ikke beret­tiget til at foretage befordringsfradrag ved kørsel mellem Danmark og Tyskland.

Se endvidere SKM 2019 603 LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at den skattepligtiges sædvanlige bopæl var i Danmark, og at vedkommende derfor ikke var berettiget til befordringsfradrag ved kørsel mellem Danmark og Polen.

Der kan som udgangspunkt ikke foretages befordringsfradrag fra en sommer­bolig til arbejdspladsen i det omfang, fradraget herved overstiger fradraget mellem den skattepligtiges sædvanlige bopæl og arbejdspladsen. I helt særlige situationer kan en sommerbolig dog anses for sædvanlig bopæl, se fx TfS 1999 159 ØLD.

Se også SKM 2015 412 BR, hvor byretten fandt, aten skatteyder var berettiget til befordringsfradrag ved kørsel fra kærestens bolig til arbejdsstedet, uanset at vedkommende havde sædvanlig bopæl et andet sted. Byretten fandt endvi­dere, at befordringsfradraget fra kærestens bolig ikke kunne overstige det beregnede befordringsfradrag fra sædvanlig bopæl og hen til arbejdsstedet. Skattestyrelsen har anført i Den juridiske vejledning C.A.4.3.3.1.1, at det samme må være tilfældet, hvis en skatteyder med sædvanlig bopæl langt fra arbejdsstedet lejer en midlertidig bolig, fx en sommerbolig, tættere på arbejds­stedet og derfra befordrer sig til arbejdsstedet.

Værnepligtige anses for at have sædvanlig bopæl på det sted, hvor de boede inden indkaldelsen, hvis denne bopæl opretholdes. Se LSRM 1980 127 LSR.

[(434)](#bookmark421) Det er en forudsætning for fradrag, at der er tale om befordring til og fra en indtægtsgivende arbejdsplads. Begrebet "arbejdsplads" er det samme for § 9 C som § 9 B.

En gartner, der drev virksomhed fra sin bopæl, transporterede i en varevogn gartneriets produkter til Københavns Grønttorv, hvor de blev solgt. Gartnerens befordringsudgifter skulle ikke behandles efter § 9 C, men var fuldt fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6 a som driftsudgifter, jf. TfS 1996 663 H (U 1996 1352 H).

Om begrebet "arbejdsplads" i forhold til et uddannelsessted se LL § 31 og JV C.A.5.4.

[(435)](#bookmark422) If. bkg 2023 1492 er "den normale transportvej" den strækning, der skal tilbagelægges, hvis man kører i bil og tager hensyn til de givne geografiske forhold, tidsforbrug og økonomisk rimelighed. Se hertil TfS 1991 130 LSR, TfS 1998 243 LSR og SKM 2006 669 LSR, der alle godkender skatteyderens valg af transportvej.

I SKM 2013 187 BR skulle befordringsfradraget beregnes på baggrund af den korteste, hurtigste og mindst omkostningstunge rute, selv om denne rute – i modsætning til den af skatteyderen påberåbte – indebar benyttelse af en færgeforbindelse. Skatteyderen fik ikke medhold i, at skattemyndighederne "alene i helt særlige tilfælde" kan tilsidesætte skatteydernes valg af transport­rute. Skatteministeriet havde dog under sagen anerkendt, at skatteyderens befordringsfradrag skulle beregnes på baggrund af den af sagsøger påberåbte rute i to specifikke perioder, hvori det under sagen var dokumenteret, at færgeforbindelsen ikke kunne benyttes.

Det er en betingelse for fradrag, at skatteyderen over for ligningsmyndigheden oplyser dels antallet af arbejdsdage (faktiske, ikke f.eks. fri- eller sygedage), dels antallet af befordrede km pr. arbejdsdag. Det er uden betydning, hvordan befordring faktisk sker. Om transportvejen, herunder fly- og færgetransport, se nærmere Den juridiske vejledning C.A.4.3.3.

[(436)](#bookmark423) Fradraget er alene bestemt af transportvejens længde og den af Skatterådet fastsatte kilometersats. Det er således uafhængigt af transportmidlets art og de faktiske befordringsudgifter.

De senest fastsatte satser fremgår af bkg 2020 1720, som gælder for indkomst­året 2021.

Ændret ved L 2022 802, som er en følge af, at der fra og med 2022-01-01 ikke længere skal betales broafgift for passage af Fjordforbindelsen Frede­rikssund.

[(437)](#bookmark424) 3. pkt. er indsat ved L 2020 2197, hvorved indholdet af § 3 og § 4, stk.

1, i bkg 2023 1492 om visse ligningslovsregler m.v. er indskrevet direkte i loven.

Der er således tale om en videreførelse af gældende ret, som indebærer, at den skattepligtige, der på en del af eller hele strækningen mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads må anvende færgetransport, ruteflytransport eller lig­nende på grund af de givne geografiske forhold, tidsforbrug og økonomisk rimelighed, skulle beregne befordringsfradraget for denne befordring som den faktiske, dokumenterede udgift hertil.

Der sker ingen ændringer vedr. bekendtgørelsen i øvrigt, herunder § 4, stk.

2, hvorefter der mod dokumentation kan foretages fradrag for de faktiske udgifter til eget transportmiddel, der medbringes med færgen mv., til brug for yderligere befordring, og § 4, stk. 3, hvorefter fradrag kun kan foretages i det omfang, den daglige udgift overstiger et beløb, der svarer til udgiften til 24 km daglig befordring, beregnet efter § 9 C.

Bestemmelsen i stk. 4 om forhøjet fradrag for personer med lavere indkomst omfatter også personer, der foretager fradrag efter stk. 1, 3. pkt.

[(438)](#bookmark425) Ved weekendkørsel skal der kun beregnes ét bundfradrag for hver weekend, jf. TfS 1988 563 LSR.

[(439)](#bookmark428) Bestemmelserne om midlertidigt, forhøjet befordringsfradrag til pendlere med sædvanlig bopæl i yderkommuner er oprindelig indføjet ved L 2003 1161 med virkning for indkomstårene 2004-06. Ved L 2006 1576 er ordnin­gen, med forhøjet befordringsfradrag for pendlere fra yderkommuner, forlæn­get til også at gælde for indkomstårene 2007-13. Ved L 2009 519 er ordningen forlænget yderligere til og med 2018. Som følge af kommunalreformen og de deraf følgende kommunesammenlægninger er listen over yderkommuner ændret. For de pågældende skatteydere gælder samme fradragssats for kørsel over km-grænsen i 1. pkt. som for kørsel mellem 24 km og denne grænse. Se hertil Den juridiske vejledning C.A.4.3.3.2.2. Ve d L 2014 555 er reglerne på ny ændret, således at disse med virkning fra og med indkomståret 2014 under alle omstændigheder kan anvendes frem til og med indkomståret 2018, og ved L 2014 1374 er kredsen af yderkommuner udvidet med virkning fra indkomståret 2015, jf. stk. 3, 4. pkt.

Stk. 3, 3. pkt. er nyaffattet ved L 2019 271. Ændringen medfører en videre­førelse af det forhøjede befordringsfradrag som en permanent ordning, og samtidig udvides ordningen med de 10 danske småøer: Baagø, Egholm, En­delave, Hjarnø, Mandø, Nekselø, Orø, Sejerø, Tunø og Aarø. I den forbindelse er 4. og 5. pkt. blevet ophævet. Loven udmønter personskatteelementerne i Aftale om Finansloven for 2019.

Om befordring over lange afstande, se i øvrigt TfS 2000 563 V, SKM 2001 31 V, SKM 2003 269 Ø og SKM 2003 473 Ø samt Bent Ramskov i SpO 2003 348 nr. 6 og Henrik Klitz i SpO 2003 439 nr. 8.

[(440)](#bookmark429) Definitionen af yderkommuner følger som udgangspunkt definitionen af yderkommuner til brug for fordeling af EU-midler til regionalfondsprogram­met for 2014-2020. Yderkommunerne er således udpeget efter følgende ob­jektive kriterier:

• Lav erhvervsindkomst: Kommunens erhvervsindkomst pr. indbygger er under 90 pct. af landsgennemsnittet (gennemsnit over de seneste tre år).

• Geografisk placering: Der er mere end en halv times kørsel til en større by, hvor en større by er defineret ved at have mere end 45.000 indbyggere.

De nuværende 25 yderkommuner er udpeget efter disse kriterier, bortset fra Brønderslev og Faaborg-Midtfyn, som ved ændringen i 2014 blev fastholdt under ordningen, da pendlere kunne have bosat sig eller opretholdt bopælen i disse oprindelige yderkommuner i forventningen om at kunne anvende det forhøjede befordringsfradrag.

[(441)](#bookmark430) Ved L 2019 271 er det forhøjede befordringsfradrag blevet udvidet til skattepligtige, som har sædvanlig bopæl på 10 danske småøer.

[(442)](#bookmark431) 4. pkt. blev indsat ved L 2024 109, og medfører, at pendlere, der bor i en af de 25 udpegede yderkommuner, i indkomstårene 2024-2027 får beregnet befordringsfradrag med Skatterådets fulde kilometersats med tillæg af 10,75 pct. for kørsel over 24 km dagligt. Tilsvarende vil pendlere, der bor på en af de 10 danske småøer Baagø, Egholm, Endelave, Hjarnø, Mandø, Nekselø, Orø, Sejerø, Tunø og Aarø, i indkomstårene 2024-2027 kunne få beregnet befordringsfradrag med den fulde kilometersats med tillæg af 10,75 pct. for kørsel over 24 km dagligt.

Ændringen har virkning med tilbagevirkende kraft for hele indkomståret 2024.

[(443)](#bookmark432) Stk. 4 er indsat ved L 1998 427 som led i en større justering af personbe­skatningen ("pinsepakken" 1998), der bl.a. indebar, at ligningsmæssige fradrag, herunder befordringsfradrag, fra 2002 ikke længere fragår i bereg­ningsgrundlaget for bundskatten. Som kompensation herfor og som beskæf­tigelsesfremmende foranstaltning indføres det i stk. 4 omhandlede ekstra fradrag. For at kompensere for den yderligere reduktion af fradragsværdien, der følger af Forårspakke 2.0 - 2009 er bestemmelsen ændret ved L 2009 519, således at der fra 2012-2019 sker en gradvis forhøjelse af25 pct.-tillæg- get.

[(444)](#bookmark427) Til bestemmelsen knyttede sig tidl. bkg 2009 578 (nu bkg 2023 1492). Se endvidere cirk 1996 72 pkt. 17.2 samt Den juridiske vejledning C.A.4.3.3.

[(445)](#bookmark426) Bestemmelsen indebærer, at der ikke kan foretages befordringsfradrag, når skatteyderen på grund af arbejdsgiverbetalt befordring ingen udgifter har. Har en lønmodtager mulighed for at blive befordret mellem hjem og ar­bejde for arbejdsgiverens regning, fx frikort til offentlige transportmidler, fri bil eller kørelejlighed i privat bil betalt af arbejdsgiveren, skal lønmodtageren indtægtsføre værdi af fri befordring svarende til fradraget for den pågældende strækning, hvilket reelt er ensbetydende med bortfald af befordringsfradraget. Dette gælder uafhængigt af i hvilket omfang, fri bil mv. beskattes efter reg­lerne herom, jf. § 16. Se hertil TfS 1998 11 LSR.

Det er selve adgangen til fri befordring, der beskattes, dvs. der ses bort fra, om skatteyderen - fx på grund af ventetider - afstår fra at benytte sig af mu­ligheden, jf. TfS 1998 533 LSR. Er der tale om frikort til offentlige transport­midler, og disse ikke betjenes på det tidspunkt, da skatteyderen skal til eller fra arbejde, kan der dog foretages fradrag for strækninger, hvor frikortet af denne grund ikke kan bruges, jf. TfS 1994 695 SKM.

Det anførte gælder kun, når befordringsudgiften er afholdt af arbejdsgiveren, ikke hvis den gratis befordring fx skyldes samkørsel med kolleger eller fami-

lie, jf. TfS 1997 745 LSR. Se dog SKM 2006 301 LSR, hvor en skatteyder var ansat i sin ægtefælles tandlægepraksis og havde fælles befordring i dennes bil.

Se også cirk 2005 61 (TS-cirk 2005 18) om arbejdsgiverbetalt Brobizz og SKM 2006 369 SR om arbejdsgiverbetalt færgeabonnement. Se også SKM 2003 504 LSR om befordringsfradrag for udgifter mellem hjem og udstatio­neringssted, selv om der er modtaget FN-ydelser omfattet af ligningslovens § 7, nr. 15 (tidligere § 7 r), jf. cirk 2004 10 (TS-cirk 2004 03).

[(446)](#bookmark433) Præciseringen i 2. pkt. er sket ved L 1998 427, og 3. pkt. er indsat ved L 1999 955, foranlediget af indsættelsen af § 31.

[(447)](#bookmark435) Reglerne om det særlige Storebæltsfradrag er indsat ved L 2002 1056 med virkning for befordring bopæl/arbejdsplads, der foretages 2003-01-01 eller senere. Med virkning fra 2004-01-01 er der ved L 2003 974 indført til­svarende regler om fradrag for benyttelse af Øresundsforbindelsen. Desuden er det ved samme lov bestemt, at reglerne gælder for såvel bil som motorcykel. Om den skattemæssige behandling af Brobizz, se cirk 2005 61 (TS-cirk 2005 18).

Ved L 2019 271 er indført et standardfradrag for personer, der passerer Fjordforbindelsen Frederikssund (Kronprinsesse Marys Bro) som led i den normale transportvej mellem hjem og arbejde. Herved kan pendlere, der be­nytter Fjordforbindelsen Frederikssund som led i den normale transportvej mellem hjem og arbejde, opnå et standardfradrag for broafgiften, ligesom pendlere, der benytter de to øvrige betalingsbroforbindelser, Storebæltsfor­bindelsen og Øresundsbroen.

[(448)](#bookmark434) Det er ikke en forudsætning for fradraget for broafgift, at den skatteplig­tige befordrer sig mere end 24 km dagligt mellem sædvanlig bopæl og ar­bejdsstedet, som det er tilfældet for befordringsfradrag i henhold til § 9 C, stk. 1, jf. stk. 2.

[(449)](#bookmark436) Fradraget udgjorde tidligere 90 kr., men er ved L 2015 1890 forhøjet til 110 kr. med virkning fra indkomståret 2016.

[(450)](#bookmark437) Ændret ved L 2022 802, som er en følge af, at der fra og med 2022-01­01 ikke længere skal betales broafgift for passage af Fjordforbindelsen Fre­derikssund.

[(451)](#bookmark438) Bestemmelsen er præciseret ved L 2019 271, således at det tydeliggøres, at personer, der foretager fradrag efter reglerne i § 9 D, ikke er afskåret fra at foretage fradrag for bropassage efter § 9 C, stk. 9, selv om de øvrige regler i § 9 C ikke kan anvendes.

[(452)](#bookmark438) Landsretten har fastslået i SKM 2005 75 V, at udgifter for at være fradragsberettigede efter § 9 D skal have været nødvendige for at sikre ind­komsterhvervelsen.

I SKM 2016 177 LSR fandt Landsskatteretten under hensyn til en fremlagt lægefaglig vurdering og til, at skatteyderen var godkendt til invalidevogn, at denne var ude af stand til at anvende offentlig befordring og derfor var beret­tiget til det særlige befordringsfradrag efter § 9 D.

[(453)](#bookmark439) Det er tilstækkeligt, at den skattepligtige godtgør, at vedkommende på grund af invaliditet eller kronisk sygdom har særlige udgifter til befordring mellem bopæl og arbejdsplads. Den skattepligtige behøver ikke at have tilla­delse til invalidebil el. lign. for at anvende reglen.

I sygdomstilfælde er det dog en betingelse for at anvende reglen, at sygdom­men er kronisk. Herved forstås i praksis, at der skal være tale om en uhelbre­delig eller i det mindste en langvarig sygdom, der nødvendiggør en dyrere transportform.

[(454)](#bookmark440) I SKM 2016 177 LSR fandt Landsskatteretten, at det er en betingelse for fradrag efter § 9 D, at skatteyderen godtgør, at vedkommende som følge af invaliditet eller kronisk sygdom har haft særlige udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads. Det er i den forbindelse uden betydning, at skatteyderen ikke har haft merudgifter i forhold til den øvrige lokalbefolkning, jf. TfS1992,142.LSR. Beliggenheden af bopælen, og en dårlig sammensætning af den offentlige transport, der gør, at den øvrige lokalbefolkning er henvist til at køre i bil, kan således ikke tillægges vægt. Det afgørende er, som det også fremgår af Landsskatterettens afgørelse, om afholdelsen af de særlige udgifter til befordring mellem hjem og arbejdsplads, har været nødvendige som følge af invaliditeten/den kroniske sygdom, hvilket beror på en retlig

vurdering, der foretages på grundlag af samtlige oplysninger, hvor en læge­faglig vurdering tillægges særlig betydning.

I en situation, hvor det er ubestridt, at en skatteyder er berettiget til at anvende § 9 D, kan der opstå situationer, hvor skatteyder i perioder rent faktisk ikke anvender § 9 D, fx ved kørsel med nabo. Skatteyder vil i den situation ikke afholde særlige udgifter til befordring, og vil derfor ikke kunne beregne fradrag efter § 9 D. Det fremgår af Den juridiske vejledning C.A.4.3.3.2.4, at det dog er Skattestyrelsens opfattelse, at skatteyderen på de dage, hvor der - af den ene eller anden grund - ikke afholdes særlige udgifter til befordring, vil kunne beregne befordringsfradrag efter reglerne i § 9 C, forudsat at befor­dring rent faktisk har fundet sted.

I SKM 2019 292 LSR fandt Landsskatteretten, at betingelsen om afholdelse af særlige udgifter indebærer, at skatteyderen faktisk skal have afholdt udgifter til befordringen. Da skatteyderen havde modtaget en skattefri ydelse efter servicelovens § 100 til fuld dækning af en del af de afholdte udgifter til taxakørsel, kunne skatteyderen ikke anses for at have haft særlige udgifter for denne del.

Betaler arbejdsgiveren befordringen, herunder hvis der stilles firmabil til fri rådighed for privat kørsel, har den skattepligtige heller ikke ret til fradrag mellem hjem og arbejdsplads efter § 9 D.

[(455)](#bookmark440) Det er ikke en forudsætning, at der er tale om befordring mellem den in­valides sædvanlige bopæl og arbejdspladsen. Der kan fx også gives fradrag for befordringsudgifter mellem sommerhus og arbejdsplads.

[(456)](#bookmark441) Det i bestemmelsen omhandlede standardfradrag, udlandsfradraget, til­kommer kun eksportmedarbejdere som defineret i stk. 2. Ifølge bkg 2005 1288 udgør fradraget 55 kr. pr. døgn ved rejse i Vesteuropa (Finland, Tysk­land, Østrig, Italien og de vest herfor liggende lande samt Grækenland, Færøerne, Grønland og Island) og ellers 140 kr. pr. døgn.

Ved optællingen af de 100 døgn ses der bort fra enkeltophold på under 24 timer, hvorimod efterfølgende påbegyndte døgn medregnes. En medarbejder, der f.eks. udrejser kl. 12 den ene dag og kommer hjem den følgende dag kl. 20, kan således medregne 2 døgn ved opgørelsen af den samlede periode. Ferie (og arbejdsløshedsperioder) i udlandet medregnes ikke, hvorimod weekendophold, der er nødvendiggjort af arbejdet, kan tælles med. Det er en betingelse, at eksportmedarbejderen udfører arbejdet for en dansk arbejds­giver. Fradraget er begrænset af reglen i § 9, stk. 1. Det kan sammen med andre fradrag vedr. indkomsterhvervelsen i udlandet ikke overstige den udenlandske lønindkomst, der indgår i den danske indkomstopgørelse.

Der kan opnås fradrag efter § 9 E samtidig med modtagelse af skattefri rejse­godtgørelse efter § 9 A. Der kan desuden ved siden af udlandsfradraget fore­tages fradrag for ikke-godtgjorte udgifter til kost og logi.

Fradrag efter § 9 E er omfattet af reglen i § 9, stk. 1, hvorefter lønmodtagere alene kan fradrage udgifter i forbindelse med udførelsen af det indtægtsgiven­de arbejde i det omfang, de overstiger 6.200 kr. (2019-niveau).

[(457)](#bookmark444) Det er således en betingelse, at lønmodtagerens rejse har haft til formål at opnå salg eller opfylde salgsaftaler. Alle faser af salgsarbejdet - såvel salgsopsøgende forarbejde eller kundepleje som kontraktsforhandlinger og indgåelse af salgsaftalen - er omfattet. Salgsaftalen skal enten omfatte varer eller tjenesteydelser, der er fremstillet i Danmark og sælges til udlandet, eller salg til udlandet af varer eller tjenesteydelser, der er fremstillet i udlandet ved udsendt dansk arbejdskraft, herunder også opførelse af bygninger o lign. Med opfyldelse af salgsaftaler sigtes til opstilling af leverancen samt acces­soriske ydelser inden for den sædvanlige garantiperiode. Montører og andre medarbejdere fra virksomhedens produktionsafdeling, der udsendes for at opstille og afprøve leverancen, er således omfattet. Hvis medarbejdere har flere funktioner i virksomheden, kan de anvende reglerne om udlandsstan­dardfradrag, hvis deres væsentligste funktion i virksomheden omfatter salgsarbejdet i forbindelse med eksport. Se cirk 1996 72 pkt. 16.2.

[(458)](#bookmark447) Det særlige fradrag for erhvervsfiskere (fiskerfradrag el. havdagsfradrag) blev indført ved L 1992 1032.

Hensigten med det særlige fiskerfradrag er som led i en forbedring af fiske­rierhvervets økonomiske situation at tilnærme beskatningen af erhvervsfiskere til beskatningen af søfolk, der sejler i nærfart - det der i dag svarer til sømands-

fradrag efter sømandsbeskatningslovens § 3. Fradraget er et ligningsmæssigt fradrag, der kan vælges af både selvstændige fiskere og fiskere, som er løn­modtagere, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1. Den enkelte fisker vælger fra år til år, om den pågældende vil anvende fiskerfradraget. Fradraget vælges for hele indkomståret.

Med virkning fra indkomståret 2001 kan fiskere foretage rejsefradrag efter § 9 A i stedet for fiskerfradrag efter § 9 G, jf. L 2000 1300. Se noterne til § 9 A, stk. 1 og 11.

[(459)](#bookmark450) Fiskerfradraget udgør 190 kr. pr. påbegyndt havdag ved fangstture af mindst 12 timers varighed. Ved længerevarende fangstture kan der opnås fradrag for flere havdage. Varer fangstturen eksempelvis mere end 24 timer, kan der således opnås fradrag for to havdage (2x190 = 380 kr.) Fradaget kan maksimalt udgøre 41.800 kr. årligt svarende til 220 havdage pr. år.

En fangsttur anses for at være afbrudt ved ophold i havn eller på land.

[(460)](#bookmark451) Fradragssatsen og - loftet reguleres ikke.

[(461)](#bookmark452) Hvis der foretages fiskerfradrag, bortfalder adgangen til en række andre fradrag.

For fiskere, der er lønmodtagere, træder fiskerfradraget i stedet for fradrag for rejseudgifter til kost og småfornødenheder, lønmodtagerfradrag, befor­dringsfradrag, fradrag for fagforeningskontingent og bidrag til arbejdsløsheds­forsikring.

For selvstændige fiskere træder fiskerfradraget i stedet for fradrag for rejseud­gifter til kost og småfornødenheder, befordringsfradrag, fradrag for A-kasse bidrag og fradrag for kontingenter til arbejdsgiverforeninger. Derimod kan selvstændige fiskere efter de almindelige regler i statsskattelovens § 6 m.v. fratrække de driftsudgifter, de har som selvstændige. Det gælder også kontin­genter mv., der ikke er omfattet af ligningslovens § 13, som f.eks. udgifter til brancheforeninger m.v. og kontingent vedr. den erhvervsmæssige del af en faglig organisation.

[(462)](#bookmark453) Se TfS 1996 105 SKM om erhvervsfiskeres fradrag for fagforeningskon­tingent.

[(463)](#bookmark454) Det betyder, at selvstændige fiskere ikke kan fradrage udgifter til eksem­pelvis personligt søudstyr.

[(464)](#bookmark455) Bestemmelsen tilsigter skattemæssig ligestilling mellem dagpleje og døgnpleje, jf. § 9, stk. 6. Desuden skal fradraget give rimelig dækning for den slitage på hjemmet mv., der følger af dagplejen.

Dagplejere, der passer børnene i andre lokaler end eget hjem, kan også benytte standardfradraget under forudsætning af, at de betaler en leje herfor, der svarer til markedslejen, jf. Den juridiske vejledning C.A.4.3.2.3.

Dokumenterede udgifter til fagforeningskontingent, befordring, og lønnet medhjælp kan fradrages ved siden af standardfradraget efter § 9 H. Lønudgif­ten er imidlertid omfattet af bundgrænsen i § 9, stk. 1.

Det fremgår af forarbejderne til § 9 H, at reglen ikke gælder for dagplejere, der varetager dagplejen som selvstændigt erhvervsdrivende, idet de kan fra­trække udgifterne i den personlige indkomst og har mulighed for at bruge virksomhedsskattelovens regler. Efter praksis har selvstændigt erhvervsdri­vende børnedagplejere ret til i stedet at vælge at selvangive som lønmodtager for at tage standardfradraget efter § 9 H, jf. SKM 2021 212 SR, hvor Skatte­rådet også fastslår, at valget skal foretages for et helt indkomstår ad gangen. Ved at selvangive som lønmodtagere og anvende standardfradraget i lignings­lovens § 9 H bliver børnedagplejeren skattemæssigt sidestillet med en løn­modtager i relation til eventuelt øvrige fradrag. Det indebærer, at selvom dagplejeren er selvstændig erhvervsdrivende, bliver øvrige fradrag i relation til dagplejevirksomheden ligningsmæssige, ligesom fradragsbegrænsningen i ligningslovens § 9 finder anvendelse.

[(465)](#bookmark456) Det fremgår af bemærkningerne til loven, at det er en betingelse, jf. be­stemmelsens ordlyd "…. der udfører privat dagpasning…", at fradraget gives for udgifter, som dagplejeren påføres i forbindelse med dagplejen. Såfremt dagplejeren i en periode ikke udfører arbejde som dagplejer, indrømmes der ikke standardfradrag for denne del af vederlaget, jf. f.eks. SKM 2004 181 LSR om betalt orlov/kursus, og SKM 2001 206 LSR om barselsorlov og optjent feriegodtgørelse.

[(466)](#bookmark459) Det fremgår af bemærkningerne til loven, at fradraget bliver beregnet på grundlag af den skattepligtige del af det vederlag, der modtages for dagplejen, således at bidrag til ATP, AUD og AM-bidrag fragår i beregningsgrundlaget, jf. SKM 2001 305 LSR.

Arbejdsgivers og arbejdstagers bidrag til pensionsordninger medregnes i beregningsgrundlaget. Er der tale om en arbejdsgiverordning, hvor der er bortseelsesret for præmierne til pensionen, medregnes præmien ikke i bereg­ningsgrundlaget, jf. SKM 2001 305 LSR.

[(467)](#bookmark460) Ved flere sygdomsperioder er det en forudsætning for at opnå fradrag, at arbejdet er genoptaget mellem sygdomsperioderne.

[(468)](#bookmark464) For at kompensere for den reduktion af fradragsværdien, der fulgte af skatteomlægningen i 1994 og senest af Forårspakke 2.0, er der siden 1994 sket en gradvis forhøjelse af den i stk. 3 angivne sats fra oprindeligt 33 pct. til 60 pct. (fra og med 2019) af vederlaget.

[(469)](#bookmark467) Ifølge § 9 J gives alle erhvervsaktive personer et beskæftigelsesfradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Beskæftigelsesfradraget er et ligningsmæssigt fradrag, der beregnes med udgangspunkt i arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget med fradrag af indskud til pensionsordninger.

[(470)](#bookmark468) Ved L 2020 2197 er bestemmelsen i 1. pkt. præciseret, således at der i opremsningen af hvilke arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomster, der be­regnes beskæftigelsesfradrag af, tilføjes arbejdsmarkedsbidragspligtig ind­komst som nævnt i arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk. 1, nr. 6, dvs. ind­komstskattepligtige udbetalinger af tilgodehavende feriemidler, der udbetales, når lønmodtageren forlader arbejdsmarkedet.

Det indebærer, at der som forudsat i Ferielovsudvalgets betænkning i forbindelse med indførelsen af samtidighedsferie, bliver beregnet beskæfti­gelsesfradrag og jobfradrag, der ifølge § 9 K beregnes af samme grundlag og under samme betingelser som beskæftigelsesfradraget, af indkomstskat­tepligtige udbetalinger af tilgodehavende feriemidler, der udbetales, når lønmodtageren forlader arbejdsmarkedet.

Eftersom førtidige udbetalinger af feriepenge og fondsferiedage efter § 17 a, stk. 4, og § 28 i lov om forvaltning og administration af tilgodehavende feriemidler, skal undergives den samme skattemæssige behandling som ud­betalinger fra fonden i forbindelse med lønmodtagerens afgang fra arbejds­markedet, betyder præciseringen ligeledes, at indkomstskattepligtige førtidige udbetalinger af feriepenge og fondsferiedage medregnes til grundlaget for beregning af beskæftigelsesfradrag og jobfradrag, der ifølge § 9 K beregnes af samme grundlag og under samme betingelser som beskæftigelsesfradraget.

[(471)](#bookmark469) 1. pkt. er ændret ved L 2018 724, som udvidede grundlaget for beskæfti­gelsesfradraget med arbejdsgiveradministrerede indbetalinger med bortseel- sesret omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19, hvorved også denne del af arbejdsindkomsten fremover medregnes til grundlaget, ligesom størrelsen af den enkeltes beskæftigelsesfradrag fremover kun skal afhænge af den samlede arbejdsindkomst og ikke af, hvor stor en del af arbejdsindkomsten, der indbetales til pension. For personer, der efter hidtil gældende regler ikke har opnået det maksimale beskæftigelsesfradrag, betyder udvidelsen af grundlaget, at de får et højere beskæftigelsesfradrag, hvis de ud over arbejds­indkomst også har indbetalinger til de omfattede pensionsordninger.

[(472)](#bookmark442) 2. pkt. er indsat ved L 2018 724, og det betyder, at arbejdsgiveradmini­strerede indbetalinger til ratepension og ophørende livrente, der ikke er bortseelsesberettigede, fordi de overstiger loftet for indbetaling til ratepension og ophørende livrente på 54.700 kr. (2018-niveau), tillagt de af pensionsin­stituttet erlagte arbejdsmarkedsbidrag, dvs. i alt 59.456 kr., ikke indgår i grundlaget for beregningen af beskæftigelsesfradraget, jf. dog nedenfor, hvis der er tale om en sportspension.

At en arbejdsgiveradministreret indbetaling, der overstiger loftet for indbeta­ling til ratepension, ikke skal medregnes, skal ses på baggrund af, at denne del af indbetalingen er omfattet af arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk. 1, nr. 1, idet der er tale om vederlag i penge m.v. for personligt arbejde i tjene­steforhold.

[(473)](#bookmark443) Efter 3. pkt., der er indsat ved L 2018 724, gælder udvidelse af grundlaget for beregningen af beskæftigelsesfradraget ikke for indbetalinger til pensions-

ordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19, stk. 2 og 4, da disse indbetalinger ikke vedrører arbejdsindkomst.

Pensionsbeskatningslovens § 19, stk. 2, vedrører indbetalinger til ATP, som kommunale myndigheder og arbejdsløshedskasser mm. foretager for personer, der ikke er lønmodtagere. Det drejer sig bl.a. om indbetalinger for dagpenge­modtagere, kontanthjælpsmodtagere og efterlønsmodtagere. Pensionsbeskat­ningslovens § 19, stk. 4, vedrører indbetalinger til Den Supplerende Arbejds­markedspension for førtidspensionister. Herved sikres, at der ikke gives be­skæftigelsesfradrag for indkomst, der ikke er arbejdsindkomst.

[(474)](#bookmark445) 4. pkt., der er indsat ved L 2018 724, indebærer, at det nye ATP-bidrag, som indgår i udvidelsen af beregningsgrundlaget for beskæftigelsesfradraget, jf. § 1, nr. 1, fastsættes til at være de ATP-bidrag, som arbejdsgiverne indbe­retter til skattemyndighederne. Skattemyndighederne modtager ikke oplysning fra ATP om, hvorvidt det enkelte ATP-bidrag hidrører fra arbejdsindkomst. Men da skattemyndighederne får indberetninger fra arbejdsgiverne af ATP- bidrag, danner disse indberetninger grundlag for beregningen af beskæftigel­sesfradraget for derved at opnå, at alene ATP-bidrag hidrørende fra arbejds­indkomst medregnes.

[(475)](#bookmark446) Stk. 2 er nyaffattet ved L 2022 906. Bestemmelsen fastsætter størrelsen på beskæftigelsesfradraget, der reguleres i takt med indkomstudviklingen efter personskattelovens § 20. Grundbeløbene i loven er efterfølgende ved L 2022 1268 forhøjet til det nuværende niveau.

Efterfølgende § 20-reguleringer af grundbeløbene offentliggøres på [Skatte­ministeriets hjemmeside](https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser-i-lovgivningen/ligningsloven/).

[(476)](#bookmark449) Stk. 3 er nyaffattet ved L 2018 724.

Reglerne i stk. 3 og 4 om et ekstra beskæftigelsesfradrag til enlige forsørgere er indsat ved L 2012 920 og forhøjet for indkomstårene 2014 og 2015 ved L 2014 93.

[(477)](#bookmark448) Ved L 2024 482 blev § 9 J, stk. 1, 1. pkt. ændret, således at personer, der er berettiget til at modtage det ekstra beskæftigelsesfradrag til englige forsør­gere, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fradrage dette, og eventuelt det ekstra beskæftigelsesfradrag til seniorer efter stk. 5-6. Der er tale om en konsekvensændring som følge af, at stk. 5-6 blev indsat ved loven.

[(478)](#bookmark457) Det maksimale ekstra beskæftigelsesfradrag til enlige forsørgere fra og med indkomståret 2025 vil udgøre 11,5 pct. af arbejdsmarkedsbidragsgrund­laget, og at det maksimalt vil udgøre 46.500 kr. (2024-niveau). Herved vil det maksimale ekstra beskæftigelsesfradrag blive forhøjet med 21.200 kr. fra 25.300 kr. (2024-niveau) til 46.500 kr. (2024-niveau).

[(479)](#bookmark458) Stk. 5 er nyaffattet ved L 2024 482, hvormed der indføres et ekstra be­skæftigelsesfradrag til beskæftigede seniorer med 2 år eller mindre til folke­pensionsalderen.

Personer, der er omfattet af stk. 1, kan i hvert af de to seneste indkomstår før det indkomstår, hvor folkepensionsalderen nås, jf. § 1 a i lov om social pen­sion, ud over fradraget opgjort efter stk. 2, og eventuelt stk. 4, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrage procenten anført i stk. 6 i samme grundlag og under samme betingelser som nævnt i stk. 1, 1.-4., 6. og 7. pkt. Det betyder, at personer, der er berettiget til det almindelige beskæftigelses­fradrag, dvs. lønmodtagere m.fl. og selvstændigt erhvervsdrivende, vil være berettiget til det nye ekstra beskæftigelsesfradrag til seniorer i hvert af de to seneste indkomstår, før de når folkepensionsalderen. Fradraget bortfalder i det indkomstår, hvor folkepensionsalderen opnås. Alle beskæftigede seniorer vil derfor kunne få fradraget i 2 år uanset, hvornår i et kalenderår pensionsal­deren opnås. Opnås pensionsalderen f.eks. i 2028, vil den beskæftigede kunne få fradraget i indkomstårene 2026 og 2027, men ikke i indkomståret 2028. De beskæftigede, der når pensionsalderen i 2027, vil dog kun kunne få fradraget i indkomståret 2026, hvor fradraget foreslås at have virkning fra. Fradraget er et ligningsmæssigt fradrag i den skattepligtige indkomst.

Grundlaget for beregningen af det nye ekstra beskæftigelsesfradrag til seniorer vil være det samme som grundlaget for beregning af det almindelige beskæf­tigelsesfradrag.

For lønmodtagere m.fl. opgøres den indkomst, der danner grundlag for be­regning af det almindelige beskæftigelsesfradrag, på baggrund af arbejdsmar­kedsbidragsgrundlaget i henhold til arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk.

1, nr. 1, 2, 4 og 6. Der er tale om ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold, ethvert vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksom­hed, pensionsindbetalinger foretaget af arbejdsgiver, tidligere arbejdsgiver eller offentlige myndigheder til pensionsordninger, jf. nærmere herom neden­for, samt udbetalinger af tilgodehavende feriemidler, jf. § 15 i lov om forvalt­ning og administration af tilgodehavende feriemidler.

For så vidt angår indbetalinger til ratepension og ophørende livrente omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19 indgår de med det beløb, for hvilket der er bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 19. Indbetalinger til ATP indgår med de indbetalinger, som arbejdsgiveren har indberettet til Skattefor­valtningen. Pensionsindbetalinger efter § 2 a i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension indgår ikke. Der er tale om indbetalinger bl.a. for arbejdsløse medlemmer af arbejdsløshedskasser, for personer, der modtager tilskud fra kommunen under ansættelse i fleksjob, for personer, der modtager dagpenge efter lov om sygedagpenge eller efter lov om ret til orlov og dagpenge ved barsel, for personer der modtager visse ydelser efter lov om aktiv socialpolitik eller lov om social service og for personer, der modtager førtidspension eller seniorpension. Indbetalinger efter § 2 b i lov om Arbejdsmarkedets Tillægs­pension indgår heller ikke. Der er tale om frivillige ATP-indbetalinger for modtagere af efterløn, fleksydelse, overgangsydelse og delpension. Heller ikke indbetalinger til den Supplerende Arbejdsmarkedspension (SUPP) for førtidspensionister og seniorpensionister indgår. Det samme er tilfældet for indbetalinger til den obligatoriske pensionsordning for overførselsmodtagere. Det ekstra beskæftigelsesfradrag til seniorer vil skulle beregnes af samme grundlag og under samme betingelser som det almindelige beskæftigelses­fradrag, og betyder, at det ekstra beskæftigelsesfradrag til seniorer, der er selvstændigt erhvervsdrivende, vil skulle beregnes på baggrund af arbejds­markedsbidragsgrundlaget i henhold til arbejdsmarkedsbidragslovens §§ 4 og 5. Arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget for selvstændigt erhvervsdrivende, som ikke anvender virksomhedsordningen i virksomhedsskattelovens afsnit I, udgør den personlige indkomst ved selvstændig virksomhed opgjort efter personskattelovens § 3, med fradrag af medregnede ydelser efter lov om bi­blioteksafgift og fradrag af eventuelt fremført negativ personlig. indkomst, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 4. Arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget for selvstændigt erhvervsdrivende, som anvender virksomhedsordningen i virk­somhedsskattelovens afsnit I, udgør summen af overførsel fra virksomhedens skattepligtige overskud med fradrag af kapitalafkast efter virksomhedsskat­telovens § 5, stk. 1, nr. 3, litra a, og overførsel af beløb fra virksomhedens konto for opsparet overskud med tillæg af den virksomhedsskat, der svarer hertil, til den selvstændige samt rentekorrektion, der medregnes til den per­sonlige indkomst efter virksomhedsskattelovens § 11, stk. 3, jf. arbejdsmar­kedsbidragslovens § 5.

Visse vederlag til søfolk, ydelser i henhold til lov om biblioteksafgift og visse skattefrie vederlag, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 3, indgår ikke i grundlaget for beregningen af det ekstra beskæftigelsesfradrag til seniorer. Hvis beregningen medfører, at fradraget er negativt, sættes fradraget til 0 kr. for det pågældende indkomstår.

[(480)](#bookmark461) Stk. 6 er nyaffattet ved L 2024 482. Der henvises til noterne til stk. 5.

[(481)](#bookmark462) Indsat ved L 2018 724, der indfører et jobfradrag målrettet lave arbejds­indkomster.

[(482)](#bookmark463) Jobfradraget beregnes med udgangspunkt i arbejdsmarkedsbidragsgrund­laget.

Det betyder for løn- og honorarmodtagere, at den indkomst, der danner grundlag for beregning af beskæftigelsesfradraget, opgøres på baggrund af arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget i henhold til arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk. 1, nr. 1, 2 og 4, og §§ 4 og 5. Det vil som udgangspunkt sige:

• Vederlag i penge eller naturalier for personligt arbejde i tjenesteforhold • vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, og

• arbejdsgiveradministrerede pensionsindbetalinger af arbejdsindkomst med bortseelsesret, bortset fra pensionsindbetalinger, der ikke vedrører arbejdsindkomst.

De nærmere regler vedrørende medregning af indbetalinger til ratepension og ophørende livrente og fradrag for arbejdsgiveres indbetalinger til Arbejds­markedets Tillægspension, som gælder ved udvidelsen af grundlaget for be­regningen af beskæftigelsesfradraget, gælder ligeledes for beregningen af jobfradrag. Det vil sige, at indbetalinger til ATP indgår med de indbetalinger, som arbejdsgiveren har indberettet til Skatteforvaltningen.

Vederlag, der er omfattet af sømandsbeskatningslovens § 5, ydelser i henhold til lov om biblioteksafgift og visse skattefrie vederlag er ikke arbejdsmarkeds­bidragspligtige og indgår derfor ikke ved beregning af jobfradrag.

En person, der både er lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, bereg­net sit jobfradrag af summen af bidragsgrundlaget som lønmodtager og bi­dragsgrundlaget fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis der er negativt grundlag (f.eks. underskud i virksomhed), indgår det i sammentællingen med 0 kr., da arbejdsmarkedsbidraget ikke kan være negativt.

[(483)](#bookmark463) Jobfradraget beregnes med udgangspunkt i arbejdsmarkedsbidragsgrund­laget.

For selvstændigt erhvervsdrivende opgøres den indkomst, der danner grundlag for beregning af jobfradraget, på baggrund af arbejdsmarkedsbi­dragslovens §§ 4 og 5. Det vil som udgangspunkt sige:

• Den del af overskuddet ved selvstændig erhvervsvirksomhed, der er personlig indkomst, og

• summen af en række nærmere specificerede overførsler fra virksomheden

til den selvstændigt erhvervsdrivende.

En person, der både er lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, bereg­net sit jobfradrag af summen af bidragsgrundlaget som lønmodtager og bi­dragsgrundlaget fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis der er negativt grundlag (f.eks. underskud i virksomhed), indgår det i sammentællingen med 0 kr., da arbejdsmarkedsbidraget ikke kan være negativt.

[(484)](#bookmark465) Beregningsgrundlaget fastsættes - ligesom beskæftigelsesfradraget - med udgangspunkt i de gældende regler for arbejdsmarkedsbidraget.

Jobfradraget er kun betinget af, at personen er erhvervsaktiv med de indkom­ster, hvoraf der er beregnet arbejdsmarkedsbidrag. Det er således ikke et fradrag for udgifter forbundet med selve erhvervelsen af indkomsten. Det betyder, at den del af jobfradraget, som beregnes af bidragspligtig udenlandsk indkomst, ikke vil reducere den udenlandske indkomst i de tilfælde, hvor der fx skal beregnes lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskosmt ved be­skatningen af den udenlandske indkomst her i landet.

[(485)](#bookmark466) Jobfradraget indfases gradvist frem mod 2020.

[(486)](#bookmark470) Efter regulering i henhold til personskattelovens § 20 udgør bundgrænsen for jobfradraget 191.600 kr. i 2019 og 195.800 kr. i 2020. Regulering af grundbeløbet offentliggøres på [Skatteministeriets hjemmeside](https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/ligningsloven).

[(487)](#bookmark471) Indsat ved L 2018 724, som indfører et ekstra pensionsfradrag med virk­ning fra og med indkomstået 2018.

[(488)](#bookmark472) Det ekstra pensionsfradrag beregnes på baggrund af det beløb, der efter pensionsbeskatningslovens § 18 kan fratrækkes i indkomståret, tillagt ind­komstårets bortseelsesberettigede indbetalinger omfattet af pensionsbeskat­ningslovens § 19 efter fradrag af arbejdsmarkedsbidrag.

[(489)](#bookmark473) Det betyder, at pensionsopspareres fradragsberettigede indbetalinger medgår med det beløb, der fremgår som fradragsberettiget i årsopgørelsen. Det er ikke nødvendigvis de foretagne indbetalinger, der danner grundlag for beregningen af det ekstra pensionsfradrag, men derimod det beløb, som den pågældende i øvrigt har fradrag for, og som fremgår af årsopgørelsen. Er der tale om en fradragsberettiget indbetaling til ratepension eller ophørende livrente, er en sådan indbetaling omfattet af loftet for indbetaling til ratepen­sion på 55.900 kr. (2019-niveau), jf. pensionsbeskatningslovens § 18, stk. 2, jf. § 16, stk. 2. Indbetales der mere end dette beløb, er der ikke fradrag i den personlige indkomst for det overskydende beløb, som således heller ikke indgår i beregningen af det ekstra pensionsfradrag. Den årlige regulering af grundbeløbet offentliggøres på [Skatteministeriets hjemmeside](https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/pensionsbeskatningsloven).

Det følger af pensionsbeskatningslovens § 16, stk. 2, at rateloftet ikke gælder indbetalinger til selvstændiges ophørspension, jf. pensionsbeskatningslovens § 15 A, samt for indbetaling til ratepension i form af sportspension, jf. pen­sionsbeskatningslovens § 15 B.

[(490)](#bookmark474) Det betyder, at det alene er den del af indbetalingen, der ikke overstiger loftet for indbetaling til ratepension og ophørende livrente på 55.900 kr. (2019-niveau), jf. pensionsbeskatningslovens § 16, stk. 2, og som derfor er bortseelsesberettiget, der medregnes til grundlaget for beregning af det ekstra pensionsfradrag. Er der således foretaget en ratepensionsindbetaling, der overstiger rateloftet, vil det overskydende beløb ikke være bortseelsesberet- tiget og derfor ikke skulle medregnes ved opgørelsen af det ekstra pensions­fradrag.

Loftet over ratepensioner, der er oprettet som sportspension, udgør 1.910.200 kr. (2019-niveau) med fradrags- og bortseelsesret, jf. pensionsbeskatningslo­vens § 15 B, stk. 3. Indbetalinger til sportspension, der herefter ikke er bort- seelsesberettigede, bliver ikke medregnet til grundlaget for beregning af det ekstra pensionsfradrag.

[(491)](#bookmark475) Det betyder, at bortseelsesberettigede indbetalinger medregnes i det ekstra pensionsfradrag på baggrund af de indberetninger, som Skatteforvaltningen får fra pensionsinstitutterne og ATP. Indberetningerne af de bortseelsesberet- tigede indbetalinger foretages efter pensionsinstituttets eller ATP's indehol­delse af arbejdsmarkedsbidrag. Det er således det beløb, der indberettes af pensionsinstitutterne/ATP, der indgår i beregningen af det ekstra pensions­fradrag.

[(492)](#bookmark476) Reglen skal ses på baggrund af, at bortseelsesberettigede indbetalinger, jf. pensionsbeskatningslovens § 19, modsat fradragsberettigede indbetalinger, jf. pensionsbeskatningslovens § 18, ikke fremgår af årsopgørelsen.

Det ekstra pensionsfradrag kan højst beregnes af et grundbeløb på 71.500 kr. i 2019 og 73.100 kr. i 2020. Den årlige regulering af grundbeløbet offent­liggøres på [Skatteministeriets hjemmeside](https://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/ligningsloven).

[(493)](#bookmark479) Det beløb, hvoraf det ekstra pensionsfradrag beregnes, bliver reduceret med indkomstskattepligtige udbetalinger fra ratepensioner, pensionsordninger med løbende udbetalinger og indeksordninger. I modsat fald ville en person kunne blive berettiget til det ekstra pensionsfradrag, selvom der ikke foretages egentlig opsparing, idet den fradrags- eller bortseelsesberettigede indbetaling, der genererer ekstra pensionsfradrag, kan finansieres med en indkomstskat­tepligtig pensionsudbetaling af tilsvarende størrelse. Med andre ord bliver det ekstra pensionsfradrag alene beregnet af egentligt nettobidrag til øget pensionsopsparing.

[(494)](#bookmark482) Bestemmelsen er udvidet ved L 2019 1559, hvorved seniorpension si­destilles med andre former for pension.

Seniorpension kan efter § 26 a i lov om social pension tilkendes personer, som har højst 6 år til folkepensionsalderen, når vedkommende har haft en langvarig tilknytning til arbejdsmarkedet med sammenlagt mindst 20-25 års beskæftigelse, og vedkommendes arbejdsevne er varigt nedsat til højst 15 timer om ugen i forhold til seneste job.

[(495)](#bookmark483) Pensionsudbetalinger i form af pensionsudbetalinger til tjenestemænd fører ikke til reduktion af beregningsgrundlaget. Det skal ses i lyset af, at pensionsopsparing i form af tjenestemandspension (optjening af pensionsret­tigheder) ikke indgår i beregningsgrundlaget for det ekstra pensionsfradrag. Modregning i grundlaget for det ekstra pensionsfradrag sker således kun for pensionsudbetalinger fra ordninger, hvor pensionsindbetalinger tilsvarende indgår i grundlaget for det ekstra pensionsfradrag.

Bestemmelsen i stk 2, nr. 6, er præciseret ved L 2020 2197, således at det udtrykkeligt fremgår, at bestemmelsen omfatter alle udbetalinger af pension som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 2, stk. 1, nr. 1 og 2, dvs. pension fra det offentlige som følge af tidligere ansættelse i statens, folkeskolens, folkekirkens, regionernes eller kommunernes tjeneste, og pension i henhold til pensionsordninger, der modtager statsstøtte.

Pensionsordninger, der modtager statsstøtte, jf. pensionsbeskatningslovens § 2, stk. 1, nr. 2, er statsgaranterede pensionskasser, hvor staten garanterer for dækning af pensionskassens eventuelle underskud, samt statslige pensions­ordninger, der typisk er omdannet fra statsgaranterede pensionskasser til

statslige pensionsordninger, ved at staten har overtaget hele pensionsforplig­telsen samtidig med en overtagelse af pensionskassens formue.

[(496) N](#bookmark484)r. 7 er indsat ved L 2019 1577.

Bestemmelsen kan ses som et supplement til nr. 5, som medfører, at pension til efterladte, herunder efterladte børn, ikke fragår i grundlaget for beregning af det ekstra pensionsfradrag. Som nr. 5 er formuleret, fremgår det imidlertid ikke tydeligt, om børnepension, der udbetales i andre tilfælde end forælderens død, også er undtaget fra at fragå i grundlaget for beregning af det ekstra pensionsfradrag for barnets eventuelle pensionsindbetalinger.

Bestemmelsen i nr. 7 skal således sikre, at udbetaling af børnepension generelt er undtaget fra at fragå i grundlaget for beregning af ekstra pensionsfradrag, uanset om udbetalingen sker i forbindelse med forælderens død eller ej.

[(497)](#bookmark485) Det betyder, at det ekstra pensionsfradrag indfases gradvist frem mod 2020, og at det for personer fra og med det 15. indkomstår før det indkomstår, hvor personen når folkepensionsalderen, beregnes med en højere procentsats end for yngre personer.

[(498)](#bookmark486) Om underholdsbidrag henvises til Den juridiske vejledning C.A.8.6. Se også Birte Rasmussen i SR-Skat 2008 412: »Skatteretlige regler vedrørende børnebidrag og ægtefællebidrag«. Fradrag for underholdsbidrag er et lignings­mæssigt fradrag. Uanset dette indgår underholdsbidrag hos modtagerne i den personlige indkomst.

Bestemmelsen gælder periodiske underholdsydelser, ikke afløsningssum eller afdrag på gæld, ydelser i form af skævdeling af fællesboet eller ydelser i henhold til ægtefællelovens §§ 41-42. Sådanne ydelser er ikke fradragsberet­tigede for yderen, og de er skattefri for modtageren. Der skal foreligge en bindende og klar bidragsaftale, hvorimod fastsættelse eller godkendelse af det offentlige ikke er fornøden, cf. stk. 2. Det er desuden en betingelse, at de fraskilte ægtefæller ikke har fælles bopæl og husførelse. Kun de i årets løb forfaldne og betalte bidrag er fradragsberettigede for yderen og skattepligtige for modtageren i det pågældende år.

Bestemmelsen er ikke til hinder for, at hver af de fraskilte ægtefæller får fradrag for bidrag til børn, der opholder sig hos den anden ægtefælle. Ved U 1982 492 Ø er en aftale om sådanne »krydsende børnebidrag« dog tilsidesat under hensyn til forholdet mellem bidragenes størrelse og forældrenes ret beskedne økonomiske kår samt betalingsmåden (»modregning«). Der blev kun givet fradrag for et beløb svarende til normalbidraget. Se i øvrigt Jan Pedersen i R&R 1994 SM3.

SKAT har i et styresignal, SKM 2016 246 SKAT, ændret sin praksis for til­ladelse til tilbagefordeling således, at der også kan gives tilladelse til tilbage­fordeling til de indkomstår, som børne- og ægtefællebidragene vedrører, når betalingen først sker i et senere indkomstår. Tilsvarende gælder for de særlige børnebidrag i anledning af konfirmation og dåb. Styresignalet er indarbejdet i Den juridiske vejledning og herefter bortfaldet.

Såfremt underholdsbidrag udbetales som et engangsbeløb, der betragtes som en affindelsessum, er ydelsen ikke skattepligtig for modtageren. Omvendt er der ikke fradrag herfor for betaleren.

Forudsætningen for, at et modtaget engangsbeløb kan betragtes som en skattefri affindelsessum for afkald på en ret til bidrag, er, at beløbet skal være opgjort som en egentlig kapitalisering af det årligt fastsatte underholds­bidrag. Det er ikke en betingelse, at hele beløbet betales på én gang. Et fastsat engangsbeløb kan fx afdrages over en periode på 32 måneder, jf. LSRM 1951 202

Om muligheden for at konvertere løbende ægtefællebidrag til et engangsbeløb, se SKM 2013 606 SR og Tommy V. Christiansen i JUS 2013 39

[(499)](#bookmark487) Aftale om fælles forældremyndighed er ikke til hinder for, at der gives fradrag for børnebidrag. Fradrag kan gives den af forældrene, hos hvem barnet ikke skal bo (selv om barnet i et vist omfang opholder sig hos bidrag­yderen i kraft af aftale om samværsret). I et tilfælde, hvor hver ægtefælle havde fået forældremyndighed over et af de to børn, men hvor disse for at kunne forblive sammen opholdt sig samlet 14 dage på skift hos hver af for­ældrene, godkendte Højesteret fradrag for bidraget, bl.a. med henvisning til, at statsamtet i den beskrevne situation i medfør af børnelovens bestemmelser kan pålægge den ene af forældrene at betale bidrag til barnets underhold, jf.

TfS 1993 477 (U 1993 934 H). Højesterets flertal fandt, at § 10, stk. 1, måtte forstås således, at fradragsretten kun afskæres, hvis barnet har fast opholdssted (bopæl) hos bidragyderen. Se også SKM 2002 89 HR, hvor månedlige bidrag til fraskilt ægtefælle ansås som afdrag på bodelingsgæld og ikke som under­holdsbidrag med skattepligt for modtageren, og SKM 2002 277 VLR, hvor fradrag for børnebidrag nægtedes, idet det ikke var godtgjort, at skatteyderen ikke havde boet sammen med børnene.

[(500)](#bookmark489) Der er ikke fradrag for bidrag til børn over 18 år; heller ikke i tilfælde, hvor der af det offentlige er pålagt bidragspligt ud over det 18. år på grund af uddannelse.

[(501)](#bookmark477) Som følge af kildeskattelovens § 4, stk. 1, er betingelsen om selvstændig skatteansættelse reelt uden indhold, jf. TfS 1995 223 LSR, kommenteret i TfS 1995 321 og tiltrådt ved TfS 1996 335 V.

[(502)](#bookmark478) Dette kan ske efterfølgende, f.eks. i forbindelse med bidragsfastsættelsen ved separation eller skilsmisse, LSRmedd 1976 169 og LSRmedd 1977 198; men der er ikke fradragsret/skattepligt for indkomstår forud for det år, hvori godkendelse sker, LSRmedd 1982 47. Ved TfS 1987 458 V ansås faktisk udbetalte bidrag i perioden mellem samlivsophævelsen i maj 1979 og separationen i december 1979 for skattefri for modtageren, idet de hverken var udredet»i anledning af separationen« eller fastsat/godkendt af det offent­lige. Det er ikke en betingelse for fradrag, at samlivsophævelsen skyldes uoverensstemmelse mellem parterne, LSRmedd 1983 117. Reglerne i § 12 kan ikke anvendes i forholdet mellem ægtefæller, LSRmedd 1984 113.

[(503)](#bookmark480) Oplysningskravet som betingelse for fradragsret blev indsat ved L 2009 462. Bestemmelsen er ændret ved L 2017 1555 i forbindelse med, at indbe­retningspligten overgik fra skattekontrolloven til skatteindberetningsloven. Se bkg 2020 888 kapitel 7.

[(504)](#bookmark481) Se noterne til § 10. Også ved de af § 11 omfattede underholdsbidrag er det alene de i årets løb forfaldne og betalte bidrag, der medregnes/fradrages ved indkomstopgørelsen for det pågældende år. Se i øvrigt LSRmedd 1980 179 om»krydsende bidrag«. Også for bidrag omfattet af § 11 er der gennem­ført delvis fradragsbegrænsning ved L 1999 966.

[(505)](#bookmark488) Se noten til § 10, stk. 5.

[(506)](#bookmark490) Begrænsningerne vedrører ikke ydelser i form af fribolig, jf. stk. 4 og 6, og ydelser i henhold til gensidigt bebyrdende kontrakter, jf. stk. 7 og § 12 B. Ved TfS 1997 629 V blev det fastslået, at skattemyndighederne ikke er beret­tigede til at stille skærpede krav til dokumentation for ydelsesforpligtelsen i tilfælde, hvor modtageren af løbende ydelser var bosat i udlandet.

[(507)](#bookmark490) Der er tale om en løbende ydelse hvis der hersker usikkerhed om enten varigheden eller den årlige størrelse af ydelsen, jf. Den juridiske vejledning C.A.4.3.5.1

[(508)](#bookmark491) Den personlige indkomst og kapitalindkomst, der indgår i beregnings­grundlaget for maksimum, opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Kun positiv nettokapitalindkomst indgår i beregningen, dvs. at negativ nettokapitalindkomst ikke nedsætter beregningsgrundlaget. Samlevende ægtefæller kan hver for sig fratrække løbende ydelser inden for de anførte begrænsninger, men en uudnyttet fradragsmulighed hos den ene ægtefælle kan ikke overføres til den anden.

Højesteret godkendte i U 1995 721/1 H og U 1995 725/1 H et selskabs fradragsret for løbende ydelser til bl.a. Indre Mission, selvom det var en ho­vedanpartshavers ideelle interesse for de omhandlede foreninger mv., der havde ført til, at selskabet havde påtaget sig forpligtelsen. Se tilsvarende SKM 2009 29 H, hvor Højesteret ikke fandt, at en gave på 100.000 kr., som et selskab havde ydet til foreningen G1 Mission, var givet i strid med de selskabsretlige regler eller var ydet for direkte eller indirekte at tilgodese andre interesser end eneanpartshaverens ideelle interesse i at fremme forenin­gens almennyttige formål. Højesteret fandt det på denne baggrund ikke godtgjort, at eneanpartshaveren havde en sådan direkte eller indirekte økono­misk eller personlig interesse i at begunstige foreningen, at gaven kunne anses for ydet af ham personligt med den virkning, at der forelå en maskeret udlod­ning. Retsstillingen kan herefter sammenfattes således, at der for det første ikke kan statueres maskeret udlodning, når selskabet har fradrag for gaven eller ydelsen efter de herom handlende bestemmelser i ligningsloven, dvs.

§§ 8, stk. 1, 8A, 8 H, 8 S og 12, jf. også Den juridiske vejledning C.B.5.3.2.1. For det andet giver en hovedaktionærs ideelle interesse i de almennyttige formål, som den modtagende forening mv. tilgodeser, ikke i sig selv grundlag for at anse gaven for at have passeret hovedaktionærens økonomi. Kun hvor det kan påvises, at selskabet med gaven varetager andre interesser hos hove­daktionæren, kan der blive tale om udlodningsbeskatning. Retsstillingen vedrørende virksomheders fradrag for almennyttige donationer er beskrevet af Steen Askholt i SR-Skat 2015 170ff. Se også Skatterådets svar i SKM2010.467.SR, SKM2011.95.SR og SKM2013.31.SR. Det er efter Skatterådets opfattelse ikke afgørende, om fonden eller foreningen mv. er godkendt efter § 8 A, når blot den kan karakteriseres som almennyttig.

[(509)](#bookmark493) Tilføjelsen af »religiøst samfund« er indsat ved L 2020 2197, således at der sikres sproglig overensstemmelse med § 8 A, stk. 2.

Religiøst samfund er en samlebetegnelse, der gælder for både kristelige og ikke-kristelige. Ikke-kristelige omfatter bl.a., men er ikke begrænset til, de store, verdensomspændende religioner: islam, hinduisme, buddhisme og jø­dedom. Inden for den kristelige del findes de folkekirkelige organisationer, valgmenighederne, frimenighederne, frikirkerne og de frikirkelige organisa­tioner mv.

Herudover dækker betegnelsen ikke-kristelige trossamfund og ikke-kristelige forsamlinger, kredse mv. samt kristelige og ikke-kristelige religiøse organi­sationer og sammenslutninger af religiøse organisationer. Religiøst samfund omfatter ikke de såkaldte livssynssamfund.

[(510)](#bookmark494) Ved L 2020 2197 er ordlyden ændret fra »trossamfund« til: »religiøst samfund«.

[(511)](#bookmark495) Bestemmelserne i stk. 3 og 4 er indsat ved L 2008 335, hvorved modta­gerkredsen er udvidet med foreninger i andre EU/EØS-lande for at sikre, at reglerne fremover er i overensstemmelse med EU-rettens regler om kapitalens fri bevægelighed. Samtidig har told- og skatteforvaltningen fået bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler for godkendelse mv. og indsendelse af årlige oplysninger. For at blive optaget på listen over godkendte foreninger mv., som årligt offentliggøres af skattemyndighederne, skal de udenlandske orga­nisationer opfylde de samme objektive regler som danske foreninger. De skal således også, evt. elektronisk, indsende årlige oplysninger vedrørende deres forhold. Med hensyn til forståelsen af begreberne »almenvelgørende« og »almennyttige« henvises til cirk 1996 72 pkt. 19.1 smh. med bkg 2014 282 og noten til § 8 A. Ved SKM 2014 220 Ø blev et religiøst samfund ikke godkendt, idet samfundet alene havde 20 medlemmer. Ved L 2017 1533 indsattes 5.-7. pkt. Hvis trossamfundet, menigheden, forsamlingen eller kredsen m.v. er anerkendt efter trossamfundsloven, stilles der ikke krav til hverken antallet af myndige medlemmer eller gudsdyrkelse.

Det afhænger af en konkret vurdering, hvorvidt en anerkendelse, godkendelse eller lignende efter regler i andre EU- eller EØS-lande er sammenlignelig med anerkendelse efter trossamfundsloven. Valgmenigheder kan fortsat opnå godkendelse på baggrund af deres religiøse virke.

[(512)](#bookmark501) Bkg 2018 1656 om godkendelse m.v. efter ligningslovens § 8 A, stk. 2, og § 12, stk. 3, af almenvelgørende og almennyttige foreninger, fonde, stif­telser, institutioner m.v. og religiøse samfund her i landet eller i et andet EU/EØS-land. Se noten til § 8A, stk. 3.

[(513)](#bookmark502) Indsat ved L 2016 1553. Det forudsættes, at skattemyndighedernes vide­regivelse af oplysninger alene indeholder de oplysninger, som er nødvendige for, at andre offentlige myndigheder kan identificere den pågældende forening mv. Det er som udgangspunkt tilstrækkeligt at angive foreningens mv. navn, adresse og eventuelle CVR-nummer. Derimod forudsættes videregivelsen ikke at indeholde oplysninger om fysiske personer.

[(514)](#bookmark503) Fradragsretten omfatter kun naturalydelsen fribolig, ikke f.eks. en forplig­telse til at betale en del af en anden skatteyders boligudgifter, jf. SpO 1982 305 og TfS 1990 285 LSR samt SKM 2004 128 LSR.

SKM 2016 67 BR: En skatteyder, der var begrænset skattepligtig til Danmark, ønskede fradrag for udgifter til en fribolig til sine forældre. Byretten udtalte, at fradragsretten for løbende ydelser efter § 12, stk. 5, var begrundet i selve den ensidige forpligtelse til at udrede den løbende ydelse. En sådan løbende

ydelse i form af en fribolig kunne derfor ikke anses for at være en udgift, der vedrørte ejendommens indtægter.

[(515)](#bookmark506) Hvor der ydes delvis vederlag, er der fradrag for den del af ydelsen, der svarer til forholdet mellem vederlaget og ydelsernes kapitalværdi.

[(516)](#bookmark507) Bestemmelsen må sammenholdes med § 17 og kildeskattelovens § 5, stk. 2.

[(517)](#bookmark492) Tidligere anvendte bestemmelsen formuleringen »bestemmende indfly­delse«; men dette er ændret ved L 2004 458, idet begrebet bestemmende indflydelse fremtidigt ønskes forbeholdt den situation, hvor der foreligger et bestemt ejerkrav eller rådighed over stemmerettigheder.

[(518)](#bookmark496) Bestemmelsen er indsat ved L 1992 490 og har i henhold til forarbejderne til formål at fjerne den urimelighed, der ligger i, at børn, som ønsker at tage sig af deres ældre - og måske plejekrævende - forældre, stedforældre eller bedsteforældre, bl.a. ved at stille en gratis bolig til rådighed for dem, bliver beskattet af den del af friboligen, som de ikke modtager betaling for, jf. nærmere LFF 1992 nr 217.

Såfremt bestemmelsen ikke finder anvendelse, vil ejeren af ejendommen i stedet blive beskattet af en fikseret lejelindtægt, jf. statsskattelovens § 4. Samme beløb vil ligeledes blive beskattet hos modtageren af friboligen, enten som løbende ydelse eller som en gave. Der henvises til TfS 1996 245 MIN og SKM 2009 27 HR.

[(519)](#bookmark497) Ved L 1998 426 er affattelsen af stk. 1 ændret i konsekvens af, at den hidtidige lejeværdibeskatning fra og med indkomståret 2000 er erstattet af beskatning efter ejendomsværdiskatteloven.

Ændringen af grænsebeløbet fra år 2000 skyldes, at lejeværdien, som er en indkomstdel, afløses af ejendomsværdiskatten. De 250 pct. beregnes af den endeligt opgjorte ejendomsværdiskat, dvs. efter evt. nedslag og begrænsning efter ejendomsværdiskattelovens §§ 6-12.

[(520)](#bookmark498) Tilknytningskriteriet behandles i cirk 1996 72, pkt. 2.15, hvor det blandt andet anføres, at der ved bedømmelsen af, om giverens bolig og friboligen ligger i tilknytning til hinanden, må lægges vægt på den fysiske afstand. Så­ledes er lejligheder i samme opgang eller i naboopgange i en etageejendom i tilknytning til hinanden. Det samme vil være tilfældet med naborækkehuse eller et tofamilieshus. To naboparcelhuse må ligeledes siges at være i tilknyt­ning til hinanden, og det samme gælder også, hvis der på en parcelhusgrund er opført to selvstændige boliger. Uden for disse tilfælde må der foretages en konkret bedømmelse i hver enkelt sag, hvorved der især lægges vægt på den ældres situation. Det vil f.eks. således kunne statueres, at boligerne har den fornødne tilknytning, når de er således beliggende, at dette findes rimeligt af hensyn til varetagelsen af det bag bestemmelsen liggende hensyn - opfyl­delsen af et plejebehov hos den ældre.

I TfS 2000 709 LSR fandtes bestemmelsen anvendelig i et tilfælde, hvor en søn stillede en bolig 750 m fra sin egen bolig til rådighed for sine forældre. Ejendommene var ikke naboejendomme. I SKM 2016 629 LSR var der 1,3 km og syv parceller mellem de to ejendomme. Uanset at der var tale om bo­liger på landet, og uanset om klagerens søn dagligt kom på ejendommen som følge af, at det selskab, han ejede, drev virksomhed fra den, var det Lands­skatterettens opfattelse, at denne afstand var for stor til, at boligerne kunne anses for at ligge i tilknytning til hinanden efter § 12 A.

Om tilknytningskriteriet, se Tommy V. Christiansen i UK 2017 6.

[(521)](#bookmark499) Personkredsen, der kan omfattes af § 12 A, er udvidet til seniorpensionister ved L 2019 1559 og til modtagere af tidlig pension ved L 2020 2202. Ved ændringerne er personer, der modtager seniorpension eller tidlig pension, sidestillet med personer, som modtager andre former for pension.

[(522)](#bookmark500) § 12 B er indsat ved L 1999 386, gældende for aftaler indgået 1999-07­01 og senere. Se hertil cirk 2000 39. Når vederlaget for et aktiv helt eller delvist består i en løbende ydelse (aftægt, overskudsandel mv.), var det principielle udgangspunkt tidligere, at ydelsernes kapitalværdi dannede grundlag for avancebeskatning hos overdrageren og opgørelse af anskaffel- sessum/afskrivningsgrundlag hos erhververen. Herudover blev ydelserne beskattet hos erhververen og kunne fratrækkes af yderen. Med § 12 B ændre­des dette. Herefter beskattes/fratrækkes den løbende ydelse kun i det omfang, ydelserne sammenlagt overstiger ydelsernes kapitaliserede værdi (nutidsvær-

dien). Denne indgår i den skattemæssige afståelsessum, resp. anskaffelsessum. Reglerne gælder også, når den løbende ydelse er vederlag for et aktiv, hvor avancen ikke er skattepligtig, og hvor erhververen ikke kan fratrække/afskrive anskaffelsessummen. Ligningsrådet har afgivet bindende forhåndsbesked i en sag om overdragelse af en beboelsesejendom fra far til datter, hvor faderen ønskede at forbeholde sig en livsvarig bopælsret, jf. SKM 2001 135.LR. Værdien af bopælsretten (aftægten) skulle indgå som en del af købesummen for ejendommen. Ligningsrådet svarede bl.a., at forholdet var omfattet af § 12 B og tilføjede, at uanset at datteren først kan fratrække udgifterne ved at have indrømmet fribolig fra og med, når saldoen, jf. stk. 3, bliver negativ, skal hun allerede fra aftaletidspunktet medregne en nettolejeindtægt i den skattepligtige indkomst i medfør af statsskattelovens § 4 b. Kombinationen af denne bestemmelse og § 12 B bevirker således, at der løbende skal svares indkomstskat af den ikke oppebårne leje uden, at der er fradragsret for aftægtsydelsen, idet denne indgår i anskaffelsessummen for ejendommen. Afgørelsen er kritiseret af Rasmus K. Feldthusen i TfS 2001 499.

[(523)](#bookmark504) Ligningsrådet har i SKM 2003 78 LR udtalt, at en enkelt efterregulering af overdragelsessummen (for aktier) ikke konstituerer en løbende ydelse efter § 12 B, uanset om efterreguleringen indtræder i aftaleåret eller i et efterføl­gende indkomstår. Afgørelsen er kommenteret af Hanne Søgaard Hansen i TfS 2003 472. Se tilsvarende SKM 2003 457 LR, og SKM 2007 470 LSR, hvor Landsskatteretten når til samme resultat. I SKM 2017 64 LSR fandt Landsskatteretten, at et earn out beløb ikke kunne anses som en løbende ydelse omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 12 B henset til, at der alene havde været en enkelt regulering 3 år efter overdragelsen. Udbetalingen skulle derfor henføres til afståelsessummen for tegningsoptionerne på over­dragelsestidspunktet.

At usikkerheden om ydelsernes størrelse er begrænset til et maksimum betyder ikke, at aftalen ikke opfylder kravet om usikkerhed med hensyn til ydelsens størrelse. Det fremgår således af forarbejderne til § 12 B, at “Ud fra for­enklingshensyn foreslås det, at enhver form for usikkerhed med hensyn til ydelsens størrelse indebærer, at der er tale om en løbende ydelse.” Herudover bekræfter Skatterådet i SKM 2014 154 SR og SKM 2020 431 SR, at et aftalt maksimum ikke medfører, at aftalen ikke opfylder betingelsen om usikkerhed med hensyn til ydelsens størrelse i ligningslovens § 12 B

[(524)](#bookmark505) Kapitaliseringen forudsættes foretaget efter et skøn over de forventede ydelser, idet man tillige kan tage handelsværdien af det overdragne aktiv i betragtning. Fastsætter andre dele af lovgivningen regler for kapitalisering, anvendes disse. Det gælder f.eks. kapitalisering af aftægtsydelser efter de tabeller, der er fastsat med hjemmel i boafgiftsloven, jf. også førnævnte SKM 2001 135 LR. Se også SKM 2003 419 LR.

[(525)](#bookmark508) Hermed er det præciseret, at overdrageren (ydelsesmodtageren) ikke har fradrag, når der er tale om vederlag for et aktiv, der er overdraget med skat­temæssig succession, jf. L 2000 1283 og tilsvarende stk. 5 om erhververens (yderens) fradrag.

[(526)](#bookmark509) Dvs. henstand med skatten af vederlag (i form af løbende ydelse) for goodwill eller andre immaterielle aktiver.

[(527)](#bookmark510) Bestemmelsen om succession er indsat ved L 2000 1283.

[(528)](#bookmark511) F.eks. aktier.

[(529)](#bookmark521) Den løbende ydelse vil i stedet skulle behandles efter statsskattelovens §§ 4-6, jf. SKM 2019 611 SR.

[(530)](#bookmark512) Tidligere anvendte bestemmelsen formuleringen »bestemmende indfly­delse«; men dette er ændret ved L 2004 458, idet begrebet bestemmende indflydelse fremtidigt ønskes forbeholdt den situation, hvor der foreligger et bestemt ejerkrav eller rådighed over stemmerettigheder.

[(531)](#bookmark513) Faglige kontingenter er ikke omfattet af beløbsbegrænsningen i § 9, stk. 1, men de kan kun fratrækkes i skattepligtig almindelig indkomst (lignings­mæssigt fradrag). Dette gælder også for selvstændigt erhvervsdrivende, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1 - også selv om de anvender virksomheds­ordningen. Desuden gælder der en overgrænse, jf. 2. pkt. Denne er ved L 2014 1534 forhøjet fra 3.000 kr. til 6.000 kr. med virkning fra indkomståret 2015.

Hvis den pågældende forening også leverer alm. serviceydelser (f eks tids­skrift, lovservice eller konsulentbistand), vil foreningen kunne foretage en opdeling af kontingentet i en »foreningsdel« og en »servicedel« med den virkning, at sidstnævnte af selvstændigt erhvervsdrivende kan fratrækkes i den personlige indkomst som driftsomkostning. Foreningsdelen fratrækkes efter § 13 som ligningsmæssigt fradrag. Se nærmere Den juridiske vejledning C.C.2.2.2.10.

For lønmodtagere er fradrag for servicedelen omfattet af begrænsningen i § 9, stk. 1.

Landsskatteretten har i SKM 2004 490 LSR fastslået, at en tandlæges udgift til fagligt kontingent på linje med andre faglige kontingenter, omfattet af ligningslovens § 13, skal anses for et ligningsmæssigt fradrag i det omfang, der ikke - på grundlag af en af foreningen foretaget opdeling af kontingentet - er tale om betaling for erhvervsmæssige ydelser. Det blev således ikke tillagt betydning, at medlemsskabet af tandlægeforeningen er en forudsætning for indkomsterhvervelsen. Se tilsvarende SKM 2005 300 LSR (læge) og SKM 2006 764 LSR (tandlæge).

Vedr. praksis henvises til Den juridiske vejledning C.A.4.3.1.3. Fradrag kan foretages, selv om en lønmodtager ikke aktuelt er erhvervsbeskæftiget, f.eks. fordi vedkommende er ledig eller efterlønsmodtager. Se også TfS 1988 557 SKM, der giver fradragsret for pensionerede tjenestemænds kontingent til Danmarks Lærerforening, men cf. SKM 2006 528 Ø, hvorefter overenskomstansatte pensionister ikke kunne foretage fradrag for betalte fagforeningskontingenter, idet fagforeningen ikke varetog sine pensionist­medlemmers økonomiske interesser på en sådan måde, at der var fradragsret for pensionistkontingentet. Samme resultat kom Højesteret til i SKM 2017 327 HR. Retten lagde vægt på, at fagforeningens hovedformål i forhold til pensionistmedlemmerne ikke var at varetage disses økonomiske interesser, og at pensionsforholdene for fagforeningens medlemmer, som ikke er tjene- stemænd, var endeligt fastlagt ved pensioneringen, hvorfor medlemskabet ikke havde den fornødne sammenhæng med de pågældendes løbende ind­komst.

[(532)](#bookmark514) I SKM2017.327.HR fandt Højesteret, at fagforeningens pensionister ikke var berettiget til fradrag efter § 13. Der blev lagt vægt på, at fagforeningens hovedformål - i forhold til pensionistmedlemmerne - ikke var at varetage disses økonomiske interesser, og at pensionsforholdene for fagforeningens medlemmer, som ikke var tjenestemænd, var endeligt fastlagt ved pensione­ringen. Medlemskabet kunne derfor ikke anses for at have den fornødne sammenhæng med de pågældendes løbende indkomst. Endvidere opfyldte pensionistmedlemmerne ikke betingelsen for at tilhøre en erhvervsgruppe. Visse pensionerede tjenestemænd kan være berettigede til fradrag efter § 13 i tilfælde, hvor pensionens størrelse er beregnet som en andel af de løntrin, der gælder for tjenestemænd i arbejde. Se Den juridiske vejledning C.A.4.3.1.3.

[(533)](#bookmark516) Ved L 2023 609 og med virkning fra og med indkomståret 2024 er fradragsloftet hævet fra 6.000 kr. 7.000 kr. Beløbsgrænsen reguleres ikke. I SKM 2015 169 SR havde en fagforening opkrævet et særskilt bidrag fra hvert medlem ud over det ordinære månedlige fagforeningskontingent pr. måned. Det ekstraordinære bidrag var øremærket til at indgå i foreningens konfliktkasse. Skatterådet fandt ikke, at medlemmerne havde ubegrænset fradragsret for den øremærkede andel af de indbetalinger til fagforeningen, som tilførtes konfliktkassen til brug for skattepligtige udbetalinger af dagpen­ge, konfliktstøtte mv. i fremtiden. Det samlede opkrævede beløb var omfattet af fradragsbegrænsningen i § 13.

[(534)](#bookmark515) Fradragsbegrænsningen gælder ikke for selvstændigt erhvervsdrivende og selskaber mv.

[(535)](#bookmark517) Faglige organisationer i udlandet vil som udgangspunkt ikke være omfattet af indberetningspligten. I tilfælde hvor en person, der er skattepligtig her til landet, er medlem af en faglig organisation i udlandet, kan vedkommende foretage fradrag efter § 13, når udgiften kan dokumenteres. Se Den juridiske vejledning C.A.4.3.1.3.

[(536)](#bookmark518) Bestemmelsen er indsat ved L 2013 792. Med virkning fra indkomståret 2015 –vedL 2014 93 fremrykket til 2014 - har selvstændigt erhvervsdrivende

og medarbejdende ægtefæller mulighed for at fradrage præmiebetalinger til syge- og arbejdsskadeforsikringer som et ligningsmæssigt fradrag i lighed med det, der gælder for selvstændiges indbetalinger til personligt medlemskab af en A-kasse.

[(537)](#bookmark519) Ved U 1986 99 H antoges det, at kloakbidrag vedr. en ubebygget grund, der anskaffedes med henblik på fabriksbyggeri, men som aldrig nåede at blive anvendt til dette eller andre erhvervsmæssige formål, ikke kunne fra­trækkes med hjemmel i § 14, stk. 1. Dommen er kommenteret i U 1986 B 132. Uanset dommen er Landsskatteretten senere i en tilsvarende sag kommet til det modsatte resultat, altså fradragsret, jf. TfS 1988 317 LSR. Det bemær­kes, at det ikke anses for erhvervsmæssig benyttelse af en grund, at den er anskaffet med henblik på videresalg, TfS 1987 321 LSR. Se derimod TfS 1989 378 LSR vedr. et areal, der i 1930'erne blev erhvervet med henblik på anvendelse til frugtplantage, og hvorfra der siden begyndelsen af 1970'erne var sket løbende salg af frastykkede grunde. Ejendomsskatterne vedr. de endnu usolgte grunde kunne fratrækkes efter § 14. At en ejendom anskaffes som formueplacering, indebærer ikke, at den anses som anskaffet med henblik på erhvervsmæssig benyttelse.

[(538)](#bookmark519) Fradraget medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst, jf. per­sonskattelovens § 3, stk. 2, nr. 2.

[(539)](#bookmark520) Terminologien svarer således til den, der anvendes vedrørende driftsom­kostninger i statsskattelovens § 6, litra a. Ligesom det gør sig gældende for periodisering af driftsomkostninger, afhænger fradraget i § 14, stk. 1, af, at der foreligger en retlig forpligtelse til at afholde udgiften, men derimod hverken, at udgiften er forfalden eller faktisk afholdt, jf. TfS 1991 400 ØL og cirk 1996 72.

[(540)](#bookmark522) Det er ved L 1999 958 præciseret, at fradragsbegrænsningen også gælder for ejendomsskatter vedr. den del afen skovbrugsejendom, der tjener til bolig for ejeren.

[(541)](#bookmark523) Erhvervsmæssig anvendelse omfatter i denne relation også udlejning til beboelse, jf. TfS 1991 403 LSR. Ved uvæsentlig erhvervsmæssig benyttelse forstås i praksis normalt en udnyttelse, der svarer til mindre end 10 pct. af ejendommen.

[(542)](#bookmark524) Bestemmelsen er indsat ved L 1988 371 som en del af refinansieringsord­ningen for landbruget. Bestemmelsen har undergået en redaktionel ændring vedL 1990 25.

Om bestemmelsen, se cirk 1996 72.

[(543)](#bookmark525) Fradraget medregnes ved opgørelsen af kapitalindkomsten, jf. personskat­telovens § 4, stk. 1, nr. 10.

[(544)](#bookmark526) Idet personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, alene omfatter indbetalinger efter § 14, stk. 1, må udbetalingerne skulle medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1.

[(545)](#bookmark529) § 14 F må sammenholdes med § 52 i pensionsbeskatningsloven om ar­bejdsgiverbidrag til hjælpe- og understøttelsesfonde til fordel for tidligere ansatte og deres pårørende. Der er efter bestemmelserne fuld fradragsret for arbejdsgiverens bidrag, uanset om de ydes som éngangsbeløb eller periodiske ydelser. Arbejdsgiveren behøver således ikke at forpligte sig til at yde bidrag i en årrække. Bidrag til hjælpe- og understøttelsesfonde, der ikke er omfattet af § 14 F eller pensionsbeskatningslovens § 52, kan evt. være fradragsberet­tiget som almindelig driftsomkostning.

[(546)](#bookmark530) Der henvises til cirk 1996 72 pkt. 7.5 samt Den juridiske vejledning C.H.3 og Peter Voss i TfS 1994 584 og TfS 1996 597.

[(547)](#bookmark535) Ændret ved L 2022 344, som er en konsekvensændring som følge af L 2022 341 og L 2022 342, hvor den hidtil gældende gældende boligregule­ringslovs § 18 b videreføres i § 120 i L 2022 341, og § 4 i lov om kommunal anvisningsret videreføres i § 54 i L 2022 342. Lejelovens kapitel X A om konto for forbedringer i Grundejernes Investeringsfond, herunder § 63 a, er ophævet ved L 2015 310, og der skal således ikke længere afsættes beløb efter bestemmelsen.

[(548)](#bookmark536) Ændret ved L 2022 344, som er en konsekvensændring som følge af L 2022 341 og L 2022 342, hvor den hidtil gældende boligreguleringslovs § 18 b videreføres i § 120 i L 2022 341. Lejelovens kapitel X A om konto for forbedringer i Grundejernes Investeringsfond, herunder § 63 a, er ophævet

ved L 2015 310. Der består dog stadig en konto for forbedringer for nogle ejendomme, og der henvises derfor til reglerne herom i lbkg 2010 963.

[(549)](#bookmark538) Ændret ved L 2022 344, som er en konsekvensændring som følge af L 2022 341 og L 2022 342, hvor den hidtil gældende boligreguleringslovs § 22 a, stk. 2, om fradrag af beløb i den årlige indbetaling til den bindingsplig­tige vedligeholdelseskonto i Grundejernes Investeringsfond videreføres i § 59, stk. 2, i L 2022 342, og den hidtil gældende boligreguleringslovs § 22 b videreføres i § 122 i L 2022 341. Lejelovens kapitel X A om konto for for­bedringer i Grundejernes Investeringsfond, herunder § 63 e, er ophævet ved L 2015 310.

[(550)](#bookmark528) Ændret ved L 2022 344, som er en konsekvensændring som følge af L 2022 341 og L 2022 342, hvor den hidtil gældende boligreguleringslovs § 22 e om de tilfælde, hvor ejendommen ikke længere omfattes af den bindings­pligtige vedligeholdelseskonto, videreføres i § 62 i L 2022 342.

Lejelovens kapitel X A om konto for forbedringer i Grundejernes Investe­ringsfond, herunder § 63 f, er ophævet ved L 2015 310.

[(551)](#bookmark527) Ændret ved L 2022 344, som er en konsekvensændring som følge af L 2022 341 og L 2022 342, hvor den hidtil gældende boligreguleringslovs § 18 b videreføres i § 120 i L 2022 341. Lejelovens kapitel X A om konto for forbedringer i Grundejernes Investeringsfond, herunder § 63 a, er ophævet ved L 2015 310

[(552)](#bookmark531) Ændret ved L 2022 344, som er en konsekvensændring som følge af L 2022 341 og L 2022 342, hvor den hidtil gældende boligreguleringslovs § 18 b videreføres i § 120 i L 2022 341.

[(553)](#bookmark532) Bestemmelsen indeholdt reglerne om selskabers mulighed for fremførsel af underskud til modregning i senere års positive indkomst og forskellige begrænsninger i adgangen til underskudsfradrag. Disse regler er ved L 2012 591 overført til selskabsskattelovens §§ 12 - 12 D med virkning for indkomst­år, der påbegyndes 2012-07-01 eller senere.

[(554) N](#bookmark533)år en ejer af en ejendom har bolig i en lejlighed i ejendommen, og ejendommen ikke er omfattet af reglerne om ejendomsværdiskat, skal ejeren medregne lejeværdi af egen bolig ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst efter statsskattelovens regler. Det gælder uanset, om han eller hun har gjort brug af sin beboelsesret eller ej.

[(555)](#bookmark533) Lejeværdien medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst, jf. personskatteloven § 3, stk. 1.

[(556)](#bookmark534) Værdien ansættes til det beløb, som ved udleje kunne opnås i leje af ejendommen eller lejligheden, dvs. den objektive udlejningsværdi. Hvis særlige forhold gør denne målestok mindre egnet, kan værdien i stedet ansæt­tes skønsmæssigt. Se SKM 2006 642 HR og SKM 2005 455 HR.

[(557)](#bookmark537) § 15 Jhar fået denne affattelse vedL 1998 426 med virkning fra indkomst­året 2000. Bestemmelsen er en videreførelse af hidtidig retstilstand for så vidt angår udelukkelsen af fradrag for driftsomkostninger mv. vedr. ejerboli­ger, der ikke anvendes erhvervsmæssigt. Til og med indkomståret 1999 in­drømmedes i stedet et standardfradrag. Ejere, der pr. 1998-07-01 var berettiget til standardfradrag, kompenseres for bortfaldet heraf fra år 2000 i form af nedslag ved beregning af ejendomsværdiskatten, jf. § 8 i ejendomsværdiskat­teloven.

Ifølge SKM 2016 364 LSR er det muligt at foretage afskrivninger på lande­jendomme over 5.000 m2, der helt eller delvist er beliggende i landzone, for hvilke ejendomsværdien efter vurderingslovens § 33, stk. 8, fordeles på den del, der tjener til bolig for ejeren og på den øvrige del. SKAT har på denne baggrund i SKM 2017 11 SKAT udtalt, at medens praksis tidligere har været, at både faktiske driftsudgifter og afskrivninger var begrænset for de ejendom- me/den del af ejendommen, som tidligere var omfattet af standardfradraget, er den nye praksis, at det alene er driftsudgifterne på ejendommene, der er begrænset af § 15 J. Såfremt ejendommens bygninger anvendes erhvervsmæs­sigt og opfylder betingelserne for afskrivning efter afskrivningsloven, er ad­gangen til afskrivning ikke begrænset af bestemmelsen i § 15 J.

[(558)](#bookmark539) Har ejendommen derimod været udlejet hele året, behandles den som en udlejningsejendom, og der er fradrag for de faktiske udgifter. Opsatte vedli­geholdelsesudgifter vedr. en flerårig udlejningsperiode kan bringes til fradrag, når udgiften afholdes i umiddelbar tilknytning til udlejningens ophør, jf.

LSRmedd 1984 37. Fradrag godkendtes ligeledes i TfS 1988 219 LSR, selv om arbejdet på grund af håndværksmæssige forhold først blev udført mere end 1 år efter udlejningens ophør. Se derimod LSRmedd 1982 144, hvor der nægtedes fradrag for istandsættelsesudgifter, der var afholdt inden påbegyn­delse af udlejning.

[(559)](#bookmark540) Stk. 1, 2.-3. pkt., samt stk. 1 og 3, om affredede bygninger er indsat ved L 2001 405. Det følger heraf, at for bygninger, der er udpeget som bevarings­værdige, jf. stk. 3, kan der i en periode efter ophævelse af fredningen fortsat fradrages for faktiske driftsudgifter og istandsættelsesudgifter (»forfald pr. år-fradrag«). For så vidt angår vedligeholdelses- og istandsættelsesudgifter er det en betingelse, at udgifterne vedrører bygningens ydre fremtræden (klimaskærmen), dvs. udgifter vedr. tag, skorsten, kviste, døre, vinduer, faca­de, tagrender, nedløbsrør o.l. I det omfang, ejeren forud for affredningen har afholdt fradragsberettigede istandsættelsesudgifter, kan disse efter stk. 2, fratrækkes (efter forfald pr. år-reglerne) i en ubegrænset periode, uanset om bygningen udpeges som bevaringsværdig eller ej, og uanset om udgifterne vedrører det indre eller det ydre af bygningen. Det er i SKM 2009 95 H fastslået, at fradragsretten efter § 15 K ikke omfatter bygningsomgivelser eller andet, herunder parkanlæg, der måtte være fredet i medfør af bygnings­fredningsloven eller anden lovgivning.

[(560)](#bookmark544) Landsskatteretten har i SKM 2014 819 LSR udtalt, at et selskab ved skattefri virksomhedsomdannelse kunne succedere i ikke fratrukne, faktisk afholdte istandsættelsesudgifter, opgjort efter § 15 K, stk. 3, da udgifterne ansås som et aktiv omfattet af successionen. SKAT har i SKM 2015 270 SKAT redegjort for praksis efter Landsskatterettens kendelse. Efter SKATs opfattelse kan der på tilsvarende måde succederes i aktivet faktisk afholdte, ikke fratrukne istandsættelsesudgifter, når en ejendom overdrages med suc­cession efter andre regelsæt, eksempelvis kildeskattelovens §§ 26 A og B og 33 C, fusionsskattelovens § 8 og dødsboskattelovens § 36.

[(561)](#bookmark541) Bestemmelsen skal øge incitamentet til turistmæssig udlejning.

Stk. 1 er nyaffattet ved L 2018 1727, hvorved bundfradraget blev øget til 40.000 kr. (2018-niveau) fra og med indkomståret 2018, hvis der sker indbe­retning af lejeindtægten. Fritidsboligbegrebet er ikke ændret trods nyaffattel­sen, idet indtægter ved udlejning af fritidsboliger, der anvendes til helårsbolig, fortsat ikke er omfattet af reglerne om beskatning ved udlejning af fritidsbo­liger.

[(562)](#bookmark542) Ved bruttolejeindtægten forstås modtaget lejebetaling, herunder evt. særskilt betaling for el, gas, varme, telefon o.l.

[(563)](#bookmark543) Dvs. gennem en tredjepart, der kan være et bureau, en platform eller en anden form for formidler af udlejningen, der er uafhængig af udlejeren.

De skematiske bundfradrag kan ikke kombineres. Hvis der både foretages udlejning gennem en tredjepart, der indberetter, og privat udlejning, skal enten det forhøjede skematiske bundfradrag eller det lavere således anvendes afhængig af, hvor lejeindtægten er størst. Der henvises til eksemplerne i be­mærkningerne til L 2018 1727.

Det forhøjede bundfradrag i stk. 1, 2. pkt., er betinget af, at oplysninger om lejeindtægter er indberettet efter regler udstedt i medfør af skatteindberet­ningslovens § 43, eller at oplysningerne er modtaget af Skatteforvaltningen ved udveksling af oplysninger efter artikel 8ac, stk. 2, i bistandsdirektivet eller tilsvarende aftale om udveksling af oplysninger. Betingelsen impleme- terer ændringsdirektivet DAC7 om digitale platformsoperatørers indberet­ningspligt til direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskat­ningsområdet, jf. L 2022 902.

[(564)](#bookmark579) Platformsoperatører defineres på samme måde som efter Rdir 2011/16 af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved direktiv 2021/514/EU af 22. marts 2021 (DAC7), hvorefter en platformsoperatør er en enhed, der indgår kontrakter med sælgere om at stille en platform eller dele heraf til rå­dighed for de pågældende sælgere.

[(565)](#bookmark545) 3. pkt. er indsat ved L 2025 16.

Tilføjelsen indebærer, at det midlertidigt i indkomstårene 2023, 2024 og 2025 vil være muligt at anvende det høje bundfradrag i § 15 O, stk. 1, 2. pkt., hvis

den platform, som udlejeren har anvendt i forbindelse med sin udlejning, er indberetningspligtig.

Der vil for danske platformsoperatører være tale om indberetningspligt efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 43, hvorefter der kan fastsættes regler om platformsoperatørers indberetninger til Skatteforvaltnin­gen om en række initiativer, som en sælger eller udlejer udfører mod vederlag. Der er bl.a. tale om udlejning af fast ejendom og udlejning af transportmidler. For udenlandske platformsoperatører vil der kunne være tale om regler, der implementerer artikel 8ac, stk. 1, i Rdir 2011/16 af 15. februar 2011 om ad­ministrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer eller tilsvarende aftale om udveksling af oplysninger. En tilsvarende aftale om udveksling af oplysninger kan være den multilaterale aftale om automatisk udveksling af oplysninger om indkomst opnået gennem digitale platforme, som bygger på OECD's og Europarådets bistandskonvention, men der kan også være tale om tilsvarende bilaterale aftaler.

Tilføjelsen indebærer, at hvis det land, hvor platformsoperatøren er hjemme­hørende, har tekniske udfordringer med at foretage udveksling af oplysninger, vil udlejeren stadig kunne få det høje bundfradrag i indkomstårene 2023­2025, hvis udlejeren kan dokumentere, at der i forbindelse med udlejning er anvendt en platform, der er omfattet af et krav om indberetning af lejeindtæg­ten.

Det er forventningen, at platformsoperatørerne fra og med 2026 vil være i stand til at opfylde kravene til indberetning efter DAC7. Fra og med 2026 vil det derfor igen være en betingelse for at kunne anvende et højt bund­fradrag, at der enten er sket indberetning af lejeindkomsten efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 43, eller, for så vidt angår udenlandske platforme, at de danske skattemyndigheder via udveksling af oplysninger har modtaget oplysninger fra platformenes hjemlande om lejeindtægten.

[(566)](#bookmark548) Standardfradraget forudsætter, at lejerens betaling for el, varme, telefon mv. medregnes i udlejerens indkomstopgørelse (bruttolejen), jf. TfS 1998 409 Ø.

[(567)](#bookmark546) Smh. ejendomsværdiskattelovens § 11, stk. 2, hvorefter ejendomsvær­diskatten ikke nedsættes ved hel eller delvis udleje af fritidsbolig, hvor ejeren anvender § 15 O, stk. 1, ved sin indkomstopgørelse.

[(568)](#bookmark547) SKM 2009 269 BR: Ved opgørelse af fradragsberettigede udgifter til sommerhus efter den regnskabsmæssige metode i stk. 2 beregnes fradraget for vedligeholdelsesudgifter efter forholdet mellem antallet af udlejede uger og kalenderåret.

[(569)](#bookmark549) Bestemmelsen er oprindeligt indsat ved L 1994 444 med virkning fra og med indkomståret 1994. Efter praksis var indtægter ved fremleje af en del af en lejet lejlighed eller udlejning af en del af ejerbolig skattefri, hvis leje­indtægten i udlejningsperioden ikke oversteg halvdelen (for møblerede væ­relser 2/3) af udlejerens egen leje/lejeværdi. Blev grænsen overskredet, var hele lejeindtægten skattepligtig. For at modvirke usikkerhed med hensyn til skattefrihedens omfang i forbindelse med svingninger i lejeværdi mv. blev der til erstatning for disse regler i § 15 P indført et bundfradrag i lejeindtægten på 2/3 af årslejen/den årlige lejeværdi, jf. herom cirk 1996 72 pkt. 10.10. Ved L 2002 262 er bestemmelsen ændret og skattefrihedsområdet udvidet. For at tilskynde til et øget udbud af ungdomsboliger er der vedtaget en tilføjelse til bestemmelsen, hvorefter lejeindtægten er skattefri i det omfang, den ikke overstiger 24.000 kr. årligt. Der er valgfrihed mellem procent- og beløbs­fradraget. Det er desuden bestemt, at minimumsfradraget også kan vælges, når det er hele boligen, der frem- eller udlejes i en del af indkomståret, jf. § 15 P, stk. 2, og reglerne er udvidet til også at omfatte anpartshavere i boligin­teressentskaber og -samejer m.v., jf. ejendomsværdiskattelovens § 4, nr. 6­8. Disse ændringer har virkning fra og med indkomståret 2002.

[(570)](#bookmark550) Herved forstås modtaget lejebetaling, herunder evt. særskilt betaling for f.eks. el, gas, varme og telefon.

[(571)](#bookmark551) Ved L 2008 1340 er reglerne for værdiansættelse af udenlandske ejendom­me ændret i konsekvens af EF-domstolens afgørelse i sagen vedr. Theodor Jäger, der indebærer, at EU-medlemsstaterne ikke kan beskatte ejendomme beliggende i andre medlemsstater hårdere end ejendomme, som er beliggende

på medlemsstatens eget territorium. På samme måde som til brug for ejen­domsværdibeskatning er beregningsgrundlaget derfor søgt tilpasset værdian­sættelsen af ejendomme beliggende i Danmark.

[(572)](#bookmark558) Indsat ved L 2018 1727 med ikrafttræden 2021-01-01.

Bestemmelsen begrænser anvendelsen af § 15 P til langtidsudleje af bolig en del af året eller langtidsudleje af en del af en bolig, hvor reglerne før også kunne anvendes ved korttidsudleje.

Ved langtidsudleje forstås udlejning eller fremleje af en del af værelserne i bolig til beboelse eller som udlejning eller fremleje af hele boligen en del af indkomståret til beboelse i en sammenhængende periode på mindst 4 måneder og til den samme person/personer. Det er en forudsætning, at det kan doku­menteres, at der er tale om udlejning i mindst 4 måneder. Dette kan f.eks. ske ved fremvisning af en indgået lejekontrakt. Hvis der indgås en lejekontrakt uden tidspunkt for ophør af lejemålet, og lejemålet ophører inden udgangen af den fjerde måned, kan reglerne ikke finde anvendelse. Hvis flere personer oprindeligt lejer boligen, er betingelsen opfyldt, hvis alene en af disse lejere bebor boligen mere end 4 måneder.

Bestemmelsen er ikke til hinder for, at langtidsudlejere vælge at anvende reglerne i § 15 Q.

[(573)](#bookmark559) Indsat ved L 2018 1727.

Med bestemmelsen indføres et nyt regelsæt for fradrag i forbindelse med udlejning af helårsbolig en del af året eller udlejning afen del af en helårsbolig svarende til det regelsæt, der gælder ved udlejning af fritidsbolig, jf. § 15 O. Bundfradraget på 28.000 kr. (2018-niveau) og de yderligere 40 pct., der kan fradrages af den reducerede lejeindtægt, anses for at dække samtlige udgifter og afskrivninger, der ellers ville være fradragsberettigede i forbindelse med udlejningen eller fremlejen efter den regnskabsmæssige opgørelsesmetode, der kan anvendes som alternativ, jf. stk. 3.

En ejer, andelshaver eller lejer af en helårsbolig har mulighed for samtidig at udleje privat og gennem et bureau. I den situation gælder det forhøjede bundfradrag alene for den del af lejeindtægten, der hidrører fra udlejning gennem bureauet. Hvis udlejning gennem et bureau er lavere end det forhø­jede bundfradrag, f.eks. 15.000 kr., udgør bundfradraget 15.000 kr. for den pågældende udlejer - også selv om udlejeren har en indtjening ved siden af på 10.000 kr. ved privat udlejning.

[(574)](#bookmark562) Ved bruttolejeindtægten forstås den betaling, som udlejeren modtager for at udleje boligen. Betaler lejeren af boligen et gebyr til en formidler af lejeaftalen, indgår dette gebyr ikke i opgørelsen af udlejers bruttolejeindtægt.

[(575)](#bookmark565) Dvs. gennem en tredjepart, der kan være et bureau, en platform eller en anden form for formidler af udlejningen, der er uafhængig af udlejeren.

Det forhøjede bundfradrag i stk. 1, 2. pkt., er betinget af, at oplysninger om lejeindtægter er indberettet efter regler udstedt i medfør af skatteindberet­ningslovens § 43, eller at oplysningerne er modtaget af Skatteforvaltningen ved udveksling af oplysninger efter artikel 8ac, stk. 2, i bistandsdirektivet eller tilsvarende aftale om udveksling af oplysninger. Betingelsen impleme- terer ændringsdirektivet DAC7 om digitale platformsoperatørers indberet­ningspligt til direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskat­ningsområdet, jf. L 2022 902.

[(576)](#bookmark566) Platformsoperatører defineres på samme måde som efter Rdir 2011/16 af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved direktiv 2021/514/EU af 22. marts 2021 (DAC7), hvorefter en platformsoperatør er en enhed, der indgår kontrakter med sælgere om at stille en hel platform eller dele heraf til rådighed for de pågældende sælgere.

[(577)](#bookmark567) 3. pkt er indsat ved L 2025 16.

Tilføjelsen indebærer, at det midlertidigt i indkomstårene 2023-2025 vil være muligt at anvende det høje bundfradrag i § 15 Q, stk. 1, 2. pkt., blot den platform, som udlejeren har anvendt i forbindelse med sin udlejning, er indberetningspligtig.

Der vil for danske platformsoperatører være tale om indberetningspligt efter regler udstedt i medfør afi skatteindberetningslovens § 43, hvorefter der kan fastsættes regler om platformsoperatørers indberetninger til Skatteforvaltnin­gen om en række initiativer, som en sælger eller udlejer udfører mod vederlag.

Der er bl.a. tale om udlejning af fast ejendom og udlejning af transportmidler. Bemyndigelsen i § 43 er udnyttet ved udstedelsen af bkg 2022 1253 om platformsoperatørers indberetningspligt vedrørende sælgere og udlejere.

For udenlandske platformsoperatører vil der kunne være tale om regler, der implementerer reglerne om indberetningspligt efter direktivet DAC7. En til­svarende aftale om udveksling af oplysninger kan være den multilaterale af­tale om automatisk udveksling af oplysninger om indkomst opnået gennem digitale platforme, som bygger på OECD's og Europarådets bistandskonven­tion, men der kan også være tale om tilsvarende bilaterale aftaler.

Tilføjelsen indebærer, at hvis det land, hvor platformsoperatøren er hjemme­hørende, har tekniske udfordringer med at foretage udveksling af oplysninger, vil udlejeren stadig kunne få det høje bundfradrag i indkomstårene 2023­2025, hvis udlejeren kan dokumentere, at der i forbindelse med udlejning er anvendt en platform, der er omfattet af et krav om indberetning af lejeindtæg­ten.

Det er forventningen, at platformsoperatørerne fra og med 2026 vil være i stand til at opfylde kravene til indberetning efter DAC7. Fra og med 2026 vil derfor igen være en betingelse for at kunne anvende et højt bundfradrag, at der er sket indberetning af lejeindkomsten efter regler udstedt i medføre af skatteindberetningslovens § 43. Eller, for så vidt angår udenlandske plat­forme, at de danske skattemyndigheder via udveksling af oplysninger har modtaget oplysninger fra platformenes hjemlande om lejeindtægten.

[(578)](#bookmark554) Stk. 1, 3. pkt., er nyaffattet ved L 2021 2194, således at det fremgår af loven, at der ved en helårsbolig skal forstås hele eller en del af en fast ejen­dom, der tjener til ejerens, andelshaverens eller lejerens helårsbolig.

Det beror på en konkret vurdering, i hvilke tilfælde en fast ejendom kan siges at tjene til ejerens, andelshaverens eller lejerens helårsbolig. Ved vurderingen kan indgå flere forhold, herunder om personen har folkeregisteradresse på ejendommen og faktisk opholder sig der i løbet af indkomståret. Helårsboligen vil være der, hvor den pågældende er forpligtet til at afholde udgifter, der sædvanligvis afholdes i forbindelse med beboelse i en bolig, fx husleje, bo­ligafgift, grundskyld og ejendomsværdiskat, vand, varme og el mv.

I situationer, hvor der bor flere personer i en fast ejendom, fx fordi personerne ejer ejendommen i fællesskab, vil det medføre, at personerne må dele bund­fradraget baseret på deres ejerandel. Se hertil Den juridiske vejledning C.H.3.2.2.2.2. Der kan også i visse situationer være tale om flere helårsboliger i samme ejendom. I disse tilfælde vil der kunne være tale om, at der i den faste ejendom kan opnås flere bundfradrag.

Nyaffattelsen af stk. 1, 3. pkt., medfører også, at overgangsordningen for indkomstårene 2018, 2019 og 2020 ophæves, da tredjepartsindberetning er en betingelse for adgang til det forhøjede bundfradrag fra og med indkomst­året 2021. Bestemmelsen har derfor ikke længere nogen betydning.

[(579)](#bookmark552) Stk. 1, 5. pkt., betyder, at alene 60 pct. af den bruttolejeindtægt, der overstiger bundfradraget, indgår ved opgørelsen af den skattepligtige ind­komst.

[(580)](#bookmark555) Stk. 1, 8. pkt., er indsat ved L 2021 2194.

Bestemmelsen medfører, at det fremgår direkte af loven, at hvis helårsboligen har flere ejere, andelshavere eller lejere, der er berettiget til et bundfradrag, fordeles bundfradraget i ejerboliger efter ejerandel, i lejeboliger efter den pågældende lejers andel af lejeudgiften og i andelsboliger efter den pågæl­dende andelshavers andel af boligafgiften.

Såfremt det ikke er alle andelshavere eller lejere, der anvender reglerne, skal bundfradraget stadig fordeles i forhold til den enkelte andelshavers/lejers andel af den samlede lejeudgift eller boligafgift. Der henvises i den forbindelse til en række eksempler, der fremgår af de specielle bemærkninger til § 2, nr. 4, i det fremsatte lovforslag nr. 7.

[(581)](#bookmark553) Stk. 1, 10. pkt., betyder, at bundfradragene efter 1. og 2. pkt. ikke omfatter helårsboliger i form af de såkaldte »flexboliger«, der anvendes som fritidsbo­liger. Disse ejendomme anses, på linje med hidtidig praksis, for at være fri­tidsboliger.

[(582)](#bookmark556) Bestemmelsen i stk. 3 indebærer, at det fortsat er muligt at lave en regn­skabsmæssig opgørelse med fradrag for de faktiske, dokumenterede udgifter,

der er forbundet med udlejningen, hvis den skematiske ordning ikke anvendes. Bestemmelsen svarer til den gældende § 15 O, stk. 2, om fritidsboliger.

Efter bestemmelsens 4. og 5. pkt., er der ikke mulighed for at skifte til den skematiske ordning, hvis den regnskabsmæssige opgørelse én gang har været valgt.

[(583)](#bookmark557) Stk. 4 er nyaffattet ved L 2021 2194.

Nyaffattelsen medfører for det første en tydeliggørelse af, at de personer, der benytter sig af fradrag for udlejning efter hhv. §§ 15 P og 15 Q, skal foretage en forholdsmæssig opgørelse af bundfradragene, når begge bestemmelser benyttes i samme indkomstår på samme bolig.

Endvidere medfører nyaffattelsen, at der skal foretages en forholdsmæssig opgørelse af bundfradraget efter §§ 15 Q og 15 P i forhold til indkomståret, såfremt en person benytter sig af begge regelsæt på samme bolig.

Der kan fx være aktuelt i tilfælde, hvor en ejer af en bolig udlejer et værelse til en studerende hele året og samtidig korttidsudlejer et andet værelse via et bureau eller en deleøkonomisk platform. På den måde overstiger den samlede udlejningsperiode således et helt kalenderår. Således vil ejeren af boligen efter bestemmelsen skulle opgøre bundfradraget for den del af udlejningen, der vedrører § 15 Q, og for den del af udlejningen, der vedrører § 15 P, i forhold til hele indkomståret. Der henvises i den forbindelse til en række eksempler, der fremgår af de specielle bemærkninger til § 2, nr. 5, i det fremsatte lovforslag nr. 7.

Formålet er at gøre det nemmere for de skattepligtige, der foretager hhv. langtidsudlejning efter § 15 P og langtidsudlejning efter § 15 Q, at beregne den forholdsmæssige fordeling af bundfradragene.

Det samlede bundfradrag vil ikke kunne overstige det højeste af bundfradra­gene opgjort efter enten §§ 15 Q, stk. 1 og 2, eller 15 P, stk. 1 og 2.

[(584)](#bookmark560) § 15 R er indsat ved L 2018 1727.

Som alternativ til fradrag efter den regnskabsmæssige opgørelse efter stats­skattelovens § 6, indebærer bestemmelsen overordnet et deleøkonomisk bundfradrag på 10.800 kr. (2022-niveau) for fysiske personers bruttolejeind- tægter fra privat udlejning af personbiler til lille kørekort, lystbåde og cam­pingvogne mv.

I tilfælde, hvor bruttolejeindtægten fra privat udlejning afde omfattede aktiver overstiger bundfradraget, vil der af den del af bruttolejeindtægten, der over­stiger bundfradraget, kunne fradrages 40 pct. Det vil sige, at det alene er 60 pct. af den bruttolejeindtægt, der overstiger bundfradraget, der vil blive be­skattet.

Ved L 2021 203 er der indført en forhøjet deleøkonomisk bundfradrag på 20.300 kr. (2022-niveau) for privat udlejning af nul- og lavemissionsbiler fra og med indkomståret 2021.

Bilejere, der lejlighedsvis udlejer en bil, som de selv benytter, når den ikke er udlejet, anses ikke for at drive erhvervsmæssig virksomhed. De har valget mellem at opgøre indkomsten efter de regler, der gælder for hobby og anden ikke-erhvervsmæssig virksomhed, og så at benytte reglen i ligningslovens § 15 R om bundfradrag ved opgørelse af indkomst ved udlejning af bl.a. biler, jf. SKM 2020 20 SR. Hvis den skattepligtige vælger at opgøre indkomsten ved lejlighedsvis biludlejning efter de regler, der gælder for hobby og anden ikke-erhvervsmæssig virksomhed, skal indkomsten opgøres efter de retnings­linjer, der beskrives i styresignalet SKM 2016 536 SKAT, der nu ophævet og indarbejdet i Den juridiske vejledning C.C.1.1.3. Ved indkomstopgørelsen kan den skattepligtige fradrage de faktiske udgifter, der knytter sig til udlej­ningen af bilen. Endvidere kan ejeren af en privat bil, der benyttes til udlej­ning, foretage fradrag for en forholdsmæssig del af bilens værditab, mens en leasingtager, der videreudlejer en bil, kan foretage fradrag for en forholds­mæssig del af leasingudgiften. Hvis den skattepligtige vælger at opgøre ind­komsten ved lejligheds biludlejning efter nettoprincippet, jf. styresignalet SKM 2016 536 SKAT, skal der således foretages en egentlig regnskabsmæssig opgørelse af resultatet af udlejningen.

[(585)](#bookmark561) Ved bruttolejeindtægten forstås den betaling, som udlejeren modtager for at udleje aktivet. Betaler udlejeren et gebyr til en formidler af lejeaftalen, indgår dette gebyr ikke i bruttolejeindtægten.

[(586)](#bookmark563) Der er tale om ét bundfradrag i 1. pkt., som kan anvendes ved udlejning af aktiver som nævnt i stk. 2, og ét forhøjet bundfradrag i 2. pkt., som kan anvendes ved udlejning af aktiver som nævnt i stk. 3.

Det forhøjede bundfradrag for udlejning af nul- og lavemissionsbiler gælder således i tillæg til det almindelige bundfradrag på 10.800 kr. (2022-niveau), der fortsat gælder for andre biler, herunder benzin- og dieseldrevne biler, campingvogne mv. Det betyder, at en person vil kunne opnå et bundfradrag på 10.800 kr. (2022-niveau) for udlejning afen benzin- eller dieseldrevet bil og et bundfradrag på 20.300 kr. (2022-niveau) for udlejning af en nul- eller lavemissionsbil, fx en elbil.

Der stilles ikke krav om, at den enkelte udlejer ejer det udlejede aktiv eller afholder bestemte udgifter i forbindelse med udlejningen. Det afgørende for, om en udlejer kan gøre brug af fradraget, er, at den pågældende er skattepligtig af indkomsten fra udlejningen af et eller flere af de aktiver, der omfattes af bestemmelsen.

Hver udlejer kan for et givent indkomstår vælge mellem at benytte bundfradra­get eller foretage en regnskabsmæssig opgørelse. Det gælder også, når flere udlejer det samme aktiv. Hvis én udlejer vælger at foretage en regnskabsmæs­sig opgørelse af den skattepligtige indkomst af et aktiv, som også udlejes af en anden, kan den pågældende dog kun fratrække en forholdsmæssig del af udgifterne mv. til udlejningen svarende til vedkommendes faktiske andel af udlejningen.

Hvis et udlån af et aktiv sker med henblik på, at låneren videreudlejer det, må hele arrangementet ses i sammenhæng. Det betyder, at udlåneren (og ikke udlejeren) bliver beskattet af lejeindtægten, ligesom det var tilfældet i TfS 1990.293 H. I den nævnte sag blev en person beskattet af renteafkastet fra obligationer, som en anden person havde købt for penge, der var lånt rentefrit af den første person. Da udlåneren bliver skattepligtig af indtægten, er udlå­neren afskåret fra at benytte fradraget, medmindre lejeindtægten bliver ind­berettet for udlåneren i overensstemmelse med stk. 4.

Skatterådet har i SKM 2020 20 SR anført, at en leasingtager også kan anvende reglerne i § 15 R ved videreudlejning af den leasede bil.

[(587)](#bookmark564) Der er tale om to forskellige bundfradrag, som skal opgøres hver for sig. Det vil sige, at der skal foretages en særskilt opgørelse af de samlede brutto- lejeindtægter fra privat udlejning af aktiver som nævnt i stk. 2, hvori bund­fradraget i 1. pkt. kan fradrages. På tilsvarende måde skal der foretages en særskilt opgørelse af bruttolejeindtægterne fra udlejning af aktiver som nævnt i stk. 3, hvori det foreslåede forhøjede bundfradrag i 2. pkt. kan fradrages. Der kan ikke overføres et uudnyttet bundfradrag fra den ene indkomstkategori til den anden.

[(588)](#bookmark570) Bundfradragene gælder i stedet for fradrag efter den regnskabsmæssige opgørelse.

Benyttes bundfradraget i 1. pkt. i et givent indkomstår, kan der ikke foretages yderligere fradrag for udgifter og værditab forbundet med udlejningen af aktiver som nævnt i stk. 2 i det relevante indkomstår.

Tilsvarende gælder ved benyttelse af bundfradraget i 2. pkt. i forbindese med udlejning af aktiver som nævnt i stk. 3.

[(589)](#bookmark568) Vurderingen af, om en udlejning sker som led i erhvervsmæssig virksom­hed, skal foretages på baggrund af den gældende praksis for vurdering af, hvornår der foreligger erhvervsmæssig virksomhed.

Hvis den samlede indkomst fra udlejningen af de omfattede aktiver ikke overstiger bundfradraget på 10.800 kr. (2022-niveau), og udlejningen ikke har sammenhæng med anden erhvervsmæssig virksomhed, er der ikke tale om erhvervsmæssig virksomhed.

[(590)](#bookmark569) De omfattede personbiler er biler, der er indrettet til at benyttes til befor­dring af højst 9 personer, føreren medregnet, herunder almindelige personbiler og campingbiler (autocampere), der må køres af personer med lille kørekort. Bestemmelsen omfatter alene personbiler, der udleder mere end 50 g CO2 pr. km, det vil typisk sige benzin- og dieseldrevne biler.

[(591)](#bookmark571) Det vil sige dels varebiler indtil 4.000 kg tilladt totalvægt, og dels varebiler med en tilladt totalvægt på ikke over 3.500 kg.

[(592)](#bookmark572) Det vil sige påhængsredskaber, der er indrettet til beboelse, og påhængs­redskaber, der har opholds- og overnatningsfaciliteter.

[(593)](#bookmark574) Det vil fx sige Camp-Let og Combi-Camp.

[(594)](#bookmark575) Nr. 5 omfatter ligesom i § 16, stk. 6, enhver form for båd, der kan anvendes i fritidsøjemed.

[(595)](#bookmark577) Stk. 3 er indsat ved L 2021 203.

Bestemmelsen definerer aktiver omfattet af det forhøjede bundfradrag i stk.

1, 2. pkt., som »biler og varebiler som nævnt i stk. 2, nr. 1 og 2, der udleder 0 g CO2 pr. kilometer, eller der udleder mere end 0 g CO2, men under 50 g CO2 pr. kilometer.

Denne definition af nul- og lavemissionsbiler svarer til biler, der vil kunne omfattes af registreringsafgiftslovens §§ 5 b eller 5 c. Det vil således være et krav, at der er tale om en nul- eller lavemissionsbil som defineret i registre­ringslovens §§ 5 b og 5 c, men der stilles ikke krav om, at bilen skal være registreret i Danmark.

[(596)](#bookmark578) Bundfradraget for indkomst fra privat udlejning af personbiler til lille kørekort, lystbåde og campingvogne m.v. er betinget af, at der sker indberet­ning af lejeindtægten fra udlejning af bil, båd, campingvogn m.v. fra plat­formsoperatører til skattemyndighederne i andre lande og efterfølgende ud­veksles med Skatteforvaltningen enten efter reglen i bistandsdirektivets artikel 8ac, stk. 2, som affattet ved DAC7 eller efter tilsvarende aftaler om udveksling af oplysninger indberettet af digitale platforme, jf. L 2022 902.

Betingelsen for bundfradrag kan ligeledes være opfyldt, hvis lejeindtægten er indberettet efter regler, der udstedes i medfør af skatteindberetningslovens § 43.

Lovforslaget giver mulighed for at der i en overgangsperiode kan etableres en frivillig indberetningsordning, så de oplysninger, der indberettes efter de nugældende danske regler, udover indberetning efter de regler, der gennem­fører DAC7 og OECD's modelregler på området, også kan indberettes. En sådan frivillig indberetning vil også kunne udløse det forhøjede bundfradrag.

[(597)](#bookmark580) 3. pkt. er indsat ved L 2025 16.

Tilføjelsen indebærer, at det midlertidigt i indkomstårene 2023-2025 vil være muligt at anvende fradragene i § 15 R, stk. 1, hvis den platform, som udlejeren har anvendt i forbindelse med sin udlejning, er indberetningspligtig. Tilføjelsen indebærer, at hvis det land, hvor platformsoperatøren er hjemme­hørende, har tekniske udfordringer med at foretage udveksling af oplysninger, vil udlejeren stadig kunne få bundfradrag i indkomstårene 2023-2025, hvis udlejeren kan dokumentere, at der i forbindelse med udlejning er anvendt en platform, der er omfattet af et krav om indberetning af lejeindtægten.

Det er forventningen, at platformsoperatørerne fra og med 2026 vil være i stand til at opfylde kravene til indberetning efter DAC7. Fra og med 2026 vil derfor igen være en betingelse for at kunne anvende et bundfradrag ved opgørelsen af indkomsten ved udlejning af biler, lystbåde, campingvogne m.v., at der er sket indberetning af lejeindkomsten efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 43, eller at de danske skattemyndighe­der via udveksling af oplysninger har modtaget oplysninger om lejeindtægten. [(598)](#bookmark581) Alle indtægter er som udgangspunkt skattepligtige efter statsskattelovens

§ 4. Det gælder både indtægter, der består i penge, og indtægter, der består i andre formuegoder af pengeværdi. Personalegoder er derfor som udgangs­punkt skattepligtige.

Reglerne i § 16 præciserer indkomstopgørelsen efter statsskattelovens §§ 4­6 for personalegoder og blev indsat som led i skattereformen 1993 med henblik på at foretage en præcisering og opstramning af beskatningen af goder, der modtages som led i et ansættelsesforhold eller anden arbejdsaftale, og hvor beskatning tidligere blev gennemført med hjemmel i statsskatteloven. For visse goder er værdiansættelsen objektiveret, mens værdiansættelsen i øvrigt skal baseres på et kostprisprincip. Reglerne omfatter ikke kun vederlag i form af overdragne aktiver (aktier, varer, kunst osv.), men også vederlag i form af sparet privatforbrug (telefon, kost, bolig, tv-licens, rejser, befordring osv.) eller adgang til benyttelse af andres formuegoder (fri bil, kunst, som­merbolig osv.)

Den skattemæssige behandling af personalegoder er udførligt beskrevet i cirk 1996 72 pkt. 12 og i Den juridiske vejledning C.A.5.

Man skal også være opmærksom på, at et personalegode kan være skattefrit, fordi det ikke er omfattet af indkomstbegrebet, jf. statsskattelovens §§ 4 og

5 , idet der eksempelvis ikke kan fastlægges en konkret, økonomisk værdi for den enkelte medarbejder. Dette er efter praksis tilfældet for en række goder, der anses for at være et led i virksomhedens almindelige personalepleje. Ligningsrådet/Skatterådet har haft forelagt en lang række sager om såkaldte »bruttotrækordninger«, hvor der mellem arbejdsgiver og ansatte indgås aftale om, at nærmere angivne personalegoder stilles til rådighed for de ansatte mod, at disses kontantløn reduceres tilsvarende. Det er en forudsætning for godkendelse af en bruttotrækordning, at lønnedgangen er reel og - som ud­gangspunkt - har virkning for alle dele af lønnen, se nærmere Den juridiske vejledning C.A.5.1.7. I nogle tilfælde vil lovbestemmelser hindre gennemfø­relsen af en lønomlægning som beskrevet, se således § 16, stk. 13, og kilde­skattelovens § 46, stk. 3.

SKAT har vedrørende visse grupper af personalegoder udsendt mere generelle retningslinier for den skattemæssige behandling:

SKM 2010 162 SKAT indeholder vejledende værdier for måltider i persona­lekantineordninger, som arbejdsgiveren yder tilskud til. Hvis kantinen serverer almindelig gængs standardmad og -drikke, er det SKAT's opfattelse, at godet kan betragtes som uden væsentlig værdi, således at der ikke er noget at be­skatte, hvis medarbejderen betaler min. 15 kr./20 kr. for et standardmåltid henholdsvis uden og med drikkevarer, jf. også SKM 2011 274 og 275 SR. Emnet er nu beskrevet i Den juridiske vejledning C.A.5.12.1.

SKM 2011 183 SKAT: Med hensyn til arbejdsgiverbetalt avis præciseres følgende:

1) Hvis en arbejdsgiver uden lønnedgang tilbyder sine ansatte en eller flere aviser leveret på medarbejdernes bopæl, er der en formodning for, at avisen eller aviserne i overvejende grad er til brug for arbejdet. I disse tilfælde kan arbejdsgiveren undlade at foretage en vurdering af, om enkelte ansatte eller personalegrupper ikke opfylder betingelserne for at være omfattet af bagatel­grænsen. Medarbejdere, som ikke opfylder betingelserne for at være omfattet af bagatelgrænsen, skal selv selvangive værdien af fri avis.

2) Hvis en ansat går ned i løn for at få en eller flere aviser betalt af arbejdsgi­veren leveret på medarbejderens bopæl, skal arbejdsgiveren konkret kunne begrunde, at avisen i overvejende grad anvendes af hensyn til medarbejderens arbejde. Den konkrete begrundelse kan dog foretages samlet for hele perso­nalegrupper, såfremt personalegruppens arbejdsopgaver er ensartede. Emnet er nu beskrevet i Den juridiske vejledning C.A.5.3.2.

Iflg. SKM 2016 603 SR kan en elektronisk avis ikke anses for kun at være til rådighed på arbejdspladsen, når der er adgang til den arbejdsgiverbetalte e-avis fra forskellige fysiske adresser. Medarbejderen bliver derfor som ud­gangspunkt skattepligtig heraf. Et elektronisk avisabonnement kan ud fra en konkret vurdering være omfattet af bagatelgrænsen for erhvervsrelaterede personalegoder.

Se også SKM 2011 415 SKAT vedr. beskatning af medarbejdere, der deltager i en personaleforening, herunder kunstforening, som arbejdsgiveren yder tilskud til.

SKM 2012 218 SKAT: I dette styresignal præciserer Skatteministeriet på baggrund af L 2011 1382 om ændring af ligningsloven og forskellige andre love en række forhold vedrørende sundhedsforsikringer. Se også Den juridiske vejledning C.A.5.15.3.3.

[(599)](#bookmark584) Reglerne i § 16 gælder formuegoder, der modtages som led i et ansættel­sesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Reglerne gælder dermed ikke kun i almindelige lønmodtagerforhold, hvor der er en længerevarende fastansættelse, men også i mere enkeltstående tidsbegrænsede aftaler om personligt arbejde, herunder honorarmodtagere. Se hertil SKM 2020 366 SR, hvor Skatterådet kunne bekræfte, at den skat­tepligtige, som var honorarmodtager, ikke skulle beskattes af transport af fly som sparet privatforbrug eller af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder efter § 16. At den skattepligtige tilegnede sig erfaring med flyvninger, medførte efter Skatterådets opfattelse ikke, at den skatteplig­tige derved havde modtaget et skattepligtigt gode. Der var alene tale om en indirekte og naturlig følgevirkning af de flyvninger, som den skattepligtige blev betalt for at foretage.

[(600)](#bookmark586) Den i 3. og 4. pkt. nævnte bagatelgrænse er indsat ved L 2011 554 med virkning fra indkomståret 2011. Herefter kan virksomheder give deres ansatte skattefri personalegoder eller gaver til en samlet værdi af højst 1.200 kr. årligt (2022-niveau). Overskrides grænsen er hele beløbet skattepligtigt.

Gaver ved særlige lejligheder, fx bryllup eller runde fødselsdage, medregnes ikke i den skattefri bagatelgrænse. Bagatelgrænsen omfatter derimod jule- og nytårsgaver; men sådanne gaver vil dog, når værdien ikke overstiger 900 kr. (2022-niveau), altid være skattefri, også selvom årets gaver mv. overstiger bagatelgrænsen på 1.200 kr. (2022-niveau).

Beløbsgrænserne reguleres årligt efter personskattelovens § 20, og satserne offentliggøres på [Skatteministeriets hjemmeside](https://www.skm.dk/skattetal/satser/regulering-af-beloebsgraenser/beloebsgraenser-i-skattelovgivningen-der-reguleres-efter-personskattelovens-20-2021-2022/).

[(601)](#bookmark573) 5. pkt. er indsat ved L 2011 1382, der indskrænkede skattefriheden for sundhedsbehandlinger, jf. § 30, væsentligt.

Bestemmelsen medfører en undtagelse af arbejdsgiverbetalte sundhedsbe­handlinger mv. samt den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger mv., fra bagatelgrænsen for mindre personalegoder i stk. 3, 3. pkt.

Værdien af den arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandling mv. skal således ikke medregnes ved beregningen af, om beløbsgrænsen i bestemmelsen er overskredet. Det sikres herved, at fx en arbejdsgiverbetalt præmie på en medarbejders sundhedsforsikring ikke vil udgøre en så stor del af beløbet i bagatelgrænsen i stk. 3, 3. pkt., at det vil medføre, at beløbsgrænsen bliver overskredet, således at medarbejderen ikke kan få de andre, mindre persona­legoder, som bestemmelsen sigter på, skattefrit.

[(602)](#bookmark576) Bagatelgrænsen omfatter kun goder, der ville være skattepligtige uden reglen, og ikke goder, der er uden sammenhæng med arbejdet, fx en frirejse, der gives som alternativ til et løntillæg. Efter SKM 2002 598 LSR omfattede bagatelgrænsen ikke måltider, som lærere deltager i på en efterskole uden at betale herfor. Se tillige TfS 2003 160 LSR om øl til bryggeriarbejdere. I SKM 2004 462 LR og SKM 2006 637 SR ansås tyverialarmer, som arbejdsgiveren ville installere i de ansattes hjem, ikke for omfattet af bagatelgrænsen. Se derimod SKM 2009 507 SR om overfalds- og tyverialarmer i to direktørbo­liger.

[(603)](#bookmark583) For så vidt angår fri bil er det værdien af selve rådigheden, der beskattes. Værdiansættelsen er således ikke afhængig af omfanget af den private kørsel. Dette gælder også for erhvervsdrivende, der har medtaget bil under virksom­hedsordningen. I SKM 2008 371 LSR, hvor to interessenter - far og søn - begge havde rådighed over samme firmabil, antog Landsskatteretten, at rå­dighedsbeskatningen skulle fordeles ligeligt mellem interessenterne. If. SKM 2008 371 SKAT agter SKAT ikke at følge resultatet i kendelsen, som man anser for at være forkert (men som af særlige grunde ikke er indbragt for domstolene). Praksis er herefter fortsat, at i tilfælde, hvor flere deler en fir­mabil, beskattes alle fuldt ud af rådigheden over bilen.

Den omstændighed, at medarbejderen ikke lovligt kan føre køretøjet, gør ikke i sig selv at et køretøj ikke kan anses for at være til rådighed jf. fx SKM 2017 464 BR og SKM 2018 224 BR.

Værdi af fri bil er A-indkomst. Ansattes private kørsel i biler, der efter deres art og fremtræden ikke er anvendelige som alternativ til en privat bil (lastvog­ne, kranvogne, værkstedsvogne og andre specialkøretøjer), beskattes ikke efter reglerne i stk. 4 om firmabil til rådighed. Hvis den ansatte anvender bilen i eget erhvervsmæssigt øjemed, eller den private anvendelse ikke sker i tilknytning til den erhvervsmæssige anvendelse af bilen, skal anvendelse af arbejdsgiverens bil beskattes med et beløb, der svarer til det, det vil koste den pågældende at leje en bil med tilsvarende anvendelsesmuligheder, jf. § 16, stk. 3, og de årlige SKM-meddelelser om værdiansættelse af visse perso­nalegoder.

I SKM 2004 127 LSR er det antaget, at en autocamper er en personbil omfattet af stk. 4. Hvis flere interessenter har rådighed over interessentskabets bil, skal de alle beskattes fuldt ud af værdi af fri bil, jf. TfS 1998 673 LSR. Se også TfS 1999 386 LSR.

I SKM 2012 369 LSR vedr. en skatteyder og hans hustru, der var eneste an­satte i et selskab og ejede hver 35 pct. af anparterne i selskabets moderselskab, fandt Landsskatteretten, at der skulle ske beskatning af værdi af fri bil for

kørsel i en gulpladebil indregistreret til blandet anvendelse og anvendt til kørsel mellem selskabets adresse og henholdsvis den private bopæl og klage­rens sommerhus. Da der ikke var en registreret bruger af bilen, henførte Landsskatteretten hele beskatningen til klageren som direktør i selskabet, således at hustruens anvendelse/rådighed over bilen ansås for at være en følge af den fælles husstand, jf. TfS 1998 698 LSR. Landsskatteretten har hermed valgt ikke at følge sin kendelse SKM 2007 930 LSR, hvor beskatnin­gen blev delt mellem to interessenter, far og søn, der drev virksomhed under virksomhedsordningen. SKM 2011 681 SR: Lejere af el-biler skulle ikke anses for at have modtaget et skattepligtigt personalegode omfattet af § 16, stk. 4, fra den virksomhed, hvori de var ansat, og som reklamerede på bilerne. Derimod ville lejeren efter statsskattelovens § 4 være skattepligtig i den en­kelte lejeperiode af forskellen mellem den erlagte - reducerede - leje for en bil med reklamer og den leje, der skulle være betalt for en tilsvarende bil uden reklamer. Hvis arbejdsgiveren reklamerede på bilerne for, at vedkom­mendes egne ansatte kunne opnå en billigere leje, kunne der dog blive tale om beskatning af de ansatte af fri bil efter § 16, stk. 4.

I SKM 2013 5 BR blev det antaget, at en skriftlig aftale med arbejdsgiversel­skabet om, at bilen ikke måtte benyttes om vinteren, hvor den blev opbevaret hos forhandleren med afmonteret batteri, og andre opbevaringsforanstaltninger ikke medførte, at skatteyderen ikke skulle rådighedsbeskattes af bilen for de vintermåneder, hvor den var opbevaret ved forhandleren, bl.a. fordi han på et hvilket som helst tidspunkt kunne hente bilen hos forhandleren og benytte den. Se tilsvarende SKM 2014 182 Ø, hvor der også skulle ske beskatning af værdi af fri bil for de måneder, hvori bilerne var låst inde i selskabets ga­rage og omfattet af selskabets stilstandsforsikring. Se tilsvarende SKM 2014 520 Ø.

I SKM 2015 575 BR anerkendte Skatteministeriet på baggrund af nye oplys­ninger om, at den af sagen omfattede bil havde været afmeldt i motorkøre­tøjsregistret og således afregistreret i perioden fra 1. juni til 30. november 2010, at sagsøgeren havde dokumenteret, at bilen i denne periode ikke havde stået til rådighed, og at sagsøgeren derfor ikke skulle beskattes af rådighed over fri bil for den periode, hvor bilen havde været afregistreret.

[(604)](#bookmark582) Stk. 4, 2.-6. pkt., er indsat ved L 2021 203.

Med bestemmelserne reduceres satsen på 25 pct. med et ½ procentpoint årligt fra 2021, og satsen på 20 pct. forhøjes med et ½ procentpoint årligt fra 2021, således at der fra og med 2025 anvendes én sats på 22,5 pct.

Bestemmelserne er en del af en samlet justering af beskatningsgrundlaget, som indfases over 5 år. Justeringen medfører, at der i højere grad lægges vægt på bilens brændstofforbrug og i mindre grad bilens anskaffelsespris.

[(605)](#bookmark585) Forhøjelsen af beregningsgrundlaget for værdi af fri bil med miljøtillæg er indføjet ved L 2009 519 med virkning for biler, der var til rådighed for arbejdstageren fra og med indkomståret 2010. Forhøjelsen af tillægget med 50 pct. har virkning fra 2013-01-01, jf. L 2012 921.

[(606)](#bookmark587) Stk. 4, 10.-14. pkt., er indsat ved L 2021 203.

Ved loven blev miljøtillægget samtidigt forhøjet til 250 pct. i 2021, 350 pct. i 2022, 450 pct. i 2023, 600 pct. i 2024 og 700 pct. fra og med 2025. Herved vil det miljøtillæg, der skal medregnes til den skattepligtige værdi af fri bil, forhøjes fra de tidligere 150 pct. af den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsesafgift, der skal betales for bilen efter brændstofforbrugs­afgiftsloven eller efter vægtafgiftsloven, til 700 pct. af den årlige afgift.

Bestemmelserne er en del af en samlet justering af beskatningsgrundlaget, som indfases over 5 år. Justeringen medfører, at der i højere grad lægges vægt på bilens brændstofforbrug og i mindre grad bilens anskaffelsespris.

[(607)](#bookmark587) Er der tale om en bil, som arbejdsgiveren har lejet/leaset, ansættes værdien til, hvad der ville have været arbejdsgiverens anskaffelsesudgift ved køb på lejetidspunktet. Se hertil TfS 1997 183 (LSR) og SKM 2005 472 LSR.

I SKM 2007 155 SR fandtes en deleleasingordning, hvor leasingydelserne blev fastsat efter et vægtet timetal, at indebære, at den ansatte havde fri bil. Se også SKM 2011 61 SR: Hvis et leasingselskab leasede biler til ansatte i selskabets moderselskab på særlige vilkår, måtte denne leasing sidestilles med tilfælde, hvor en arbejdsgiver stiller en leaset bil til rådighed for den ansatte. Medarbejdere i moderselskabet, der indgik leasingaftale med leasings-

elskabet, skulle derfor beskattes af fri bil, jf. ligningslovens § 16, stk. 4. Skatterådet fandt derimod, at dette ikke var tilfældet, hvis der var tale om en privatleasingaftale med leasingselskabet, idet denne leasing skete på de samme vilkår (herunder den samme forrentning), der gjaldt for leasingselska­bets eksterne kunder. Dette indebar, at der ikke blev stillet fri bil til rådighed for de ansatte, og at der ikke var noget at beskatte.

Firmabiler, som et modtagende selskab erhverver i forbindelse med skattefri tilførsel af aktiver, anses i relation til § 16, stk. 4, for anskaffet ved general­forsamlingsbeslutningen om tilførslen, jf. SKM 2001 47 LR. Ligningsrådet har tilkendegivet, at fusionsskattelovens successionsregler alene vedrører det modtagende selskabs skattemæssige forhold, ikke medarbejdernes, og at successionsprincippet således ikke kan udstrækkes til en situation som om­handlet i § 16, stk. 4. Med denne begrundelse må tilsvarende antages at gøre sig gældende med hensyn til overdragelse af firmabiler ved skattefri virksom­hedsomdannelse, fusion eller spaltning.

Om koncerninterne salg og tilbagekøb samt sale og lease back arrangementer, se SKM 2002 585 LSR, SKM 2003 589 LRog SKM 2005 86 LSR. I SKM 2008 3 HR har Højesteret fastslået, at udnyttelse af en tilvalgsordning, hvor medarbejdere med fri bil fik mulighed for yderligere at vælge forskellige ydelser hos virksomheden som f.eks. leje af bil i udlandet eller leje af en va­revogn i en weekend, ville indebære, at medarbejderen fik rådighed over en - yderligere - leaset bil til privat brug i weekender, ferier m.v. Værdiansættel­sen skulle ske efter reglerne i § 16, stk. 4, om firmabiler og ikke efter § 16, stk. 3.

[(608)](#bookmark588) Dette pkt. er omformuleret ved L 2012 921 med virkning fra 2013-01­01. Den oprindelige nyvognspris skulle tidligere anvendes i det indkomstår, hvori første indregistrering er foretaget, og i de to følgende indkomstår. Ændringen sikrer en mere rimelig og ensartet opgørelse af beskatningsgrund­laget. Uanset om den nye firmabil er indregistreret i januar måned eller i de­cember måned, bliver lønmodtagerne beskattet ens. For en bil indregistreret i januar måned 2015 betyder forslaget eksempelvis, at nedsættelsen af bereg­ningsgrundlaget til 75 pct. af nyvognsprisen vil indtræde fra og med januar måned 2018, mens den for en bil indregistreret i december måned 2015 vil indtræde fra og med december måned 2018.

[(609)](#bookmark589) Ved værdiansættelsen medregnes »normalt tilbehør«, jf. cirk 1996 72 pkt. 12.4.6.2. SKAT har udtalt som sin opfattelse, at den nærmere afgrænsning bør følge registreringsafgiftslovens regler, således at kun afgiftspligtigt ud- styr/tilbehør medregnes ved værdiansættelsen af fri firmabil, jf. TfS 1996 487. Der vil således kunne bortses fra ekstraudstyr, som ikke er monteret af fabrikken eller importøren, jf. registreringsafgiftslovens § 8, stk. 2. Afgørende er den pris, som forhandleren faktisk benytter ved afgiftsberigtigelsen efter registreringsafgiftsloven, jf. TfS 1996 724. Ved den nævnte afgrænsning af begrebet »tilbehør« er der gjort endeligt op med beskatningen, og brugen af tilbehør, der herefter ikke medregnes til bilens værdi, kan ikke beskattes efter § 16, stk. 3, jf. TfS 1997 388. Der skal ikke i beregningsgrundlaget for vær­dien af fri bil gives nedslag for særligt sikkerhedsudstyr såsom ABS-bremser, airbags m.v., uanset at der ved opgørelsen af registreringsafgiftsgrundlaget tages hensyn hertil, jf. SKM 2004 18 V. I SKM 2006 691 LSR fandtes afta­geligt træk og vinterdæk med tilhørende fælge at skulle medregnes i bereg­ningsgrundlaget, men sagen er senere genoptaget og afgørelsen ændret, såle­des at det nævnte udstyr ikke indgår i beregningsgrundlaget for fri bil, jf. SKM 2007 146 LSR.

[(610)](#bookmark590) Bestemmelsen vedr. udenlandske firmabiler er oprindeligt indsat ved L 1999 385 og omformuleret ved L 2006 519 som følge af ændringer i registre­ringsafgiftsloven. Efter bestemmelsen skal der for henholdsvis »nye« og »brugte« firmabiler findes frem til, hvad nyvognsprisen, jf. 3. pkt., og købsprisen, jf. 4. pkt., for en tilsvarende bil ville være her i landet på indregi- strerings-/anskaffelsestidspunktet. Ved vurderingen af, om firmabilen er»ny« eller »brugt«, lægges vægt på tidspunktet for en eventuel udenlandsk indre­gistrering.

[(611)](#bookmark591) Der sker reduktion for det antal hele måneder (30 dage), hvor bilen ikke har været til rådighed.

[(612)](#bookmark592) Benytter den ansatte arbejdsgiverens bil privat uden, at der er betalt dagsafgift, skal vedkommende beskattes af fri bil.

[(613)](#bookmark593) Der sker ikke reduktion med evt. betaling til andre (f.eks. benzin betalt af lønmodtageren) eller betaling efter indkomstårets udløb. Se hertil TfS 1996 488 SKM.

l det tilfælde, at arbejdsgiveren og lønmodtageren har anvendt en deleleasing- ordning, men hvor deleleasingarrangementet tilsidesættes, fordi betingelserne for deleleasing ikke er opfyldt, er det i praksis anerkendt, at beskatningsgrund­laget efter § 16, stk. 4, reduceres med samtlige ydelser, som lønmodtageren i de pågældende indkomstår har betalt til leasingselskabet for den private kørsel. Se SKM 2019 244 SKTST.

[(614)](#bookmark594) § 9 C, stk. 7, sammenholdt med § 16, stk. 4, indebærer reelt, aten lønmod­tager, der af arbejdsgiveren får stillet fri bil til rådighed, er afskåret fra at foretage befordringsfradrag efter § 9 C, uanset at værdien af fri bil beskattes efter § 16, jf. tilsvarende § 31, stk. 5. Se TfS 1998 11 LSR.

[(615)](#bookmark595) Bestemmelserne i 23. og 24. pkt. er indsat ved L 2002 342 med virkning fra indkomståret 2002. De indebærer, at de bevisbyrde- og dokumentations­krav, der er udviklet i relation til den alm. firmabilbeskatning, jf. foran, ikke gælder for de omhandlede gulplade-biler. Der skal kun ske beskatning af fri bil, hvis skattemyndighederne faktisk konstaterer, at skatteyderen - i strid med det i afgiftsmæssig henseende tilkendegivne - benytter bilen privat. I så fald skal der tillige ske afgiftsberigtigelse, og det vil blive vurderet, om der foreligger en overtrædelse af strafbestemmelserne.

[(616)](#bookmark596) Bestemmelsen i 25. pkt. er indsat ved L 2020 91. Ved bestemmeslen indføres en nedsættelse af den skattepligtige værdi af eldrevne biler, plugin- hybridbiler og brændselscelledrevne biler, der af en arbejdsgiver mv. stilles til rådighed til privat benyttelse (fri bil). Nedsættelsen af den skattepligtige værdi udgør 40.000 kr. fra og med 1. april 2020 til og med 31. december 2020.

Nedsættelsen af den skattepligtige værdi gælder også for eldrevne biler, pluginhybridbiler og brændselscelledrevne biler, der på lovens ikrafttrædel­sestidspunkt (1. april 2020) allerede stilles til privat rådighed for en medar­bejder.

Det fremgår af forarbejderne, at formålet med nedsættelsen af den skatteplig­tige værdi er at gøre eldrevne biler, pluginhybridbiler og brændselscelledrevne biler mere attraktive som fri bil og styrke markedet for brugte klima- og miljøvenlige biler.

[(617)](#bookmark597) Stk. 4, 26. og 27. pkt., er indsat ved L 2021 203.

Bestemmelserne medfører, at værdien af ladestander og installation af lade­stander (ladestik), der er stillet til privat rådighed af arbejdsgiveren ved den skattepligtiges bopæl i sammenhæng med privat rådighed over en elbil eller pluginhybridbil, ikke beskattes.

Skattefriden omfatter således alene tilfælde, hvor arbejdsgiveren samtidig stiller en fri bil til privat rådighed, som skal oplades med el via ladestanderen, herunder en pluginhybridbil. Dermed omfattes det ikke af skattefritagelsen, hvis arbejdsgiveren betaler for installation af ladestander på den ansattes bopæl, når den fri bil er en benzin- eller dieseldrevet bil.

Den ansatte vil kunne beholde ladestanderen skattefrit, når den pågældende ikke længere har fri elbil eller pluginhybridbil stillet til privat rådighed, for­udsat at der ikke alene har været tale om en meget kort periode med beskat­ning af fri bil. Hvis den skattepligtige beskattes af fri elbil eller pluginhybrid- bil i en sammenhængende periode, der er kortere end 6 måneder, skal mar­kedsværdien af ladestander og installation således medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ved periodens ophør, hvis installationen overgår til privat brug.

Da bestemmelserne har virkning fra og med den 1. juli 2021, vil de 6 måneder med beskatning af fri elbil eller pluginhybridbil tidligst skulle regnes fra dette tidspunkt. Det vil sige, at den ansatte vil skulle beskattes af fri elbil eller pluginhybridbil i minimum 6 måneder efter virkningstidspunktet for ikke at blive omfattet af værnsreglen i forhold til ladestanderen.

[(618)](#bookmark598) Fri sommerbolig omfatter enhver form for bolig, der har karakter af fri­tidsbolig, herunder sommerhus, fjeldhytte og ferielejlighed, jf. cirk 1996 72 pkt. 12.5. For ejendomme, for hvilke der ikke foreligger en ejendomsværdi,

f.eks. fritidsboliger i udlandet, ansættes værdien af ejendommen skønsmæs­sigt. Det må antages, at retningslinjerne i SKM 2008 565 SKAT for fastsæt­telse af ejendomsværdiskat eller lejeværdi af egen bolig for ejendomme be­liggende i udlandet også skal iagttages i relation til friboligbeskatning. I til­fælde, hvor sommerboligen har været til rådighed i mindre end en uge, fore­tages en forholdsmæssig beregning efter antal hele døgn. Se desuden TfS 2000 733 LRog SKM 2006 468 LSR.

1. pkt. er nyaffattet ved L 2018 1729. Nyaffattelsen følger ændringerne i ejendomsvurderingsloven, som foreskriver at almindelige vurderinger af fast ejendom skal foretages pr. 1. januar i vurderingsåret. Ændringen sikrer, at der henvises til den korrekte vurderingstermin. Desuden nyaffattes stk. 9, 3. pkt. Der er tale om en teknisk justering, som følge af de nye vurderinger. Ændringerne træder i kraft 2020-01-01 og har virkning fra og med året efter det rådighedsår henholdsvis indkomstår, hvor der første gang foreligger en vurdering foretaget efter ejendomsvurderingslovens §§ 5 eller 6 for den på­gældende ejendomstype.

[(619)](#bookmark599) Den omstændighed, at sejlads med et fartøj kræver særligt certifikat medfører ikke i sig selv, at et fartøj ikke kan anses for at være til rådighed jf. f.eks. SKM 2016 522 BR, hvor Byretten ikke tillagde det vægt, at hoved­aktionæren ikke selv kunne sejle en af de omhandlede både

[(620)](#bookmark600) Se vedr. udenlandske ejendomme noten til § 15 P, stk. 1.

[(621)](#bookmark609) Reglerne om medarbejdere med væsentlig indflydelse på egen aflønnings­form er indsat ved L 2000 459 med henblik på en opstramning af beskatningen af ansatte hovedaktionærer m.fl., der får stillet sommerbolig til rådighed af selskabet, jf. tilsvarende stk. 6 og 9 om lystbåde og helårsboliger. Selv om bestemmelserne primært sigter mod hovedaktionærdirektører, omfatter de også andre ansatte, der efter en konkret vurdering kan anses for at have væ­sentlig indflydelse på egen aflønnings\_form\_. Se til illustration SKM 2001 424 LR, SKM 2002 223 LR og SKM 2003 356.

Se endvidere cirk 2001 1. For sommerboliger indebærer reglerne, at en hove­daktionær m.v., der ikke kan godtgøre, at selskabets sommerbolig har været stillet til rådighed for eller udlejet til »almindelige« ansatte, der ikke er slægtninge, i den i 5. pkt. nævnte minimumsperiode, vil blive beskattet af værdi af fri sommerbolig for hele året - dog reduceret i det omfang, sommer­boligen har været til rådighed for »fremmede«, jf. 4. pkt. Se også § 16 A, stk. 10, om de tilfælde, hvor en hovedaktionær får sommerboligen stillet til rådighed som udbytte. SKM 2009 459 LSR: To sommerboliger ansås for omfattet af driftsaktiverne i et selskab, der havde som aktivitet at udleje sommerhuse. Hovedanpartshaveren skulle derfor ikke i medfør af § 16, stk. 5, beskattes af rådigheden over boligerne i ledige perioder. Se derimod SKM 2011 262 V, hvor en hovedaktionærdirektør blev beskattet af fri sommerbolig. Selskabets hovedformål var handel og ikke udlejning af sommerhuse, og hovedaktionæren fandtes at have haft rådighed over sommerhuset, og han havde ikke udtrykkeligt givet afkald på retten til at benytte sommerhuset privat. Der kunne ikke tages hensyn til, at sommerhuset i visse perioder havde været lukket på grund af ikke nærmere dokumenterede reparationer. Se også SKM 2009 558 H, hvor en hotellejlighed fandtes at have været stillet til rådighed for skatteyderen af det selskab, hvori han var eneanpartshaver, således at han skulle beskattes af værdien heraf. Skatteyderen måtte som eneanpartshaver sidestilles med selskabet, og der var i selskabet ikke andre end ham, der faktisk kunne udnytte retten til egen brug. Selskabet tog ikke skridt til anden udnyttelse, og der blev ikke givet afkald på retten til egen brug.

[(622)](#bookmark601) Er båden lejet, er beregningsgrundlaget det, som det ville koste arbejds­giveren at anskaffe båden. Hvis båden har været til rådighed i mindre end en uge, foretages forholdsmæssig beregning efter antal hele døgn, jf. cirk 1996 72 pkt. 12.6. Der skal ikke beskattes for den tid, en lystbåd mere varigt er trukket på land (typisk om vinteren). Skatterådet har i SKM 2011 451 SR udtalt, at »fri husbåd« for en hovedaktionær og direktør ikke skulle beskattes efter reglerne for beskatning af fri lystbåd, jf. stk. 5, eller fri bolig, jf. stk. 9, men at rådigheden skulle beskattes efter hovedreglen i stk. 1.

[(623)](#bookmark606) Selve det forhold, at et selskab ejer eller lejer en lystbåd, medfører ikke i sig selv, at hovedaktionærerne m.fl. skal beskattes af lystbåden. Afgørelsen

af om hovedaktionæren m.fl. har privat rådighed over en lystbåd, beror på en konkret skønsmæssig vurdering, jf. hertil SKM 2001 363 DEP.

Se noten til stk. 5, 2. pkt.

[(624)](#bookmark602) Se hertil TfS 2002 316 LR.

[(625)](#bookmark603) Den skattepligtige værdi af hel eller delvis fri helårsbolig, der stilles til rådighed som led i et ansættelsesforhold mv., udgør forskellen mellem den betalte leje og boligens markedsværdi, jf. stk. 3. Skatterådet har hidtil bestemt, at det for tjenestemænds lejeboliger fastsatte boligbidrag med tillæg af 10 pct. kan tages som udtryk for markedslejen (bortset fra »direktørboliger«, jf. stk. 9). Skatterådets satser er fremgået af de årlige SKM-meddelelser om den skattemæssige værdi af visse personalegoder, jf. \*-noten.

Med virkning fra 2013-01-01 har Skatteministeriet besluttet at afskaffe de skematiske satser for værdiansættelse af fri eller delvis fri helårsbolig, idet satserne i mange tilfælde ikke skønnes at afspejle den reelle markedsleje, jf. SKM 2012 474 SKAT. Beskatningen af fri helårsbolig skal herefter ske på baggrund af boligens markedsværdi. Hvis arbejdsgiveren selv er lejer af bo­ligen, der stilles til rådighed for den ansatte, anvendes denne leje, forudsat at der er tale om et lejeforhold mellem uafhængige parter (reel markedsleje). Hvis arbejdsgiveren ikke selv afholder en lejeudgift, skal markedslejen findes ved f.eks. at se på lejen i lignende boliger i det pågældende område.

Se også Torben Bagge iTfS 2013 140: »Beskatning af værdi af fri helårsbolig og sommerbolig efter de skematiske regler i ligningsloven«.

Efter stk. 7-8, der er indsat ved L 1995 216, skal der ved den skattemæssige værdiansættelse tages hensyn til evt. beboelses- og fraflytningspligt. Nedsæt­telserne i forhold til markedsværdien vedrører ikke evt. arbejdsgiverbetalt el, varme og lign, der fortsat skal skatteansættes fra markedsværdien.

Reglen om beskatning af rådighed over helårsbolig efter stk. 3, gælder ikke hvis arbejdstageren opfylder betingelserne for at være på rejse efter § 9 A, jf. Den Juridiske Vejledning C.A.5.13.1.1.1.

[(626)](#bookmark604) Gælder helårsboliger såvel her i landet som i udlandet.

[(627)](#bookmark607) Det er tanken, at denne betingelse skal administreres svarende til den til­svarende betingelse i tjenestemandslovens § 14.

[(628)](#bookmark608) Herved forstås den ansattes sædvanlige løn i form af penge før beregning af arbejdsmarkedsbidrag, skat og evt. eget pensionsbidrag. Løn og vederlag for særlige arbejdsmæssige forpligtelser ud over den normale beskæftigelse, herunder bl.a. overarbejdstillæg, indgår ikke.

[(629)](#bookmark605) 160.000-kr.'s-reglen vedrører alene loftet over boligens skattemæssige værdi. Den er ikke til hinder for, at den skattemæssige værdi af boligen kan sættes til et lavere beløb end 24.000 kr. årligt, hvis markedsværdien af boligen efter 30 pct.-nedslaget udgør et lavere beløb. Loftsreglen gælder også for ansatte på det private arbejdsmarked.

[(630)](#bookmark610) Bestemmelserne vedr. regeringens brug af Marienborg er indsat ved L 2015 1888.

[(631)](#bookmark611) For denne persongruppe, der først og fremmest omfatter hovedaktionær­direktører, se noten til stk. 5, blev værdien af fri helårsbolig - som for andre ansatte, der ikke omfattes af stk. 7-8 - tidligere ansat efter hovedreglen i stk. 3, dvs. til markedslejen. For de boliger, der typisk stilles til rådighed for ho­vedaktionærdirektører, er en markedsleje, som de i kommunerne anvendte værdiansættelsesprincipper fører frem til, ikke anset for i tilstrækkelig grad at afspejle friboligværdien. Der er derfor ved L 2000 459 indført særlige værdiansættelsesregler for disse ejendomme, jf. det følgende. Ændringerne har virkning fra indkomståret 2001. Se hertil cirk 2001 1. Se også § 16 A, stk. 10, om de tilfælde, hvor en hovedaktionær får boligen stillet til rådighed som udbytte.

SKM 2005 437 LSR: Ved værdiansættelsen efter § 16, stk. 9, for en hoved­anpartshaverdirektør kunne der ikke differentieres for perioder, hvor en del af huset ikke var til disposition på grund af reparationsarbejder. SKM 2007 713 H. Beskatning af fri bolig skulle ske i medfør af»direktørreglen«, uanset at det selskab, hvori direktøren var ansat, indgik i en international koncern med ansatte ledere med større indflydelse og løn end direktøren, og uanset at direktøren ikke frit kunne fastsætte egne løn- og ansættelsesvilkår, men var henvist til en forhandling herom. I SKM 2011 242 H fandtes en skatteyder, uanset at han ikke var direktør for arbejdsgiverselskabet, at have en sådan

position og indflydelse på selskabets dispositioner og indflydelse på egen aflønningsform, at han var omfattet af »direktørreglen«.

Det er i SKM 2008 981 LSR, SKM 2009 247 V og SKM 2009 403 LSR an­taget, at der i hovedaktionærforhold skulle ske beskatning efter de skematiske regler i § 16, stk. 9, uanset at udlejningen skete til markedslejen.

Se hertil Erik V. Petersen i SR-Skat 2008 406: »Beskatning af fri helårsbolig - særligt om direktører«. I SKM 2011 130 SR ønskede en revisionsvirksomhed at stille fri bolig til rådighed, men uden at erhverve fast ejendom. Da virksom­heden ikke kunne indtræde som lejer i medarbejderens eksisterende lejekon­trakt, blev forholdet indarbejdet i medarbejderens ansættelseskontrakt. Dette ansås ikke at indebære, at der blev stillet helårsbolig til rådighed for medar­bejderen. Skatterådet fandt, at spørgers betaling af huslejen udgjorde betaling af en privat udgift/sparet privatforbrug, der var skattepligtig for medarbejderen i henhold til § 16, stk. 1, og statsskattelovens § 4, litra c. Skatterådet har i SKM 2011 451 SR udtalt, at »fri husbåd« for en hovedaktionær og direktør ikke skulle beskattes efter reglerne for beskatning af fri lystbåd, jf. stk. 5, eller fri bolig, jf. stk. 9, men at rådigheden skulle beskattes efter hovedreglen i stk. 1.

[(632)](#bookmark612) Omformuleret ved L 2002 290, der indførte et stop for stigning i ejen­domsværdibeskatningen. Ændringen indebærer, at der lægges loft over den del af beskatningsgrundlaget, der svarer til ejendomsværdiskatteelementet, medens den del af beskatningen, der er lønaccessoriebeskatning, ikke ændres, jf. 10. pkt.

[(633)](#bookmark613) Desuden vil selskabet ved avanceopgørelsen kun kunne forhøje anskaf­felsessummen med forbedringsudgifter, der er taget i betragtning ved perso­nalegodebeskatningen.

[(634)](#bookmark614) Dette skal modvirke, at værdien af specialindretninger og lign., som ikke afspejles i ejendomsvurderingen eller en salgspris, undgår beskatning ved, at ejendommen overdrages fra et kontrolleret selskab til et andet.

[(635)](#bookmark615) Reguleringen af grundbeløbet svarer således til den regulering, der er fastsat efter ejendomsskatteloven, og er dermed en konsekvensændring til den nye ejendomsskattelov.

[(636)](#bookmark616) Hvis selskabet også afholder andre udgifter såsom udgifter til varme, renovation, vand/vandafledningsafgift, el, rengøring, gartner eller fællesan­tenne, medregnes værdien heraf.

[(637)](#bookmark617) SKM 2016 537 SKAT: Det er SKATs opfattelse, at bestemmelsen i § 16, stk. 10, giver adgang til, at parkeringsudgifter, der bliver afholdt på grund af arbejdet, kan betales eller refunderes særskilt uden skattemæssig virkning for den ansatte, uanset at der evt. samtidig hermed bliver udbetalt skattefri befordringsgodtgørelse med Skatterådets satser.

SKM 2017 36 SR: En arbejdsgiver kunne betale for en medarbejders parkering i en lufthavn uden at dette blev skattepligtigt for medarbejderen. Dette gjaldt, uanset om parkeringen betaltes ved, at der blev stillet et parkeringskort til rådighed, eller der betaltes for den enkelte parkering fra gang til gang. Såfremt der blev stillet parkeringskort til rådighed, måtte dette imidlertid kun anvendes i forbindelse med arbejdet i København. Anvendtes parkeringskortet til pri­vate gøremål, som f.eks. parkering i forbindelse med private rejser, skulle medarbejderen beskattes af værdien heraf efter § 16, stk. 3, 1. pkt.

[(638)](#bookmark618) Stk. 11 er indsat ved L 1999 955, hvor man gik væk fra at reducere fortæ­ringssatsen for rejsegodtgørelse eller fradrag for faktiske rejseudgifter med værdien af sparet hjemmeforbrug, jf. § 9 A. Se hertil cirk 2000 77 pkt. 2.4.

[(639)](#bookmark627) Stk. 12 er nyaffattet ved L 2018 396.

[(640)](#bookmark627) Reglerne i stk. 12-14 er indsat ved L 2011 1382 og erstatter de ved L 2009 519 med virkning fra 2010 gennemførte regler om »multimediebeskat­ning« omfattende beskatningen af fri telefon, telefonapparatet, datakommu­nikationsforbindelse med og uden adgang til arbejdsgiverens netværk og helt eller delvist vederlagsfri computer stillet til rådighed for en arbejdstager. Såfremt et eller flere af de nævnte personalegoder stilledes til privat rådighed af en arbejdsgiver, var den skattepligtige årlige værdi 3.000 kr. (2010-niveau), hvad enten arbejdsgiveren stillede en telefon til rådighed, eller arbejdsgiveren stillede en telefon, computer og datakommunikationsforbindelse til rådighed for arbejdstagerens private benyttelse. Reglerne er udførligt beskrevet i Den juridiske vejledningC.A.5.2.

Ved L 2010 1563 indførtes med virkning fra indkomståret 2011 en »rabat« for samlevende ægtefæller, når den samlede skattepligtige værdi af deres multimedier udgjorde mindst 4.000 kr. Den skattepligtige værdi blev ikke som efter de før 2010 gældende regler om fri telefon nedsat med den skat­tepligtiges eventuelle betaling til arbejdsgiveren m.v. for råderetten.

Ved L 2011 1382 er de nævnte regler om multimediebeskatning ophævet og med virkning fra 2012 erstattet af regler om beskatning af værdi af fri telefon, computer mv., der med visse tilpasninger svarer til de før 2010 gældende regler. Den skattepligtige værdi af privat rådighed over fastnet- eller mobil­telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, er nedsat til 2.500 kr., og værdien af en fri datakommunikationsforbindelse, herunder éngangsudgif­ten til etablering, beskattes ikke, når arbejdstageren fra sin computer har ad­gang til arbejdsstedets netværk.

Den fra 2010 indførte ordning med ægtefællerabat er videreført, og de krav, der skal stilles for, at en arbejdsmobiltelefon ikke skal anses som fri telefon, er opblødt i forhold til de tidligere regler om multimediebeskatning, således at der godt kan foretages enkeltstående private opkald uden, at det udløser beskatning. Ligesom før 2010 skal værdien af privat benyttelse af en computer med tilbehør, der er stillet til rådighed til brug ved arbejdet, ikke beskattes, jf. stk. 13.

L 2011 1382 indeholder en overgangsregel: Hvis en ansat senest 2011-12­31 har indgået en lønomlægningsaftale, hvor der indgår computer med tilbehør (og eventuelt telefon og/eller internetforbindelse), som er leveret senest 2012­02-29, og hvor udstyret er eller ville have været omfattet af multimediebe­skatningen, hvis det var leveret inden 2012-01-01, vil den ansatte til og med 2014 blive beskattet efter de med loven indførte regler om fri telefon). Til­svarende gælder, når en arbejdstager senest 2011-12-31 har indgået en lønom­lægningsaftale, hvor der indgår telefon og internetforbindelse.

De fra 2012 gældende regler er beskrevet af Niels Sonne i SR-Skat 2012 20. Se i øvrigt Louise Lindekilde EngbjergTfS 2013 523.

I SKM 2014 9 SR udtalte Skatterådet, at værdien af en arbejdsgiverbetalt iPad/tablet, der var stillet til rådighed på baggrund af et arbejdsmæssigt behov, var skattefri, selvom den også kunne anvendes til telefoni og gå på internettet. Det samme gjaldt, når internetadgangen etableredes i form af arbejdsgiverbe­talt SIM-kort, arbejdsgiverbetalt mobilt bredbånd, arbejdsgiverbetalt ADSL eller medarbejdernes egne forbindelser. Hvis der var tale om arbejdsgiverbetalt SIM-kort, der også kunne bruges til privat telefoni i medarbejdernes egne mobiltelefoner, ville SIM-kortet skulle beskattes som fri telefon; medmindre medarbejderne underskrev en tro- og loveerklæring om, at SIM-kortet alene anvendtes til erhvervsmæssige opkald, bortset fra enkeltstående private opkald, og at arbejdsgiveren førte kontrol hermed. Arbejdsgiverbetalt data­kommunikationsforbindelse skulle ikke beskattes, når der i en konkret situa­tion var adgang til samme funktioner og dokumenter som på arbejdspladsen. Det gjaldt dog ikke, hvis medarbejderne alene ville kunne anvende deres tablets med allerede downloadet materiale og derudover kun havde adgang til deres arbejdsmail og kalender. Rådighed over en arbejdsgiverbetalt tablet, der alene blev anvendt på arbejdspladsen, til møder ude i byen og på tjeneste­rejser, og som ikke toges med hjem, var ikke skattepligtig.

[(641)](#bookmark619) Hvis arbejdsgiverbetalt telefon eller datakommunikationsforbindelse ikke er omfattet af skattefrihed i § 16, stk. 12, er goderne, ligesom skattepligtige telefoner og datakommunikationsforbindelser, skattepligtige efter § 16, stk. 1 og 2, og omfattes således også afde nævnte bagatelgrænser og beløbsgræn­sen for julegaver.

[(642)](#bookmark620) Med stk. 14 er det tilstræbt, at selvstændigt erhvervsdrivende i videst muligt omfang beskattes af telefon, computer med tilbehør og internetforbin- delse på samme måde som arbejdstagere. Dog er det ikke muligt for selvstæn­digt erhvervsdrivende at afkræfte formodningen om privat anvendelse af en telefon, der tages med hjem på bopælen eller med i sommerhus og lignende, eller som befinder sig på bopælen. Til gengæld har den selvstændigt erhvervs­drivende fradrag for udgiften til telefonen.

[(643)](#bookmark621) Stk. 15 er indsat ved L 2011 554 med virkning fra indkomståret 2011. [(644)](#bookmark622) Stk. 16 er indsat ved L 2011 554 med virkning fra indkomståret 2011. [(645)](#bookmark625) Stk. 17 er indsat ved L 2021 533.

[(646)](#bookmark623)Bestemmelsen i 1. pkt. medfører en skattefritagelse af visse arbejdsgiver­betalte gavekort til oplevelsesøkonomi i 2021. Der er en række betingelser, der skal være opfyldt, for at skattefriheden finder anvendelse.

For det første skal gavekortet modtages som led i et ansættelsesforhold. En person, der modtager gavekort uden for et egentligt ansættelsesforhold, fx en honorarmodtager, medlemmer af bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser, er ikke omfattet af skattefritagelsen.

For det andet må den samlede værdi af alle de omfattede gavekort modtaget som led i et eller flere ansættelsesforhold ikke overstige et beløb på 1.200 kr. Det betyder, at den beløbsmæssige grænse på 1.200 kr. gælder samlet for gavekort fra en eller flere arbejdsgivere. Overskrides den beløbsmæssige grænse på 1.200 kr., beskattes hele værdien af det eller de modtagne gavekort. For det tredje skal gavekortet kunne bruges til køb af hotelydelser mv., re­staurationsydelser mv. og/eller forlystelsesydelser, herunder museer, teatre og biografer mv., i Danmark eller en anden EU/EØS-medlemsstat.

Hotelydelser mv. omfatter ydelser hos hoteller, gæstgiverier, vandrerhjem, moteller, feriecentre, campingpladser og lignende. Ophold i sommerhuse er også omfattet. Som eksempel kan nævnes: overnatninger på hoteller, gæstgi­verier, vandrerhjem, moteller og campingpladser mv. inkl. mad og drikkevarer og andre ydelser inkluderet i overnatningsprisen.

Skattefritagelsen omfatter ikke transport, herunder bil-, bus-, tog-, færge- og flytransport mv., medmindre transportydelsen fx må anses for at være sam­menhængende med en hotelydelse mv. Det betyder bl.a., at gavekort til pakkerejser er omfattet af skattefritagelsen.

Restaurationsydelser mv. omfatter ydelser hos restauranter, herunder fast- foodrestauranter, caféer, pølseboder og lignende. Som eksempel kan nævnes: mad og drikkevarer til nydelse på en restaurant eller café, mad og drikkevarer til nydelse ved en pølsevogn og drikkevarer til nydelse på en bar.

Gavekortet vil fortsat være skattefrit, hvis det kan anvendes som betaling for spise- og drikkevarer, der kan tages med hjem til nydelse, dvs. såkaldt to-go, så længe udbyderen også udbyder en eller flere af de omfattede ydelser.

Forlystelsesydelser omfatter forlystelsesparker, sportslige arrangementer, museer, kunsthaller, teatre og andre udbydere af scenekunstforestillinger, herunder også musicals og revyer, multiarenaer, cirkus, festivaler, spillesteder, koncert- og kulturhuse, zoologiske haver og lignende. Som eksempel kan nævnes: adgangsbilletter til forlystelsespark inkl. turpas/billetter til forlystel­ser, adgangsbilletter til biografer, teatre, stand-up-shows, operaer og koncerter samt adgangsbilletter til zoologiske haver, museer mv. inkl. rundvisninger. Det vil også være skattefrit, hvis et gavekort til fx en forlystelsespark eller et museum også kan bruges i forlystelsesparkens eller museets gavebutik eller café, så længe udbyderen primært udbyder de af skattefritagelsen omfattede ydelser.

Det fremgår af forarbejderne, at der ikke er fastsat krav om, at gavekortet skal omfatte en ydelse i dens helhed, eller at det kun kan bruges til én udbyder af de omfattede ydelser. Det vil således være muligt at give et gavekort på et bestemt beløb, der kan bruges til køb hos flere udbydere af de omfattede ydelser. Det afgørende er, at gavekortet kan bruges hos virksomheder, der primært udbyder ydelser omfattet af skattefritagelsen. Se hertil SAU L 161 - svar på spm. 4 (FT 2020-21).

Ved vurdering af, hvilke ydelser der primært udbydes, kan der fx ses på virksomhedens omsætning. Der skal ved denne vurdering ikke henses til perioder, hvor udbud af ydelser indstilles som følge af påbud fra myndighe­derne. Sidstnævnte gør sig også gældende i forhold til to-go ved vurdering af, om en udbyder også udbyder ydelser omfattet af skattefritagelsen. Det skal således ikke tillægges betydning for vurderingen, hvis fx en restaurant i en periode udelukkende leverer spise- og drikkevarer to-go på grund af et påbud fra myndighederne.

Gælder gavekortet til flere virksomheder, hvoraf en eller flere primært udby­der noget, der ikke er omfattet af skattefritagelsen, vil gavekortet hverken helt eller delvist være omfattet af skattefritagelsen.

Gavekort, der er omfattet af skattefritagelsen i stk. 17, kan også være skattefrie efter bagatelgrænsen for personalegoder i stk. 3, 3. pkt., i det omfang gave-

kortet konkret må anses for at være naturaliegode, der ikke kan ombyttes til kontanter. Det betyder, at hvis en ansat fx får et fysisk gavekort, der ikke kan aflæses elektronisk, til en fastsat trerettersmenu på en konkret restaurant i julegave, vil det være omfattet af bagatelgrænsen for mindre personalegoder, og den ansatte kan herudover også få et gavekort på til og med 1.200 kr. skattefrit efter denne bestemmelse.

[(647)](#bookmark626) I 2. pkt. defineres den type gavekort, der kan omfattes af 1. pkt., som et elektronisk eller fysisk tilgodebevis til køb. Det er således både gavekort, der kan aflæses elektronisk og derfor er omfattet af betalingslovens § 96, og andre, fysiske gavekort, der kan omfattes af skattefritagelsen.

[(648)](#bookmark624) 3. pkt. medfører, at skattefritagelsen ikke finder anvendelse, såfremt en person, der erhverver et gavekort som led i et ansættelsesforhold, mod betaling ombytter eller afstår gavekortet. Herved vil værdien af gavekortet være skattepligtig for den, der har erhvervet gavekortet som led i et ansættelsesfor­hold, og vedkommende vil selv skulle oplyse den skattepligtige værdi på årsopgørelsen.

Hvis en person, der erhverver et gavekort som led i et ansættelsesforhold, får en anden person til at ombytte gavekortet, vil den, der har modtaget gave­kortet som led i et ansættelsesforhold, blive anset for at have ombyttet gave­kortet. Hvis vedkommende ombytter gavekortet, vil der skulle ske beskatning af den skattepligtige værdi af gavekortet. Der vil også skulle betales arbejds­markedsbidrag af den skattepligtige værdi.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at skattefritagelsen målrettes støtte af de virksomheder, som gavekortet kan bruges til, og ikke medfører en skattefritagelse af kontant løn.

[(649)](#bookmark628) 4. pkt. medfører, at gavekort omfattet af 1. pkt., uanset kildeskattelovens § 43, stk. 1, ikke anses for A-indkomst, uanset om gavekortet ombyttes efter

3. pkt. Det gælder dog ikke, såfremt den samme arbejdsgiver tildeler den ansatte gavekort, der overstiger beløbsgrænsen på 1.200 kr.

Det betyder, at arbejdsgivere, som tildeler gavekort til en ansat, der ligger inden for beløbsgrænsen, ikke vil skulle foretage indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af værdien af sådanne gavekort, selv om den ansatte også fra en anden arbejdsgiver modtager gavekort omfattet af 1. pkt., og den ansatte herved samlet får tildelt gavekort med værdi over beløbsgrænsen, hvorved alle gavekortene bliver skattepligtige.

Fritagelsen for at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag gælder, uanset at den ansatte ombytter gavekortet, hvorved den ansatte bliver skattepligtig af værdien af gavekortet.

Fritagelsen for indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag og indberet­ning gælder dog ikke, hvis den samme arbejdsgiver tildeler den enkelte an­satte gavekort, der overstiger beløbsgrænsen.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med, at arbejdsgiveren som udgangs­punkt ikke vil have kendskab til andre arbejdsgiveres tildeling af gavekort, eller at den ansatte ombytter gavekortet.

[(650)](#bookmark629) § 16 A er nyaffattet ved L 2009 525. Der er primært tale om en omredi­gering af bestemmelsen. Formålet hermed er at gøre bestemmelsen tydeligere og dermed skabe et klarere overblik over, hvornår en udlodning beskattes som udbytte, som aktieavance eller er skattefri.

[(651)](#bookmark630) Det skattemæssige udbyttebegreb er bredt formuleret, idet et selskabs aktionærer som udgangspunkt er skattepligtige ikke blot af deklareret udbytte, men af enhver udlodning fra selskabet, uanset hvordan den er betegnet, uanset om den hidrører fra indtjent overskud, skattefri formueforøgelse eller indskudt kapital, og uanset om selskabet er hjemmehørende her i landet eller ej. Udbyttet kan ikke fratrækkes ved selskabets indkomstopgørelse. Om be­skatningen af udbytte til personaktionærer som aktieindkomst, se personskat­telovens § 4, stk. 1, nr. 4, 6 og 7, § 4 a og § 8 a. Om udbytter til selskaber, se selskabsskattelovens §§ 13 og 17.

Som udbytte anses ikke ydelser, som aktionæren modtager som vederlag mv. if. en gensidigt bebyrdende aftale med selskabet (løn, leje, renter, afhændel­sessum for aktiver osv.). Har aktionæren i kraft af aktiemajoritet eller på anden måde en bestemmende indflydelse på selskabets dispositioner, og skønnes dette at have medført, at vilkårene if. aftalen med selskabet afviger fra, hvad uafhængige parter ville have aftalt, kan skattemyndighederne dog korrigere

selskabets og aktionærens indkomstansættelse i det omfang, ydelsen til aktio­næren antages reelt at være en udlodning (maskeret udbytte/udlodning), der ikke er fradragsberettiget for selskabet, men skattepligtigt udbytte for aktio­næren, jf. i øvrigt § 2. Som udbytte anses ikke udbetalinger fra foreninger, hvis formue medlemmerne ikke har andelsret til, jf. bl.a. SKM 2004 259 H vedr. en udlodning på 400.000 kr. til hvert afde 38 medlemmer af Fondsbør­svekselerernes Garantiforening under afvikling. Udlodningen, der heller ikke var skattefri i medfør af statsskattelovens § 5 a, ansås for skattepligtig i medfør af statsskattelovens § 4.

Fra reglen om, at alt, hvad der af selskabet udloddes til aktionærerne, er ud­bytte, er der i bestemmelsen fastsat en række undtagelser, bl.a. fondsaktier (friaktier), jf. stk. 4, nr. 1, forudsat de tilgår aktionærerne i forhold til deres aktiebesiddelse, jf. TfS 1991 467 LR, og likvidationsprovenu, der udloddes i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, jf. stk. 3. Sådant likvida­tionsprovenu behandles skattemæssigt på samme måde som afståelsessummen for afståede aktier, dvs. efter de særlige regler i aktieavancebeskatningsloven. I denne relation anses et selskab for opløst på datoen for den afsluttende ge­neralforsamling. Likvidationsprovenu, der udloddes før opløsningsåret, er skattepligtigt som udbytte, medmindre der opnås dispensation. Beskatningen, der sker i udlodningsåret og ikke kan henskydes til likvidationsåret, skal forhindre forsøg på at undgå udbyttebeskatning gennem langstrakt likvidation. (Se også noten til § 16 B, stk. 1).

SKM 2008 914 H: Under henvisning til de selskabsretlige regler om opløsning af anpartsselskaber og udlodninger, og da generalforsamlingens beslutning om at udlodde ordinært udbytte blev truffet efter likvidationens indtræden og i det kalenderår, hvori det pågældende selskab blev endelig opløst, fandtes en udlodning af udbytte at måtte anses som udlodning af likvidationsprovenu omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

SKM 2015 641 ØLR: Et forsikringsselskabs tab i forbindelse med kapital­nedsættelse uden udlodning skulle skattemæssigt behandles efter § 16 A og ikke efter aktieavancebeskatningsloven. Endvidere fandt retten ikke, at der var tale om et usagligt skøn, eller at det stred mod lovgrundlaget, når SKAT ikke havde meddelt dispensation efter den dagældende ligningslovs § 16 A, stk. 2.

SKM 2016 16 HR: Aktionærerne i et færøsk holdingselskab solgte i 2005 alle deres aktier i holdingselskabet til et nyetableret holdingselskab, som de ejede med samme ejerandele som det første holdingselskab. I 2006 blev det besluttet at fusionere de to holdingselskaber med virkning fra 1. januar 2006 med det oprindelige holdingselskab som det fortsættende selskab, hvorefter aktionærerne på ny ejede samme andel i holdingselskabet som tidligere. Højesteret fandt, at etableringen af det nye holdingselskab og overdragelsen af aktierne hertil ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse, men at formålet med transaktionerne derimod måtte anses at have været at tilveje­bringe en ordning, hvorefter de midler, der var opsparet i det oprindelige holdingselskab, kunne overføres til aktionærerne uden udbyttebeskatning. Højesteret fandt, at det beløb, der tilkom aktionærerne, ikke skulle bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skulle anses for udbytte.

Se også Erik Banner-Voigt: »Aktieavance- og udbyttebeskatning af uden­landske investorer« i SR-Skat 2016 210 ff.

[(652) Æ](#bookmark633)ndret ved L 2018 1130 så det tydeligt fremgår, at afståelsessummer omfattet af § 16 B, stk. 1, falder ind under udbyttebegrebet.

[(653)](#bookmark634) Når der skal tilbagebetales for meget indeholdt, udenlandsk udbytteskat, og der er tale om en investeringsforening med få medlemmer, kan udenlandske regler bevirke, at tilbagebetaling sker til investeringsforeningens medlemmer, ikke foreningen. Bestemmelsen skal afklare den skattemæssige behandling af sådanne tilbagebetalinger.

[(654) N](#bookmark635)r. 6 er indsat ved L 2020 1836.

Bestemmelsen indebærer, at en aktionær, der udnytter sine aktionærbeføjelser til at lade et selskab yde en gave i form af aktier, der overdrages helt eller delvist vederlagsfrit, fremover som udgangspunkt vil blive beskattet af gavens værdi som maskeret udlodning ikke blot i de tilfælde, hvor gaven må anses for ydet i aktionærens økonomiske eller personlige interesse, men også hvor gaven ydes i aktionærens ideelle interesse.

Ved gaver ydet i aktionærens ideelle interesse forstås gaver, der gives til en fond, der er almennyttig eller almenvelgørende. Såfremt der sker en overdra­gelse af aktier i et selskab mod betaling af aktiernes værdi, anses overdragel­sen ikke for at være sket i aktionærens ideelle interesse, og aktionæren vil således ikke skulle beskattes af maskeret udlodning. Dette ændrer bestemmel­sen ikke på. Ydes der alene en delvis betaling for aktiernes værdi, vil aktio­næren skulle beskattes af maskeret udlodning for den resterende del, såfremt overdragelsen sker i aktionærens ideelle interesse.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med stk. 4, nr. 4, hvorefter der fortsat vil være mulighed for at yde denne form for gaver uden skattemæssige kon­sekvenser for aktionæren, såfremt der inden overdragelsen er opnået tilladelse fra Skatterådet.

Et eksempel, hvor der fremover vil kræves en forudgående tilladelse fra Skatterådet, for at aktierne kan overdrages skattefrit for hovedaktionæren, vil være overdragelse af aktier til en fond med et almennyttigt formål, fx en fond, hvis formål er at bidrage med beløb til indkøb af hospitalsudstyr til hospitalerne, jf. SKM2018.79.SR.

Bestemmelsen vedrører kun overdragelse af aktier mv., dvs. aktier, anparter og andelsbeviser. Såfremt et selskab giver en gave, der ikke er aktier, fx ved at yde et kontant bidrag til en almennyttig forening, som er godkendt til at modtage fradragsberettigede gaver efter § 8 A, kan bidraget således stadig – efter en konkret vurdering – anses for at være ydet i aktionærens ideelle interesse og dermed ikke udløse udlodningsbeskatning af aktionæren, jf. fx SKM2009.29.HR. I denne sag lod en eneanpartshaver sit selskab yde en gave i form af et kontant bidrag til en forening, og Højesteret fandt det ikke godt­gjort, at gaven blev ydet for at tilgodese andre interesser end hovedanparts­haverens ideelle interesse.

[(655)](#bookmark636) Bestemmelsen, der skal forhindre, at reglerne om begrænset skattepligt på udbytter omgås, er ved L 2011 254 udvidet til også at omfatte tilfælde, hvor aktionæren i det likviderede selskab er en fysisk person, der har bestem­mende indflydelse i det likviderede selskab, og er begrænset skattepligtig af udbytterne. Tilsvarende værnsregel findes i § 16 B, stk. 2, ligesom reglerne finder anvendelse på det kontantvederlag, som aktionærerne i det indskydende selskab måtte modtage som vederlag i en skattefri fusion efter fusionsskatte­loven, og ved skattefrie fusioner med modtagende selskaber, der ikke er omfattet af fusionsskattedirektivet, jf. fusionsskattelovens § 9 og § 15, stk.

5. Udvidelsen vedr. fysiske personer med bestemmende indflydelse har virkning for likvidationer og omstruktureringer, der vedtages 2010-11-24 eller senere.

[(656)](#bookmark653) Skattefriheden for udbytter af skattefri porteføljeaktier omfatter ikke udenlandske selskabsaktionærer, som er hjemmehørende i en stat, der ikke udveksler oplysninger med de danske myndigheder. Endvidere omfatter skattefriheden ikke udenlandske selskabsaktionærer, der er hjemmehørende uden for EU, og som sammen med koncernforbundne parter ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i porteføljeselskabet, og udenlandske selskabsaktionærer, der er hjemmehørende uden for EU, som har bestemmende indflydelse i po­rteføljeselskabet, selv om de ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen.

Disse udenlandske aktionærer vil dermed fortsat være skattepligtige til Danmark af udbytte af skattefri porteføljeaktier, idet de skal betale en kilde­skat af modtagne udbytter på 22 pct. efter reglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 8, 2. pkt., eller den sats, der måtte fremgå af en dobbeltbeskatningsove­renskomst, typisk 15 pct.

I og med at formålet med reglerne i ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra d, og § 16 B, stk. 2, nr. 2, litra d, er at sikre, at skattepligtigt udbytte ikke konverteres til skattefrie avancer enten i form af likvidationsprovenu eller ved et tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab på et tidspunkt, hvor det udstedende selskab eri likvidation, vil de to bestemmelser således fortsat være relevante i forhold til denne kategori af udenlandske aktionærer.

[(657)](#bookmark631) Stk. 3, nr. 2, gør det muligt at anvende aktieavancebeskatningsreglerne i tilfælde, hvor der ikke er grund til at antage, at selskab og aktionærer har søgt at omgå udbyttebeskatningen efter stk. 1 (gennem udstedelse af fondsaktier og efterfølgende udlodning i forbindelse med nedsættelse af ak­tiekapitalen), jf. også noter til § 16 B, stk. 1. Tilladelse gives således normalt,

hvor kapitalnedsættelsen er led i en strukturændring eller begrundet i, at sel­skabet er overkapitaliseret (hvis det har været det fra starten, eller er blevet det som følge af sådanne efterfølgende omstændigheder som f.eks. afståelse af en del af selskabets virksomhed). Der lægges vægt på selskabets og aktio­nærernes samlede forhold, herunder om der er sket afhændelse til uafhængige købere. Mindre eller midlertidigt frasalg af driftsmidler el.lign. kvalificerer ikke til dispensation. Der skal også lægges vægt på, om kapitalnedsættelsen sker kort tid efter aktivitetsnedgangen, om udlodningen nogenlunde modsvarer salgsprovenuet, og om der fortsat er en ikke uvæsentlig aktivitet i selskabet. Se Den juridiske vejledning C.B.2.10.2. I SKM 2011 245 LSR stadfæstede Landskatteretten et afslag på dispensation og henviste til praksis efter den tidligere gældende § 16 A, stk. 2, hvorefter tilladelse til, at udlodningsbeløb fritages for udbyttebeskatning, normalt forudsætter, at kapitalnedskrivningen alene er begrundet i selskabets erhvervsmæssige forhold. Desuden henvistes til, at der i den tidligere § 16 A, stk. 8, var særskilt hjemmel til under visse nærmere givne omstændigheder at dispensere vedr. udlodninger fra anparts­selskaber, der skete i forbindelse med kapitalnedsættelser, der alene var be­grundet i ændring af de selskabsretlige kapitalkrav. Nedskrivningen skal be­røre aktionærerne forholdsmæssigt lige meget.

I tilfælde af dispensation anses det skattemæssige afståelsestidspunkt for at være tidspunktet for generalforsamlingens beslutning om kapitalnedsættelsen, jf. TfS 1990 263 SKM. Hvis der er meddelt dispensation før det tidspunkt, hvor der ville være indtrådt pligt til at indeholde udbytteskat efter kildeskat­telovens § 65, kan indeholdelse af udbytteskat undlades.

Nedskrivning af aktie- eller anpartskapitalen i selskaber, som ikke er under likvidation, anses for omfattet af § 16 A, selv om der ikke sker udlodning i forbindelse med nedskrivningen. Der gives if. praksis ikke dispensation, når der sker nytegning af aktiekapital, idet dispensationsadgangen ikke skal an­vendes som alternativ til likvidation. Ved beskatning efter § 16 A i forbindelse med nedsættelse af aktiekapitalen opnås ikke fradrag for aktiernes anskaffel­sessum. Denne kan derimod indgå i avanceopgørelsen ved senere afståelse af resterende aktier i selskabet, såfremt opgørelsen sker efter gennemsnitsme­toden. Sker opgørelsen aktie for aktie (hvilket før 2006 gjaldt for børsnoterede aktier, der afstås efter mindre end 3 års ejertid), er anskaffelsessummen tabt. Se desuden U 2004 78 H (TfS 2003 890 H): Nedskrivning og samtidig udvi­delse af aktiekapitalen i et selskab måtte skattemæssigt bedømmes således, at det var den hidtidige aktiekapital, ikke den nytegnede, som var ligeligt nedsat, jf. dagældende § 5, stk. 2; om landsretsdommen se Jan Pedersen i R&R 2002 6 SM 182 og TfS 2002 591: Lene Hjermind »Opgørelse af ak­tieavance efter mellemkommende kapitalnedskrivning«.

[(658)](#bookmark632) Tilladelse kan normalt påregnes, hvor afsluttende generalforsamling ikke har kunnet afholdes rettidigt på grund af begivenheder, der ikke kunne forud­ses ved udlodningen, og som aktionærerne har været uden indflydelse på, samt hvor anmeldelse om selskabets opløsning forsinkes hos likvidator på grund af ham utilregnelige årsager.

[(659) N](#bookmark637)r. 4 er indsat ved L 2020 1836.

Bestemmelsen medfører, at udlodninger omfattet af stk. 2, nr. 6, ikke med­regnes til den skattepligtige indkomst for modtageren, hvis der inden over­dragelsen er opnået tilladelse hertil fra Skatterådet.

Tilladelsen skal være opnået fra Skatterådet, inden overdragelsen gennemfø­res. Herved opnår hovedaktionæren – på samme vis, som ved et bindende svar – på forhånd sikkerhed for, hvordan overdragelsen vil blive behandlet skattemæssigt. Det forhold, at kompetencen ligger hos Skatterådet, medfører, at alle tilladelser som udgangspunkt skal offentliggøres.

Det er ifølge bemærkningerne til lovforslag L 29 (FT: 2020-21) hensigten, at vurderingen af, om der skal meddeles tilladelse efter bestemmelsen, skal foretages i overensstemmelse med Skatterådets praksis efter de gældende regler ved anmodninger om bindende svar om de skattemæssige konsekvenser for hovedaktionæren af en overdragelse af et holdingselskabs aktier til en almennyttig fond. For at der i disse situationer ikke sker udlodningsbeskatning af aktionæren, er det en betingelse, at aktierne gives til en fond, der er almen­nyttig eller almenvelgørende, således at den interesse, der tilgodeses, er ak-

tionærens ideelle interesse i modsætning til vedkommendes personlige eller økonomiske interesse, jf. fx SKM2018.79.SR.

Fondene skal hovedsageligt have et almennyttigt eller almenvelgørende for­mål, jf. fx SKM2010.467.SR, hvor Skatterådet ud fra det formål, der var be­skrevet i vedtægterne, vurderede, at fondens formål hovedsageligt var af al- mennyttig/almenvelgørende karakter. Der må derfor heller ikke være tale om en fond, der tilgodeser en bestemt familie. Fonden kan godt have erhvervs­mæssige aktiviteter og kan også have en mindre og tidsbegrænset forpligtelse til at vedligeholde overdragerens gravsted.

Af selskabslovens § 195 følger, at der ved generalforsamlingen i et selskab kan besluttes, at der af et selskabs midler ydes gaver til almennyttige eller dermed ligestillede formål, for så vidt det under hensyn til hensigten med gaven, selskabets økonomiske stilling samt omstændighederne i øvrigt må anses for rimeligt. Selskabets ledelse kan endvidere til samme formål give gaver, der i forhold til selskabets økonomiske stilling er af ringe betydning. Denne bestemmelse og de øvrige bestemmelser i selskabsloven skal tillige respekteres, hvilket dog ikke påses af Skatterådet. For eksempel kan hverken generalforsamlingen eller selskabets ledelse give et selskabs aktiver bort som gave uden respekt af selskabets kreditorer.

Ved overdragelse til en udenlandsk fond mv. betyder betingelsen om, at der skal være givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på at disponere over midlerne i det overdragne selskab, at hovedaktionæren skal være afskåret fra fremad­rettet at kunne disponere over midlerne i det overdragne selskab. Bestemmel­sen svarer til den lignende betingelse i § 16 K.

Ved overdragelse til en udenlandske fond mv. er endivdere en betingelse, at fonden mv. er skattemæssigt hjemmehørende i et land, hvormed der er ind­gået en dobbeltbeskatningsaftale eller en aftale om udveksling af informatio­ner på skatteområdet. Herved sikres, at en overdragelse vil kunne godkendes, hvor det er muligt for Skatteforvaltningen at foretage en efterfølgende kontrol af, om forudsætningerne for tilladelsen faktisk har været opfyldt.

[(660)](#bookmark638) Ladestander er indsat i bestemmelsen ved L 2021 2193. Herved vil vær­diansættelsen efter ligningslovens § 16, stk. 4, også skulle ske for en ladestan­der, der stilles til rådighed for en hovedaktionær sammen med privat rådighed over en el- eller pluginhybridbil. Det betyder, at værdien af en ladestander og installationen heraf, der er stillet til privat rådighed af selskabet ved den skattepligtiges bopæl sammen med privat rådighed over en el- eller plugin- hybridbil, ikke beskattes med virkning fra og med 2021-07-01.

[(661)](#bookmark639) I SKM 2013 539 Ø statuerede Landsretten, at en luksusbil var stillet til rådighed også i vinterperioden, hvor bilen var vinteropbevaret dels i egen garage og dels hos autoforhandler. I SKM 2013 491 Ø statuerede landsretten, at en luksusbil var stillet til privat rådighed bl.a. med henvisning til at bilen ikke opfyldte selskabets erhvervsmæssige behov. I SKM 2013 488 V var selskabets lejlighed udlejet til hovedaktionærens datter. Landsretten statuere­de, at der ikke bestod en selvstændig økonomisk interesse for selskabet ved denne udlejning, hvorfor lejligheden blev anset for at være stillet til rådighed for aktionæren.

[(662)](#bookmark640) § 16 B er nyaffattet ved L 2009 525. Der er primært tale om en omredige­ring af bestemmelsen. Formålet hermed er at gøre bestemmelsen tydeligere og dermed skabe et klarere overblik over, hvornår et tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab beskattes som udbytte eller aktieavance.

[(663)](#bookmark641) Ved afståelse af aktier, herunder tegningsretter eller konvertible obliga­tioner, til det selskab, som har udstedt aktierne m.v., beskattes hele afståel­sessummen som udgangspunkt som udbytte. Udbyttebeskatning omfatter hele afståelsessummen uden fradrag for anskaffelsessummen, mens aktiea­vancebeskatning alene omfatter en opgjort avance eller et tab.

Formålet med bestemmelsen er at forhindre, at aktionærer kan maskere ak­tieudbytte som en aktieafståelse ved at sælge aktier til det udstedende selskab, jf. også noterne til § 16 A.

§ 16 B, stk. 1, anvendes også i tilfælde, hvor en andelshaver i en andelsbolig­forening afstår sit andelsbevis til foreningen i forbindelse med overtagelse af lejligheden som ejerlejlighed, og i disse tilfælde kunne der tidligere ikke gives dispensation efter stk. 2, nr. 6.

[(664)](#bookmark642) Tilføjelsen om salg til et kontrolleret selskab er indsat ved L 2012 1255, der også indførte aktieavancebeskatningslovens § 4 C om skattefri porteføl­jeaktier. Ved L 2014 274 med ikrafttræden 2014-04-01 blev præciseret, at udbyttebeskatning ved salg til andre selskaber end det udstedende selskab kun omfatter salg til selskaber, som det udstedende selskab har bestemmende indflydelse over, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, hvis det udstedende selskab samtidig direkte eller indirekte ejer mere end 10 pct. af aktiekapitalen i sel­skabet.

[(665)](#bookmark643) Det følger af § 16 B, stk. 1, at tilbagesalg af aktier til det udstedende sel­skab som udgangspunkt skal beskattes som en udbytteudlodning. § 16 B, stk. 2, oplister undtagelser i en række situationerne, hvor et sådant tilbagesalg skal behandles som et almindeligt aktiesalg med beskatning af en opgjort avance.

[(666)](#bookmark645) Hovedreglen om udbyttebeskatning efter § 16 B, stk. 1, finder ikke anven­delse ved tilbagesalg af visse aktier m.v., som er modtaget som led i aktieaf­lønningsordninger, når aktierne er klausuleret således, at medarbejderaktio­næren er forpligtet til at afstå aktierne til det udstedende selskab eller dets moderselskab.

SKM 2011 116 SR: Der ville ikke kunne ske beskatning efter aktieavancebe­skatningsloven ved tilbagesalg af medarbejderaktier til arbejdsgiverselskabet, idet Skatterådet ikke fandt, at ordene »når det ved udstedelsen af aktierne er betinget« skal forstås således, at vilkåret om tilbagesalgspligt for medarbej­deren og købspligt for det udstedende selskab ikke skal være fastsat allerede på det tidspunkt, hvor aktierne oprindeligt er udstedt - og dermed oprindeligt er tegnet - ud fra en selskabsretlig betragtning.

Ved L 2011 1382 erde hidtidige bestemmelser om skattefri medarbejderaktier mv. i §§ 7 A og 7 H ophævet, og § 16 B, stk. 2, nr. 1, konsekvensrettet her­efter. Bestemmelsen er på ny konsekvensændret ved L 2016 430, der genind­fører ordningen med skattebegunstigede medarbejderaktier, jf. § 7 P.

[(667)](#bookmark646) Se noten til § 16A, stk. 3.

[(668)](#bookmark656) Hovedreglen om udbyttebeskatning efter § 16 B, stk. 1, finder ikke anven­delse ved tilbagesalg af aktier, der er omfattet af aktieavancebeskatningsloven §§ 19 A, 19 B eller 19 C, eller ved tilbagesalg af investeringsbeviser. Det betyder at tilbagesalg af disse aktier m.v. og investeringsbeviser behandles efter aktieavancebeskatningsloven.

2. pkt. er indsat ved L 2016 652 og skal hindre, at der sker omgåelse af be­skatningen af udbytter ved, at investorer i investeringsinstitutter i stedet for at modtage skattepligtige udbytter tilbagesælger investeringsbeviser m.v. til investeringsinstituttet, der har udstedt de pågældende investeringsbeviser m.v.

2. pkt. er ophævet ved L 2019 84. Grundlaget for betingelsen er bortfaldet ved ændring af reglerne for begrænset skattepligt i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, 2. pkt., således at der ikke er dansk skattepligt af udbytte, som udenlandske investorer modtager fra investeringsselskaber omfattet af sel­skabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, og fra investeringsinstitutter med mini­mumsbeskatning omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5, litra c. Dermed vil et tilbagesalg af aktier m.v. til det udstedende investeringsselskab eller investeringsinstitut altid skulle behandles som et salg til tredjemand.

[(669)](#bookmark655) Ved L 2023 1563 blev nr. 5, 1. pkt., udvidet til også at omfatte aktier optaget på en multilateral handelsfacilitet.

Ændringen medfører, at en aktionærs salg af aktier optaget til handel på en multilateral handelsfacilitet til det selskab, som har udstedt aktierne, vil være omfattet af aktieavancebeskatningslovens regler, medmindre aktionæren positivt vælger en udbyttebeskatning.

[(670)](#bookmark657) Hovedreglen om udbyttebeskatning efter § 16 B, stk. 1, finder ikke anven­delse ved tilbagesalg af børstnoterende aktier.

2. pkt. er indsat ved L 2016 652 og medfører, at bestemmelsen alene finder anvendelse i forhold til omsættelige investeringsbeviser, der reelt er optaget til handel på en reguleret marked. Det betyder, at omsættelige investerings­beviser, der udelukkende behandles som optaget til handel på et reguleret marked i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 3, alene kan omfattes af bestemmelsen i § 16 B, stk. 2, nr. 4.

[(671)](#bookmark659) Bestemmelsen giver mulighed for, at der kan opnås dispensation for ud­byttebeskatning, således at afståelsen i stedet beskattes som aktieavance eller -tab.

Dispensation gives i tilfælde, hvor det kan sandsynliggøres, at en omgåelses­hensigt ikke er til stede. Dispensation er normalt betinget af, at aktionæren afstår samtlige aktier i det pågældende selskab, jf. i øvrigt Den juridiske vejledning C.B.2.10.3.

Meddeles tilladelsen ikke, er aktionæren skattepligtig af hele afståelsessum­men, ikke blot den del heraf, der overstiger den oprindelige anskaffelsessum. Kontant indfrielse af konvertible obligationer på forfaldstidspunktet anses ikke for omfattet af § 16 B, stk. 1. Se derimod TfS 1989 372 om indfrielse til en højere kurs end den aftalte indløsningskurs på 100. Se desuden TfS 1997 389 H: En aktionær havde fået indfriet sit konvertible gældsbrev i sit selskab til kurs 100, selvom kursen ved en konvertering til aktier ville være betydeligt højere. Højesteret fandt ikke, at denne indfrielse gav skattemyn­dighederne adgang til at foretage en skattemæssig forhøjelse af indløsnings­summen for det konvertible gældsbrev.

[(672)](#bookmark644) Ved L 2023 1563 blev stk. 3 udvidet til også at omfatte aktier optaget på en multilateral handelsfacilitet.

[(673)](#bookmark647) VedL 2015 202 er tilføjelsen »der afstås ved tilbagesalg til det udstedende selskab« udgået. Herefter dækker undtagelsen også den situation, hvor med­arbejderen sælger til et selskab, som det udstedende selskab har bestemmende indflydelse over.

[(674)](#bookmark648) § 16 C, som er hovedbestemmelsen om beskatning af udloddende inve­steringsforeninger, er oprindelig indsat ved L 1996 399 som led i en almin­delig revision af disse regler. Bestemmelsen er undergået en række ændringer ved L 2000 105, L 2003 232 og L 2005 407. Ved L 2005 1414 gennemførtes forskellige ændringer af - navnlig - stk. 3-5 i konsekvens af den samtidig gennemførte ny aktieavancebeskatningslov. Ændringerne har virkning for udloddende investeringsforeningers udlodninger af indtjening i foreningens regnskabsår, der begynder 2006-01-01 eller senere. Se hertil Kjeld Bergen­felt: »Justering af reglerne om investeringsselskaber« i SR-Skat 2006 157. Ved L 2009 525 er bestemmelsen ændret med hensyn til opgørelse af mini­mumsudlodningen for så vidt angår aktieavancer, jf. stk. 3, og konsekvens­ændret som følge af de samtidige ændringer af aktieavancebeskatningsloven (ophævelse af 3 års reglen for selskabers aktieafståelser). Ved L 2011 254 er bestemmelsen ændret for så vidt angår opgørelse af gevinst og tab på konti i fremmed valuta og ved L 2011 624 ved indsættelse af nr. 11 om iværksætteraktier (Skatteministeren fastsætter ikrafttrædelsestidspunktet). Ved L 2012 433 er bestemmelsen ændret med det hovedformål at forenkle beskatningen af minimumsudlodningen fra udloddende investeringsforeninger. Opgørelsen skal baseres på en samlet nettoopgørelse af indtægter, udgifter og tab, og det opgjorte nettobeløb skal beskattes som enten aktie- eller kapi­talindkomst alt efter, om foreningen er aktie- eller obligationsbaseret. Der vil således ikke længere skulle ske en opdeling af minimumsudlodningen med særskilt beskatning af de enkelte dele som henholdsvis aktie- og kapita­lindkomst. Samtidig er en række betegnelser ændret. Begrebet »udloddende investeringsforening« er ændret til »investeringsinstitut med minimumsbe­skatning (IMB)«, »minimumsudlodning« er ændret til »minimumsindkomst«, »medlemmer« erstattes med »deltagere«, og betegnelsen »investeringsfore­ningsbeviser« er ændret til »investeringsbeviser«.

Den hidtil bestående adgang til summarisk opgørelse af minimumsindkom­sten, dvs. en opgørelse af minimumsindkomsten svarende til stigningen i la­gerværdien af investeringsforeningens aktiver, er alene videreført for de in­vesteringsforeninger, der allerede har valgt denne opgørelsesmetode. Endelig er det fremtidig muligt at oprette andelsklasser, hvor forskellen mellem de forskellige andelsklasser ligger i, hvor stor en andel af instituttets eller afde­lingens administrationsudgifter, der skal bæres af deltagerne i de respektive andelsklasser.

L 2012 433 indeholder følgende overgangsbestemmelser i § 15: Stk. 9. Hvis en udloddende investeringsforening før den 1. januar 2013 har truffet beslut­ning om beskatning efter ligningslovens § 16 C, stk. 13, jf. lovbekendtgørelse nr. 1017 af 28. oktober 2011, finder de hidtil gældende regler anvendelse«.

Ved L 2016 652 er betingelserne for at kunne vælge at blive omfattet af reglerne for investeringsinstitutter med minimumsbeskatning ændret således, at disse investeringsinstitutter som udgangspunkt ikke kan udstede investe­ringsbeviser uden ret til udbytte. Ændringen har til formål at sikre, at uden­landske investorer ikke kan undgå dansk udbyttebeskatning ved en ordning, hvorefter investor afstår ordinære investeringsbeviser med udbytteret og samtidigt køber tilsvarende investeringsbeviser uden udbytteret, således at et ellers skattepligtigt udbytte derved risikofrit konverteres til en skattefri avance.

[(675)](#bookmark649) 1. pkt. er ophævet ved L 2019 84. Samtidig er indsat et nyt 1. pkt. Æn­dringen medfører, at betingelsen om, at karakteren af de aktivtyper, som et investeringsinstitut kan placere de indkomne midler i for at opfylde definitio­nen afet investeringsinstitut med minimumsbeskatning, udtrykkeligt fremgår af definitionen i § 16 C, stk. 1, således at alle kravene for at kunne anses for at være et investeringsinstitut med minimumsbeskatning er samlet.

Definitionen af aktiebaserede og obligationsbaserede investeringsinstitutter med minimumsbeskatning i aktieavancebeskatningslovens § 21, stk. 2, 2. pkt., og § 22, stk. 2, er samtidig blevet ændret.

Ved L 2021 1181 er bestemmelserne om danske investeringsinstitutter med minimumsbeskatnings mulighed for at tilvælge beskatning af danske aktieud­bytter i stk. 1, 2.-4. pkt., ophævet. Det skyldes, at reglerne er overflødige, i og med at et valg af status som investeringsinstitut med minimumsbeskatning fremover automatisk vil få den konsekvens, at der hos et dansk institut sam­tidig vil ske en beskatning af modtagne danske aktieudbytter.

[(676)](#bookmark650) Det er en betingelse for, at et investeringsinstitut kan opnå status som investeringsinstitut med minimumsbeskatning, at alle deltagere er berettiget til samme forholdsmæssige andel af årets afkast af instituttets aktivmasse. Undtagelsen i 3. pkt. for såkaldte rent obligationsbaserede investeringsinsti­tutter med minimumsbeskatning ophævet ved L 2021 1179 med virkning fra og med 1. januar 2022.

Ved rent obligationsbaserede investeringsinstitutter forstås institutter, der udelukkende investerer i fordringer omfattet af reglerne i kursgevinstloven, aktier i det administrationsselskab, der forestår investeringsinstituttets admi­nistration, afledte finansielle instrumenter efter Finanstilsynets regler herom og beviser i investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, der udelukkende investerer i tilsvarende aktiver.

Bestemmelsen i 3. pkt. medfører, at rent obligationsbaserede investeringsin­stitutter kan opnå status som et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, selv om der handles eller udstedes beviser uden ret til udbytte (ex kupon be­viser) i perioden fra indkomstårets udgang til førstkommende dato for vedta­gelse af udbytte eller godkendelse af forrige års regnskab. Indkomståret for danske investeringsinstitutter med minimumsbeskatning følger kalenderåret. Bestemmelsen er ophævet, fordi de rent obligationsbaserede investeringsin­stitutter med minimumsbeskatning har ændret praksis, således at udbytte nu allerede udloddes i januar måned. Dermed er der ikke længere grundlag for at udstede ex kupon beviser.

[(677)](#bookmark651) Investeringsinstitutter med minimumsbeskatning skal årligt opgøre en minimumsindkomst, jf. stk. 1.

Ved L 2021 1179 er bestemmelsen ændret med virkning fra og med 2022­01-01, således at opgørelsesperioden for minimumsindkomsten er kalender­året - i stedet for instituttets indkomstår.

Ændringen skal ses på baggrund af, at alle investeringsinstitutter, som på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse (L 211 A, FT 2020-21) er registreret som investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, har kalenderårsregn­skab, og at indkomstår relaterer sig til danske investeringsinstitutter og dermed ikke tager højde for, at der kan være tale om et udenlandsk institut.

[(678)](#bookmark652) De indtægter, der skal medtages ved opgørelsen af minimumsindkomsten, fremgår af stk. 4. Én af disse indtægter er indtjente renter, jf. stk. 4, nr. 1. Ved L 2021 1179 er bestemmelsen ændret med virkning fra og med 1. januar 2022, således at det er indtjente renter fratrukket indeholdt rentekildeskat og tillagt tilbagebetalt rentekildeskat, der indgår ved opgørelse af minimumsind­komsten.

Ved investering i fx udenlandske obligationer kan der være tale om investering i et land, som har kildeskat på rentebetalinger til udenlandske investorer. Samtidig kan der foreligge en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land, som berettiger til opkrævning af kildeskat­ter på rentebetalinger. I en sådan situation vil investeringsinstituttet alene modtage et nettorentebeløb. Det vil sige den renteindtægt, der er tilbage efter fradrag for den indeholdte rentekildeskat.

Ændringen medfører, at alene er optjente nettorenteindtægter, dvs. de optjente renter fratrukket en indeholdt kildeskat, som skal medregnes ved opgørelsen af minimumsindkomsten. Hvis der har været indeholdt en større rentekilde­skat, end det pågældende land har været berettiget til, med den konsekvens at investeringsinstituttet får tilbagebetalt en del eller hele den indeholdt ren­tekildeskat, vil det tilbagebetalte beløb indgå ved opgørelse af minimumsind­komsten.

Ændringen betyder, at optjente renter vil blive behandlet på samme måde som aktieudbytter ved opgørelse af minimumsindkomsten.

[(679)](#bookmark654) Ændret ved L 2018 1130 som en konsekvens af ændringen af § 16 A, stk. 2, nr. 2.

[(680) N](#bookmark658)r. 9 blev indsat ved L 2023 1563.

Investeringsinstitutter, hvis midler udelukkende er placeret i værdipapirer, og som udsteder omsættelige beviser for deltagernes indskud, kan vælge status som investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. ligningslovens § 16 C. Investeringsinstitutter, der vælger status som minimumsbeskattet, skal årligt opgøre en minimumsindkomst, som beskattes hos deltagerne. Minimumsindkomsten består af summen af de indtægter, der er opregnet i ligningslovens § 16 C, stk. 4, med fradrag for de tab og udgifter, der er op­regnet i ligningslovens § 16 C, stk. 5 og 6. Blandt de indtægter, der skal indgå i opgørelsen af årets minimumsindkomst, er gevinst på fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven og gevinst ved afståelse af værdipapirer omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

I minimumsindkomsten vil indgå gevinst og løbende afkast på hybride udste­delser i form af gældslignende instrumenter omfattet af statsskatteloven. Ved opgørelse af den gevinst, der vil skulle indgå i minimumsindkomsten, vil der kunne medregnes omkostninger afholdt i forbindelse med erhvervelsen og afståelsen efter de samme regler, som gælder ved avanceopgørelser på gæld omfattet af kursgevinstloven.

Alle hybride gældslignende instrumenter, der er udstedt af selskaber og ud­formet på en sådan måde, at de er omfattet af statsskatteloven, er omfattet. Omfattet er dermed både de gældslignende instrumenter, der er udstedt af finansielle selskaber, og de gældslignende instrumenter, der er udstedt af andre selskaber, samt gældslignende instrumenter, der ikke forfalder på et forud aftalt tidspunkt, og andre gældslignende instrumenter omfattet af statsskatteloven som f.eks. gældslignende instrumenter uden indbygget for­højelse af renten og en løbetid på 1.000 år.

Bestemmelsen indebærer ikke nogen ændring for deltagerne i forhold til be­skatningen af gevinst og løbende afkast på de pågældende gældslignende instrumenter. Beskatningen vil være den samme, uanset om beløbene indgår i den opgjorte minimumsindkomst eller udloddes særskilt.

Bestemmelsen har betydning, hvor der måtte være tab på en eller flere af de øvrige investeringer. At gevinst og løbende afkast på de pågældende gælds­lignende instrumenter vil indgå ved opgørelse af minimumsindkomsten, be­tyder, at andre tab vil kunne anvendes til fradrag heri.

[(681)](#bookmark660) De tab, der kan fradrages ved opgørelsen af minimumsindkomsten, fremgår af stk. 5.

Stk. 5, nr. 1, er indsat ved L 2021 1179, således at alle renteudgifter - og ikke kun renteudgifter i form af en betalt negativ rente - kan fradrages med virkning fra og med 2022-01-01.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med, at det er en betingelse for, at et investeringsinstitut kan opnå status som investeringsinstitut med minimums­beskatning, at aktivmassen udelukkende er placeret i værdipapirer mv. og en eventuel administrationsbygning. Det er derfor begrænset, i hvilket omfang et investeringsinstitut med minimumsbeskatning kan have gæld. Adgangen til at kunne optage lån er begrænset, og et investeringsinstitut med minimums-

beskatning vil således typisk kun i et begrænset om fang have renteudgifter, der er forbundet med en gældspost for instituttet.

Da alle renteindtægter indgår ved opgørelse af minimumsindkomsten, er formålet med bestemmelsen at skabe symmetri ved opgørelsen af minimums­indkomsten ved ligeledes at give mulighed for at fradrage alle renteudgifter. [(682)](#bookmark661) Ved L 2015 1883 er det præciseret, at der også kan foretages fradrag for renteudgifter på fordringer (»negative renter«).

[(683) N](#bookmark663)r. 6 er indsat ved L 2023 1563.

Der er tale om en konsekvensændring, som følge af indsættelsen af lignings­lovens § 16 C, stk. 4, nr. 9.

[(684)](#bookmark662) Stk. 10 er nyaffattet ved L 2021 1179, hvorved valget af minimumsbe­skatning for nyoprettede investeringsinstitutter fremover skal meddeles Skatteforvaltningen senest 2 måneder fra oprettelsen og senest den 31. de­cember i oprettelsesåret, for at have virkning allerede i oprettelsesåret.

[(685)](#bookmark664) 5. pkt. er indsat ved L 2023 1653.

Hvor et investeringsinstitut vælger status som minimumsbeskattet, skal inve­steringsinstituttet indsende en meddelelse herom til Skatteforvaltningen, idet det samtidig hermed skal oplyses, hvorvidt investeringsinstituttet er aktieba­seret eller obligationsbaseret, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 10. Danske per­soninvestorer skal ved investering i aktiebaserede investeringsinstitutter medregne deres andel af den af instituttet årligt opgjorte minimumsindkomst ved opgørelse af aktieindkomsten, mens andelen skal medregnes ved opgø­relse af kapitalindkomsten ved investering i obligationsbaserede investerings­institutter.

Efter ligningslovens § 16 C, stk. 14, kan Skatteforvaltningen bl.a. fastsætte nærmere regler om de meddelelser, der skal indsendes efter § 16 C, stk. 10. Dette er sket ved bkg 2013 1003 om oplysnings- og dokumentationspligt for investeringsinstitutter med minimumsbeskatning.

Hvis et aktiebaseret investeringsinstitut med minimumsbeskatning overgår til at være et obligationsbaseret investeringsinstitut med minimumsbeskatning, har overgangen først virkning for instituttets skattepligt fra udløbet af det pågældende indkomstår, jf. selskabsskattelovens § 5 F, stk. 1, nr. 3. Tilsva­rende gælder, hvor et obligationsbaseret investeringsinstitut med minimums­beskatning overgår til at være et aktiebaseret investeringsinstitut med mini­mumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 5 F, stk. 6.

Investeringsinstitutter, der har valgt status som investeringsinstitut med minimumsbeskatning, vil skulle indsende en meddelelse til Skatteforvaltnin­gen, hvis de efterfølgende ændrer status fra aktiebaseret til obligationsbaseret eller omvendt. Kravet om indsendelse af en meddelelse vil omfatte alle til­fælde, hvor investeringsinstituttet efter valg af status som minimumsbeskattet ændrer status fra aktiebaseret til obligationsbaseret eller ændrer status fra obligationsbaseret til aktiebaseret.

Der skal indsendes en meddelelse uanset årsagen til statusskiftet fra aktieba­seret til obligationsbaseret eller fra obligationsbaseret til aktiebaseret. Der vil skulle indsendes en meddelelse, hvis der de facto er sket en sådan ændring i sammensætningen af investeringsinstituttets aktivsammensætning, at inve­steringsinstituttet ud fra definitionerne i aktieavancebeskatningslovens §§ 21 og 22 må anses for overgået fra aktiebaseret til obligationsbaseret eller omvendt.

Det er hensigten, at der med hjemmel i ligningslovens § 16 C, stk. 14, fast­sættes regler om den nærmere udformning m.v. af den meddelelse, der vil skulle indsendes efter det nye 5. pkt.

[(686)](#bookmark665) Investeringsinstitutter med minimumsbeskatning skal årligt opgøre en minimumsindkomst i form af summen af årets indtægter med fradrag for årets tab og udgifter til administration. Oplysning om størrelsen af den op­gjorte minimumsindkomst skal indsendes til Skatteforvaltningen tillige med oplysning om, hvorledes den opgjorte minimumsindkomst er sammensat, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 11. Oplysningerne skal indsendes senest 2 måneder efter godkendelsen af investeringsinstituttets regnskab dog senest den 30. juni i året efter det kalenderår, som minimumsindkomsten hidrører fra.

Hvor et investeringsinstitut med minimumsbeskatning ikke indsender oplys­ningerne om minimumsindkomsten m.v. rettidigt, er konsekvensen, at inve­steringsinstituttets deltagere i stedet skal beskattes efter de regler, der gælder

for deltagere i investeringsselskaber, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 12. Be­skatning efter reglerne for investeringsselskaber betyder, at deltagerne lager­beskattes.

Endvidere vil deltagere i et investeringsinstitut med minimumsbeskatning blive undergivet lagerbeskatning af deres beviser i instituttet, hvor investe­ringsinstituttet ikke rettidigt har givet oplysning eller ikke har givet korrekte oplysninger til finansielle indberetningspligtige, som f.eks. deltagernes vær­dipapircentral eller pengeinstitut her i landet om minimumsindkomsten og dens sammensætning, med henblik på at disse indberetningspligtige kan indsende deres indberetning rettidigt til Skatteforvaltningen.

Deltagere i investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, som ikke har sendt oplysninger om minimumsindkomsten m.v. rettidigt til Skatteforvalt­ningen eller finansielle indberetningspligtige, vil alene blive undergivet la­gerbeskatning af deres beviser i instituttet for det år, hvorom der ikke rettidigt er indsendt oplysninger.

[(687)](#bookmark666) Et investeringsinstitut, der har valgt skattemæssig status som minimums­beskattet, kan efterfølgende omgøre dette valg. Hvor et investeringsinstitut med minimumsbeskatning efterfølgende fravælger skattemæssig status som investeringsselskab, skal instituttet indsende en meddelelse herom til Skatte­forvaltningen, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 13. Valget har virkning fra den 1. januar i året efter det kalenderår, hvori meddelelsen om statusskiftet er indsendt til Skatteforvaltningen.

Et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, der ikke længere ønsker at have skattemæssig status som et sådant, vil skulle indsende en meddelelse til Skatteforvaltningen, uanset hvilken skattepligtsbestemmelse investerings­instituttet måtte blive omfattet af, som følge af det trufne valg om skift af skattemæssig status.

[(688)](#bookmark667) Bemyndigelsen i stk. 14 er udnyttet ved bkg 2013 1003 om oplysnings- og dokumentationspligt for investeringsinstitutter med minimumsbeskatning. Bemyndigelsesbestemmelsen er nyaffattet ved L 2021 1179 med virkning fra og med 2022-01-01.

Nyaffattelsen betyder for det første, at det fremover vil være Skatteforvalt­ningen - i stedet for skatteministeren - som er bemyndiget til at fastsætte de nærmere regler. Det skyldes, at de regler, der skal fastsættes, alene har tilknyt­ning til den praktiske administration og kontrol, og at Skatteforvaltningen således må anses for rette myndighed for udarbejdelse af bekendtgørelsen. Nyfattelsen betyder for det andet, at bemyndigelsen udvides, således at den også vil omfatte fastsættelse af regler om den meddelelse, som et investerings­institut, der ønsker status som investeringsinstitut med minimumsbeskatning, skal indsende til Skatteforvaltningen, og den meddelelse, som et investerings­institut med minimumsbeskatning, der skifter status til investeringsselskab, skal indsende til Skatteforvaltningen.

[(689)](#bookmark669) Indsat ved L 1961 60 og ændret ved L 1981 296.

[(690)](#bookmark671) Bestemmelsen er indsat ved L 2012 926.

Bestemmelsen medfører, at kapitalejeren skal beskattes allerede på udbeta­lingstidspunktet, og at tilbagebetaling af lånet ikke medfører genoptagelse af skatteansættelsen hos kapitalejeren. Formålet med indførelsen af bestem­melsen var ifølge forarbejderne at fjerne de dengang eksisterende skattemæs­sige incitamenter til at optage kapitalejerlån som skattefrit alternativ til at hæve skattepligtig løn eller udbytte i selskabet.

Det fremgår af bilagene til lovforslaget, herunder det høringsskema, som Skatteministeriet har udarbejdet til brug for lovforslagets behandling i Folke­tinget, at det var en forudset og accepteret konsekvens af forslaget til lignings­lovens § 16 E, stk. 1 og 2, at kapitalejeren ville kunne risikere dobbeltbeskat­ning i forbindelse med tilbagebetaling af kapitalejerlån og efterfølgende hævning af tilsvarende beløb i selskabet, en sådan dobbeltbeskatning accep­teres således i vidt omfang af domstolene, jf. SKM 2021 596 VLR og SKM 2021 422 VLR (anket til Højesteret).

[(691)](#bookmark673) Eksempler på, at Skatterådet ikke anså lån for omfattet af disse undtagel­ser: SKM 2014 14-17 SR, SKM 2014 294 SR, SKM 2014 663 SRog SKM 2014 712 SR.

[(692)](#bookmark674) Et selskabs postering af A-skat og AM-bidrag på mellemregningskontoen med henblik på, at selskabet kan opfylde sin indeholdelsespligt efter kilde-

skattelovens § 69, stk. 1, er ikke en direkte eller indirekte sikkerhedsstillelse, jf. LSR af 13.06.2019 Journalnr. 16-1466619. Der var indberettet løn til klageren med 355.232 kr. i indkomståret 2013 og 280.171 kr. i indkomståret 2014. Der var ikke indeholdt kildeskat af lønnen. Selskabet havde imidlertid beregnet skat af beløbene med 40 %, som blev debiteret på mellemregnings­kontoen. Dette skyldtes, at klageren hæftede for skatten efter kildeskattelovens § 68. Selskabet havde reserveret beløbene på mellemregningskontoen, idet selskabet havde en sekundær hæftelse for ikke indeholdt kildeskat efter kil­deskattelovens § 69. Hæftelsen blev ikke aktuel, da klageren betalte sin re­stskat. Beløbet blev herefter fjernet fra mellemregningskontoen ved en om­postering. Landsskatteretten fandt, at disse beløb ikke skulle karakteriseres som lån, idet disse ikke var en direkte eller indirekte sikkerhedsstillelse for klageren, jf. ligningslovens § 16 E, stk. 1, 3. pkt. Posteringerne var sket med henblik på, at selskabet kunne opfylde sin indeholdelsespligt efter kildeskat­telovens § 69, stk. 1. Posteringen kunne ikke anses for en direkte eller indi­rekte sikkerhedsstillelse som følge af klagerens hæftelse i medfør af kilde­skattelovens § 68.

[(693)](#bookmark674) Formålet er at imødegå optagelse af aktionærlån som skattefrit alternativ til at hæve løn eller udbytte i selskaber, og reglen gælder uanset, om der er tale om et ulovligt aktionærlån eller ej. En låntager, som ikke selv har bestem­mende indflydelse i selskabet, men er nærtstående - f.eks. ægtefælle - til en aktionær med bestemmende indflydelse, omfattes i kraft af henvisningen til § 2 også af reglen. Hvis en sådan låntager hverken er aktionær eller ansat i selskabet, kan vedkommende ikke beskattes af maskeret udbytte eller løn. En hævning uden tilbagebetalingspligt til en sådan person kan efter praksis anses for at have passeret den nærtstående aktionær med bestemmende ind­flydelse. I en sådan situation skal der ske beskatning hos aktionæren af ud­bytte eller løn. Mellem ægtefæller skal der ikke ske yderligere beskatning, men i andre tilfælde kan det afhængigt af relationen mellem parterne fore­komme, at også låntageren bliver skattepligtig, som hvis låntageren havde modtaget et beløb uden tilbagebetalingspligt fra selskabet.

Hvis et lån er omfattet af bestemmelsen i § 16 E, lægges deti alle skattemæs­sige relationer til grund, at der hverken hos långiver eller låntager foreligger et lån. Udover at lånebeløbet beskattes som en hævning, betyder det, at lån­tager ikke kan fradrage sine eventuelle renteudgifter på lånet, ligesom even­tuelle renteindtægter bliver beskattet som et skattepligtigt tilskud hos selska­bet. Selv om der civilretligt fortsat kan være tale om et ulovligt aktionærlån, der skal tilbagebetales, fører en tilbagebetaling af det ulovlige lån ikke til en genoptagelse af beskatningen af lånet hos aktionæren. Dette svarer til, at det ikke er muligt at ophæve beskatningen ved tilbagebetaling af løn eller udbytte. Bestemmelsen har også den konsekvens, at § 2 og bestemmelserne i Kursge­vinstloven om beskatning af gevinst og tab på fordringer og gæld heller ikke finder anvendelse, da der ikke skattemæssigt er tale om et lån. Der skal der­med ikke ske korrektion efter § 2, hvis et lån er omfattet af ligningslovens § 16 E, selv om lånet ikke er ydet på sædvanlige markedsvilkår. Bestemmelsen har virkning for aktionærlån, der ydes - samt sikkerheder og midler, der stilles til rådighed - fra og med 2012-08-14.

Den juridiske vejledning indeholder under C.B.3.5.3.3 en række eksempler på, hvornår og hvordan der skal ske beskatning af aktionærlån som følge af § 16 E, herunder også hvornår rentetilskrivninger til et aktionærlån skal anses for et nyt skattepligtigt aktionærlån, jf. SKM 2017 402 SKAT. Se også Gitte Skouby: TfS 2013 60, Bent Ramskov i TfS 2013 354, John Bygholm i SR- Skat 2013 77, John Bygholm og Mette Bøgh Larsen i SR-Skat 2014 200 samt Christian Bredtoft Guldmann og Jan Storgaard Hove iR&R 8/2014 16.

Såfremt der er tale om fejlposteringer på en mellemregningskonto, skal disse ikke indgå i opgørelsen af hævninger efter bestemmelsen, jf. f.eks. LSR af 20.06.2019 Journalnr. 16-1721833

[(694)](#bookmark676) Bestemmelsen er ved L 1995 313 med virkning fra indkomståret 1996 overført fra § 2, nr. 11, i den samtidig ophævede lov om særlig indkomstskat mv. For personer beskattes kun en del af beløbet, jf. § 7 O.

[(695)](#bookmark677) Bestemmelsen, der oprindelig er indsat ved L 1996 487, indeholder de for skattepligtige personer og dødsboer gældende regler om såkaldt CFC-

beskatning (CFC: Controlled Financiel Company) af indkomst i kontrollerede, lavtbeskattede udenlandske finansielle selskaber, jf. de for selskaber fastsatte regler i selskabsskattelovens § 32. Reglerne skal modvirke, at det danske beskatningsgrundlag udhules ved personers formueplacering i udenlandske lavskattezoner. Ved L 1998 1026 blev § 16 H ændret svarende til de samtidige ændringer af selskabsskattelovens § 32. Se hertil cirk 1999 135. Ved L 2002 313 blev § 16 H væsentligt omformuleret med henblik på en objektivering. Se hertil Anders Bjørn i SR-Skat 2002 173, Christen Amby i SpO 2002 102 nr. 3, Kim Wind Andersen og Henrik Dietz i SU 2003 58 og SU 2003 114 samt Aage Michelsen i R&R 2005 1 SM 8.

Ved L 2007 540 er bestemmelserne radikalt ændret. For det første redaktionelt ved at CFC-reglerne for personer og dødsboer nu direkte fremgår af § 16 H, medens der tidligere i vidt omfang var henvist til de for selskaber gældende regler i SEL§ 32. For det andet materielt, navnlig ved at tærsklen for at blive omfattet af bestemmelsen er forhøjet - krav om kontrol i form af mindst 50 pct. ejerskab/stemmevægt, jf. stk. 6, og kun hvor de mobile indkomster ud­gøre mere end 50 pct. af selskabets samlede indkomst, jf. stk. 1, nr. 2 - og ved at der som følge af EF-domstolens afgørelse i Cadbury Schweppes-sagen (C-196/04) er foretaget en begrænsning af reglernes anvendelse for så vidt angår. selskaber inden for EU og EØS, jf. stk. 2. Desuden opgøres selskabets indkomst fremtidig efter territorialprincippet, jf. stk. 3. Det er kun en til eje­randelen, jf. stk. 7, svarende del af selskabets CFC-indkomst, der beskattes hos aktionæren.

De ny regler har virkning for CFC-indkomst fra og med 2007-07-01.

[(696)](#bookmark678) CFC-indkomst hos personer og dødsboer indgår ikke i den almindelige skattepligtige indkomst, men beskattes særskilt, jf. personskattelovens §§ 2 og 4 b. CFC-beskatningen sker med samme sats som for selskaber, jf. per­sonskattelovens § 8 b.

[(697)](#bookmark668) Stk. 2 er foranlediget af EF-domstolens afgørelse i Cadbury Schweppes­sagen (C-196/04) og skal sikre, at betingelsen om det udenlandske selskabs beskatningsniveau, jf. stk. 1, kan opretholdes uden at komme i konflikt med EU-retten.

[(698)](#bookmark670) Ændret ved L 2022 902, så der henvises til Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer.

[(699)](#bookmark672) Ifølge bemærkningerne til lovforslaget (L 213) må det kunne kræves, at CFC-selskabet deltager i det økonomiske liv i det land, hvori det er hjemme­hørende. CFC-selskabet kan ikke anses for at deltage i det økonomiske liv i en situation, hvor den dansk skattepligtige person flytter hele (eller en meget stor del af) sin kapital til CFC-selskabet, som efterfølgende låner penge tilbage til den fysiske person. Der kan endvidere sættes spørgsmålstegn ved, om holdingselskaber, hvor de underliggende datterselskaber er beliggende i Danmark eller tredjelande, deltager i det økonomiske liv i holdingselskabets hjemland. »Postkasse-« og »skærmselskaber« udøver ikke reel økonomisk aktivitet. Der kan stilles krav om, at selskabet har fysiske lokaler, personale og udstyr, og at det er personalet, som rent faktisk udøver den økonomiske virksomhed. Det afgørende må antages at være, om etablering af CFC-selska- bet og dets transaktioner giver anledning til reel økonomisk aktivitet, der skaber erhvervsmæssig indkomst til selskabet eller koncernen som sådan, eller om der alene er tale om at omplacere eller omdirigere indkomst i forhold til aktionærens danske selskaber eller dennes personlige økonomi, hvor gruppen som helhed ikke bibringes nogen tilvækst. Som udgangspunkt må det være sådan, at armslængdefortjeneste opnået på baggrund af arbejde fo­retaget af CFC-selskabets ansatte ikke kan omfattes af CFC-beskatningen. Derimod kan afkast af kapital - der ikke behøver at være bundet til det sted, hvor aktiviteten foregår - godt omfattes af CFC-beskatningen, når kapitalen overstiger, hvad der er nødvendig for den drift, der foregår i CFC-selskabet.

[(700)](#bookmark675) Dette medfører, at indkomst vedrørende faste driftssteder og faste ejen­domme, som er beliggende uden for den stat, hvor selskabet er hjemmehøren­de, ikke indgår i vurderingen af, om selskabet er et CFC-selskab og ikke be­skattes som led i CFC-beskatningen af selskabet. Selskabets faste driftssteder vurderes i stedet særskilt i forhold til CFC-beskatningsreglerne, herunder i forhold til den foreslåede bestemmelse i stk. 2.

[(701)](#bookmark679) Hermed sker der ligestilling med aktieudbytte fra et dansk selskab, der jo er udloddet af indkomst, hvoraf der er betalt skat i selskabet.

[(702)](#bookmark680) Ændret ved L 2019 1576. Med ændringen er ligningslovens § 16 I nyaf- fattet således, at den nu omfatter både tilfælde, hvor en fysisk person foretager investeringer via de omfattede fonde i personligt regi (se ændringerne til bestemmelsens § 16 I, stk. 1-3), og tilfælde hvor disse investeringer sker gennem et mellemliggende selskab (se ændringerne til bestemmelsens til § 16 I, stk. 4-7). Bestemmelsen vil derfor også regulere beskatningen i de til­fælde, der efter de gældende regler er omfattet af aktieavancebeskatningslo­vens § 17 A, jf. lovændringens § 1, nr. 3, om ophævelse af denne bestemmel­se.

Med § 16 I, stk. 1, 1. pkt., skal skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, med en fortrinsstilling i en kapital-, venture- eller infrastrukturfond medregne merafkast af investeringer foretaget via fonden ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

I lighed med den gældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 17 A, stk. 1, vil bestemmelsen skulle finde anvendelse på fysiske personer og dødsboer, der er fuldt skattepligtige her til landet. Når disse har en fortrin­sstilling i en af de omfattede fonde, vil merafkast af investeringerne via fonden skulle medregnes i den skattepligtige indkomst, hvilket indebærer, at meraf- kastet beskattes som personlig indkomst, jf. personskattelovens § 3. Bestem­melsen finder anvendelse, uanset om investeringsenheden er organiseret som en skattemæssigt transparent enhed (f.eks. et kommanditselskab) eller som et selvstændigt skattesubjekt (f.eks. et aktieselskab).

Investeringer skal anses for foretaget via en kapital-, venture- eller infrastruk­turfond, hvis deltagerne og/eller kapitalfondspartnerne investerer det pågæl­dende beløb i overensstemmelse med det samlede aftalegrundlag, som regu­lerer den pågældende fond. Investeringerne er således omfattet af bestemmel­serne, selv om de sker direkte i et underliggende selskab uden om fonden. Det gælder også, selv om fonden er organiseret som et selvstændigt skattesub­jekt. Bestemmelse vil i forhold til de gældende regler i aktieavancebeskat­ningslovens § 17 A indebære en udvidelse af anvendelsesområdet i kraft af medtagelsen af investeringer foretaget via infrastrukturfonde. Se i øvrigt be­mærkningerne til § 16 I, stk. 3, i forhold til hvad der forstås ved de omhand­lede former for investeringsenheder, herunder vedrørende rækkevidden af udvidelsen til infrastrukturfonde.

Med bestemmelsen vil merafkast af den investerede kapital skulle medregnes ved indkomstopgørelsen, og det skattepligtige merafkast vil derfor, i modsæt­ning til den gældende bestemmelse i aktieavancebeskatningslovens § 17 A, ikke blot omfatte udbytter og gevinst eller tab ved afståelse af aktier, men derimod enhver form for merafkast af den investerede kapital. Udvidelsen skal ses i lyset af, at afkast på den i fonden investerede kapital ikke udeluk­kende kan oppebæres i form af udbytter af aktier og eller gevinster/tab ved afståelse af aktier, men derimod også kan oppebæres som afkast, som den skattepligtige efter personskattelovens almindelige regler skal medregne ved opgørelsen af kapitalindkomsten. Det gælder f.eks. afkast i form af renter eller afkast af udbyttegivende gældsbreve, der er omfattet af kursgevinstloven, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1 og 2.

En del af den samlede investerede kapital vil typisk bestå i udlån til fonden og/eller virksomheder, som fondens investeringer foretages i. Partnere i fondene vil derfor kunne opnå et merafkast af den investerede kapital, som efter gældende regler beskattes som kapitalindkomst frem for som personlig indkomst, hvis fondens aftalegrundlag indebærer, at merafkastet opnås i en sådan form, at det beskattes som kapitalindkomst.

Med ændringerne i § 16 I, stk. 1, 2. og 3. pkt., har den skattepligtige en for­trinsstilling, når det er aftalt, at den skattepligtiges forholdsmæssige andel af resultatet af investeringerne foretaget via fonden, overstiger den skattepligtiges forholdsmæssige andel af den samlede investerede kapital, idet den samlede investerede kapital omfatter både ansvarlig kapital og lånekapital indskudt af deltagere i fonden. Bestemmelserne vil opretholde den gældende retsstilling i relation til, hvornår der foreligger en fortrinsstilling i fonden. En fortrinsstil­ling vil således bestå, både hvor personen eller det kontrollerede selskab har ret til en forholdsmæssig andel af resultatet af investeringerne via investe-

ringsenheden, der overstiger vedkommendes forholdsmæssige andel af den indskudte kapital, og hvor resultatet fordeles ligeligt i forhold til den indskudte kapital, men de andre deltagere har indskudt et forholdsmæssigt større beløb som lånekapital.

Bestemmelsen er nyaffattet ved L 2019 1576 med henblik på at sikre, at der sker beskatning af fondspartnere, der i kraft af deres fortrinsstilling opnår et merafkast i forhold til de øvrige investorer i fonden, uanset i hvilken form merafkastet konkret oppebæres, efter de regler, der sædvanligt gælder for beskatning af erhvervsmæssig indkomst. Endvidere udvides anvendelsesom­rådet til at omfatte merafkast oppebåret af partnere i infrastrukturfonde, det vil sige, hvor investeringsenheden investerer i aktiver frem for aktier.

Samtidig er aktieavancebeskatningslovens § 17 A ophævet, hvorved reglerne for fysiske personers investeringer via en kapital- eller venturefornd videre­føres i § 16 I, således at bestemmelsen både omfatter investeringer, som en fysisk person har foretaget i eller via fonden, og investeringer, som den på­gældende partner har foretaget direkte eller indirekte via et mellemliggende selskab.

Bestemmelsen er indsat ved L 2009 525 og skal sikre beskatning af merafka- stet, når kapitalfondspartnere indskyder et eller flere selskaber mellem sig selv og kapitalfonden. Det sker ved en slags CFC-beskatning af kapitalfond­spartnerne, hvor partnerne umiddelbart beskattes med selskabsskattesatsen af merafkastet på aktier i det indskudte selskab. Partnernes almindelige afkast fra selskabet beskattes som aktieindkomst, der kan dog skattefrit udloddes et beløb til betaling af partnerens skat. Ved beregningen af partnernes beskat­ning af indkomsten i det indskudte selskab vil gevinster og tab på aktier blive opgjort efter realisationsprincippet. Ved beskatning af partneren gives der nedslag for selskabets danske eller udenlandske skat. Se også aktieavancebe­skatningslovens § 17 A og noterne hertil.

L 2009 525 har virkning fra og med indkomståret 2010 og indeholder i § 22, stk. 9, følgende overgangsregel: »Ved beskatning af porteføljeaktier, jf. ak­tieavancebeskatningslovens § 9 som affattet ved denne lovs § 1, nr. 10, og aktier omfattet af ligningslovens § 16 I som affattet ved denne lovs § 12, nr. 17, som ejes ved begyndelsen af indkomståret 2010, anvendes som anskaf­felsessum:

1) Handelsværdien ved begyndelsen af indkomståret 2010, medmindre sel­skabet er omfattet af nr. 2. Hvis et selskabs samlede anskaffelsessummer på porteføljeaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9 som affattet ved denne lovs § 1, nr. 10, ved begyndelsen af indkomståret 2010 overstiger disse aktiers samlede handelsværdi, kan dette nettokurstab fradrages efter reglerne i § 9, stk. 2-5, i nettogevinster efter aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 1, i indkomståret 2010 eller senere. Ved opgørelsen efter 2. pkt. medregnes an­skaffelsessummen henholdsvis afståelsessummen på aktier, som selskabet har afstået den 25. maj 2009 eller senere, og som på afståelsestidspunktet havde været ejet i 3 år eller mere. Nettokurstabet nedsættes, i det omfang selskabet i indkomstårene 2007-2009 har været fritaget for at medregne modtagne udbytter af aktier som nævnt i 2. og 3. pkt. ved indkomstopgørelsen. Hvis den skattepligtige i indkomståret 2010 vælger realisationsbeskatning vedrørende porteføljeaktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, kan nettokurstab på sådanne aktier efter 2. pkt. alene fradrages i gevinster på realisationsbeskattede aktier. 2. og 3. pkt. omfatter ikke nettokurstab på aktier, hvor selskabet i ejerperioden har kunnet modtage skattefrie udbytter efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, og på aktier, der er erhvervet i forbindelse med en skattefri omstruk­turering, der er vedtaget 2009-05-25 eller senere. Livsforsikringsselskaber opgør ikke et nettokurstab. 2) Den skattemæssige anskaffelsessum, hvis sel­skabet ikke har påbegyndt indkomståret 2010 2009-05-25 og ikke ejer porte­føljeaktier på dette tidspunkt, eller hvis selskabet stiftes efter 2009-05-25. Hvis handelsværdien ved begyndelsen af indkomståret 2010 er mindre end den skattemæssige anskaffelsessum, skal anskaffelsessummen nedsættes med de modtagne udbytter, som selskabet m.v. i ejertiden har været fritaget for at medregne ved indkomstopgørelsen. Nedsættelsen kan maksimalt udgøre forskellen mellem den skattemæssige anskaffelsessum og handelsværdien«.

[(703)](#bookmark686) Bestemmelsen er indsat ved L 2009 525 med virkning fra indkomståret 2010. Bestemmelsen blev foreslået ved et ændringsforslag til 2. behandling af lovforslaget, idet der kan opstå en situation, hvor en selskabsdeltager er beskattet af et merafkast, men senere skal tilbagebetale for meget udbetalt merafkast. Der kan f.eks. være udbetalt for meget merafkast, hvis de succes­fulde investeringer realiseres først, og de sidste investeringer reducerer inve­storernes samlede afkast. Dette vil medføre, at der sker beskatning af meraf- kast, som kapitalfondspartneren reelt ikke får lov til at beholde.

På baggrund heraf foreslog skatteministeren, at der sker en efterregulering af merafkastbeskatningen, hvis der i kapitalfonden sker en efterregulering af merafkastet.

Bestemmelsen gælder generelt, således at den finder anvendelse, uanset om der oprindeligt er sket beskatning af kapitalfondspartneren personligt som følge af aktieavancebeskatningslovens § 17 A eller ligningslovens §§ 16 H eller 16 I, eller om der oprindeligt er sket beskatning af kapitalfondspartnerens selskab som følge af aktieavancebeskatningslovens § 9 eller selskabsskatte­lovens § 32. Udbetalingen sker til den skatteyder, der oprindeligt betalte skatten.

[(704)](#bookmark681) Stk. 3 er indsat ved L 2019 1576.

Formålet med bestemmelsen er at give Skatteforvaltningen mulighed for at sikre, at der sker en centraliseret behandling af anmodninger af denne karakter, hvilket navnlig er relevant, hvor flere skattepligtige fra samme fond modtager eller har modtaget merafkast, der er omfattet af § 16 I.

[(705)](#bookmark682) Bestemmelsen er indsat ved L 2015 540 med baggrund i skattemyndighe­dernes vanskeligheder ved at afdække, om stifteren af en udenlandsk trust ikke reelt har bevaret rådigheden over trustens formue. Det synes således muligt for stifteren at hemmeligholde, at formuen er genkaldelig. Endvidere har indskudsafgiften i fondsbeskatningslovens § 3 A vist sig utilstrækkelig til at hindre skatteunddragelse i forbindelse med trustdannelser. Den kan omgås ved f.eks. at stifte trusten i et højskatteland og efterfølgende flytte trusten til et lavskatteland. Der er i fondsbeskatningslovens § 3 A, stk. 2, indsat en bestemmelse om, at reglerne om indskudsafgift ikke skal anvendes, hvis indskyderen som følge af indskuddet er skattepligtig efter ligningslovens § 16 K af afkastet i den udenlandske fond eller trust. § 16 K har virkning for trusts og fonde mv., der stiftes, eller hvor der foretages indskud, 2015-07-01 eller senere.

Bestemmelsen i § 16 K finder kun anvendelse, hvis trusten anses for et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret. Dette fremgår af Skattemini­steriets svar til FSR, jf. lovforslag L167, FT 2014/15, bilag 1 pp. 32-35. Om bedømmelsen, se SKM 2017 568 SR.

[(706)](#bookmark683) Bestemmelsens 4. pkt. er indsat ved L 2018 1723 med virkning for stif­telser eller indskud, der foretages fra og med den 2018-10-03. Bestemmelsen udvider § 16 K, stk. 1, således at bestemmelsen finder anvendelse, selvom personen ikke tidligere har været hjemmehørende i Danmark. Dvs. at bestem­melsen også finder anvendelse for tilflyttere, der ikke tidligere har været omfattet af dansk beskatning, og som har stiftet eller indskudt aktiver i en trust inden for 2 år inden indtræden af den fulde skattepligt til Danmark.

[(707)](#bookmark684) Som nærtstående anses ifølge § 16 H, stk. 6, 3. pkt., den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

Henvisningen til § 16 H, stk. 6, er ændret ved L 2020 1835, således at der tillige henvises til § 16 H, stk. 6, 4. pkt. Herved sidestilles stedbarns- og adoptivforhold med oprindeligt slægtskabsforhold.

Bestemmelsen er udvidet til at omfatte nærtståendes stiftelse eller indskud ved L 2018 1723 med virkning for stiftelser eller indskud, der foretages fra og med den 2018-10-03. Udvidelsen sikrer, at en person, som er eller har været fuldt skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år, ikke kan overføre formuen til en ægtefælle eller anden nærtstående, der aldrig har boet i Danmark, som herefter stifter trusten for derved at undgå beskatning.

[(708)](#bookmark685) Med bestemmelsen er der reelt indført omvendt bevisbyrde for stiftere af trust og fonde mv., som således skal godtgøre, at der konkret er givet en­deligt og uigenkaldeligt afkald på formuen, jf. Martin Poulsen i SR-skat 2015 97. Bestemmelsen er kritiseret af Jan Pedersen i SR-skat 2015 129.

[(709)](#bookmark688) Bestemmelsen skal sammenholdes med § 12, stk. 6, og kildeskattelovens § 5, stk. 2.

[(710)](#bookmark688) Begrænsningen i fradragsretten berører ikke modtagerens indkomstskat­tepligt af renterne, jf. LSRM 1962 21. Samspillet mellem § 17 og § 5, stk. 2, betyder imidlertid, at der ved gavegæld påtaget over for børn under 18 år, ses bort fra renten ved både giverens og barnets skatteansættelse, jf. cirk 1988 135, pkt. 28.

[(711)](#bookmark689) Såfremt livsarvingen har præsteret en modydelse, der helt eller delvist svarer til fordringens værdi, vil renterne tilsvarende kunne fradrages helt eller tilsvarende delvist for debitor. Bestemmelsen finder endvidere kun anvendelse på skyldnerens påtagelse af gæld som gave, og ikke en situation, hvor et gældsbrev på en person overdrages til personens livsarvinger som gave, jf. SKDM 1974 77.

[(712)](#bookmark690) Børnebørn er omfattet af begrebet livsarvinger, jf. TfS 1986 117 LSR.

[(713)](#bookmark691) Reglen finder ifølge Den juridiske vejledning C.A.11.2.4.1 analogt anven­delse på gældsbreve til samlevendes livsarvinger. Betragtningen synes ikke underbygget.

[(714)](#bookmark694) Skatteforvaltningen skal tilrettelægge den permanente låneordning på en måde, så det sikres, at låntageren ikke har fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, for de renter, der tilskrives på lånet.

[(715)](#bookmark695) Stk. 4 er indsat ved L 2005 325 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragel­se).

[(716)](#bookmark699) Indsat ved L 1985 244 og senest ændret ved L 2009 519.

[(717)](#bookmark700) Da den manglende fradragsret for formueadministrationsudgifter kun vedrører udgifter, der er afholdt i relation til kapitalindkomst (jf. personskat­telovens § 4), er der fradrag for udgifter af nævnte art, der afholdes af selska­ber og fonde mv. samt virksomheder, omfattet af virksomhedsordningen (idet disse ikke erhverver »kapitalindkomst« i personskattelovens forstand). Se SKM 2006 409 LSR, hvor et holdingselskab fik fradrag for udgifter til ekstern formueforvaltning af aktieportefølje bestående af »andre værdipapirer og kapitalandele«.

[(718)](#bookmark703) Indsat ved L 1990 312.

[(719)](#bookmark687) I en sag vedr. tilbagekøb af en for 10 år tegnet livsforsikring med kapita­ludbetaling kom Landsskatteretten til, at det i relation til § 18, stk. 3, er den på tegningstidspunktet indgåede aftale, der er afgørende. Der skulle derfor ikke ved tilbagekøb inden 10 år ske tilbageførsel af rente- og formuefradrag, jf. TfS 1988 105 LSR. Se hertil Kirsten Høpner Petersen i TfS 1990 39. I TfS 1997 223 Ø, godkendtes ikke fradragsret for renter i et lånearrangement med sikkerhed i en livsforsikringspolice, idet pligten til præmiebetaling ikke på noget tidspunkt fandtes at have været på 10 år. Se også TfS 1999 123 Ø.

[(720)](#bookmark692) Efter de almindelige skatteretlige periodiseringsregler skulle hele veder­laget indtægtsføres i det år, hvori der erhverves ret til vederlaget. Bestemmel­sen tillader, at der i stedet anvendes et kasseprincip, således at beskatning sker i takt med afdragenes betaling.

[(721)](#bookmark693) Hvis parterne ændrer den oprindelige aftale, således at afdragsperioden bliver længere, skal vederlagsbeløbene alligevel tages til indtægt i de ind­komstår, hvori de kunne kræves betalt efter den oprindelige aftale. Afkortes afdragsperioden, skal beløbene indtægtsføres senest i betalingsåret, jf. 2. pkt.

[(722)](#bookmark698) Sidste pkt. er indsat ved L 1993 428 for at sikre, at bestemmelsen kun gælder for selvskabte formuegoder, eller hvor disse er erhvervet som led i skatteyderens næringsvej eller i spekulationshensigt, jf. afskrivningslovens § 40.

[(723)](#bookmark696) For selskaber gælder stk. 1 uden hensyn til erhvervelsesmåden, jf. stk. 1,

3. pkt.

[(724)](#bookmark697) 2. pkt. er indsat ved L 2009 98 og har virkning for immaterielle aktiver, der overdrages 2008-10-08 eller senere. Immaterielle aktiver, der inden 2008­10-08 er overdraget efter reglerne i § 27 A mellem koncernforbundne selska­ber, jf. selskabsskattelovens § 31 C, medregnes med det overdragende selskabs skattemæssige anskaffelsessum ved aktivopgørelsen efter selskabsskattelovens § 11 B, stk. 5, fra og med indkomståret 2009, og indtil det fulde vederlag for de immaterielle aktiver er betalt. Ændringen sikrer, at overdragelsen mellem koncernforbundne selskaber ikke bliver omfattet af § 27 A. Det er uden be­tydning, om selskaberne er faktisk sambeskattede eller ej.

[(725)](#bookmark701) Jf. bestemmelsens forarbejder skal »videreudvikling« fortolkes bredt. Der kan f.eks. være tale om konstruktions- eller modningsarbejder, fremstil­ling eller afprøvning af prototyper, formgivning, udvikling og konstruktion af evt. særligt produktionsudstyr, markedsundersøgelser, tekniske undersøg­elser samt andre aktiviteter, som er nødvendige forudsætninger for en er­hvervsmæssig udnyttelse af resultaterne af et forsknings- eller udviklingsar­bejde. Der kan endvidere være tale om, at selskabet skal forestå den egentlige kommercielle udnyttelse af arbejdet, herunder anlægs- og driftsfinansiering.

[(726)](#bookmark702) Sigtet er at lette beskatningen for opfindere mv., der indskyder deres forsknings- eller udviklingsarbejde i et udviklingsselskab og alene modtager aktier i selskabet som vederlag. Bestemmelsen, der kun omfatter fysiske personer, kan anvendes, uanset om en del af vederlaget beskattes efter § 7 O, stk. 2, nr. 1. I selvangivelsen for afhændelsesåret skal der, jf. stk. 2, fore­tages en værdiansættelse af vederlaget (de modtagne aktier) efter alm. værdi­ansættelsesprincipper. Ved opgørelsen af vederlaget kan - iflg. bemærknin­gerne til lovforslaget - fratrækkes de omkostninger, der er afholdt i tilknytning til forsknings- eller udviklingsarbejdet, herunder udgifter, der er afholdt i tidligere indkomstår (men ikke fratrukket ved indkomstopgørelsen).

[(727)](#bookmark704) Bestemmelsen vedrører kun beskatningen af vederlaget (i form af aktier). Gevinst og tab ved senere afståelse af aktierne behandles efter Aktieavance­beskatningslovens regler.

[(728)](#bookmark705) Bestemmelsen er indsat ved L 1997 440 med virkning fra indkomståret 1998 og senere ændret ved L 1999 283, L 2000 1286, L 2003 394, L 2004 221 og L 2005 1411. Se hertil cirk 2000 74 og »Aktieløn« af Erik Banner- Voigt, 4. udgave, 2009 og samme i SR-Skat 2003 187 og R&R 2003 6nr. 8. Danske Revisorer 2004 3 Jens Jerslev og Mads Bjerregaard: »Aktie­og obligationsaflønning« samt Erik Banner-Voigt: »Aktieløn« i SR-Skat 2006 81 og SR-Skat 2010 261. Værdien af aktieoptioner, der modtages som løngode, var også før 1998 skattepligtig for modtageren, jf. § 16 og statsskat­telovens § 4; men skattepligten indtrådte på retserhvervelsestidspunktet, hvilket som udgangspunkt er tildelingen af køberetten.

Ved L 2000 1286 er bestemmelsen ændret, således at også tegningsretter, der erhverves 2001-01-01 eller senere, først beskattes på udnyttelses- eller afståelsestidspunktet.

Med L 2003 394 undergik bestemmelsen visse justeringer, idet der skete en regulering vedr. såkaldte fantomaktier og en ændring af tidspunktet for vur­dering af, om medarbejderen har modtaget en vederlagsfri fordel, jf. stk. 1, samt ophævelse af den hidtidige stk. 4 om selskabets fradragsret i konsekvens af SKM 2002 571 H.

I TfS 2004 735 H antoges det, at aktieoptioner tildelt en funktionær som led i ansættelsesforholdet var en ydelse omfattet af præceptivitetsbestemmelsen i funktionærlovens § 17 a, idet optionerne havde en værdi allerede på tilde­lingstidspunktet; om betydningen for den skattemæssige periodisering af tegningsretter og køberetter til aktier, der er betinget af fortsat ansættelse, se Bodil V. Christiansen i TfS 2001 591. Om betydningen af ændringer i op­tionsaftaler, se Arne Møllin Ottosen og Jakob Kristensen i TfS 2002 895. SKM 2005 134 LR og SKM 2005 322 LR.

[(729)](#bookmark706) Udskydelsen af beskatningstidspunktet gælder således f.eks. ikke købe­retter udstedt af et finansielt institut.

[(730)](#bookmark707) Ved udnyttelse opgøres tegningsrettens værdi som forskellen mellem de omhandlede aktiers handelsværdi på udnyttelsestidspunktet og den kursværdi som modtageren har erhvervet aktierne til. Ved afståelse er tegningsrettens værdi lig med afståelsessummen. Såfremt modtageren har betalt noget for tegningsretten, skal denne betaling fragå i den opgjorte værdi. Ved udnyttelse er aktiernes anskaffelsessum summen af det beløb, der er betalt for tegnings­retten, den værdi, der er lagt til grund for personalegodebeskatningen og det beløb, der er betalt for aktien på udnyttelsestidspunktet.

[(731)](#bookmark708) Dette pkt. er indsat ved L 2005 1411 for at fjerne den usikkerhed, der tidligere havde været om, hvorvidt den ansatte skulle afståelsesbeskattes som følge af selskabsretlige omstruktureringer. Ændringen har virkning for fusio­ner, spaltninger, tilførsel af aktiver og aktieombytninger, der sker 2006-01­01 eller senere.

[(732)](#bookmark714) Hvor køberetten ydes af et koncernforbundet selskab, kan der være tale om, at arbejdsgiverselskabet godtgør koncernselskabet for de hermed forbund­ne udgifter. Har arbejdsgiverselskabet refunderet koncernselskabet dets ud­gifter ved ydelse af køberetter til de ansatte i arbejdsgiverselskabet, er situa­tionen typisk den, at koncernselskabet ikke skal medregne refusionsbeløbet ved indkomstopgørelsen, og modsat at arbejdsgiverselskabet ikke har fradragsret for den betalte refusion. En godtgørelse af dokumenterede udgifter, som et selskab har afholdt på vegne af et andet selskab, anses således efter praksis normalt som værende indkomstopgørelsen uvedkommende både i forhold til modtager og yder. Hvis refusionen betyder, at yderen dermed har afholdt udgifter, der i forhold til yderen har karakter af driftsomkostninger, har yderen dog fradragsret for de afholdte udgifter. Arbejdsgiverselskabet har således formentlig fradragsret efter statsskattelovens § 6 a for et beløb svarende til den betalte godtgørelse. Reglen om udskydelse af fradragstids­punktet for den del af udgiften, der svarer til køberettens værdi på udnyttel­sestidspunktet, vil dermed i disse situationer gælde for arbejdsgiverselskabet. Har dette ikke eller kun delvist godtgjort koncernselskabet dets udgifter, anses arbejdsgiverselskabet typisk for at have modtaget et beløb fra koncernselska­bet i form af et tilskud, en udlodning eller lignende. Beskatningstidspunktet for det herved modtagne tilskud mv. udskydes tilsvarende til det indkomstår, hvor køberetten udnyttes. Hvorvidt det modtagne tilskud mv. er skattepligtigt for arbejdsgiverselskabet, må vurderes ud fra skattelovgivningens almindelige regler, herunder eksempelvis selskabsskattelovens § 13. Udskydelsen omfatter kun den del af de ikke godtgjorte udgifter, der svarer til køberettens værdi på udnyttelsestidspunktet. Arbejdsgiverselskabet vil derudover formentlig kunne fradrage et beløb af samme størrelse som det skattepligtige tilskud mv. som en driftsudgift. I givet fald er arbejdsgiverselskabet omfattet af reglen om udskydelse af fradragstidspunktet.

[(733)](#bookmark715) Stk. 6-10 er indsat ved L 2000 1286 med virkning for skattepligtsophør 2001-01-01 eller senere.

[(734)](#bookmark711) Dvs. forskellen mellem handelsværdien på ophørstidspunktet for de aktier, som tegningsretten eller køberetten giver ret til, og den kursværdi, som med­arbejderen i henhold til tegningsretten eller køberetten kan erhverve aktierne til.

[(735)](#bookmark712) Bestemmelsen i stk. 6 har fået denne udformning ved L 2004 221 i kon­sekvens af indførelsen af den generelle henstandsregel i kildeskattelovens § 73 E, hvortil henvises.

[(736)](#bookmark709) Bestemmelsen giver adgang til omberegning af skatten og arbejdsmar­kedsbidrag i de situationer, hvor tegnings- eller køberetterne udnyttes eller afstås efter fraflytningen. Reglen gælder, uanset om fraflytterskatten mv. er betalt ved fraflytningen mv. eller der er opnået henstand. Omberegningen foretages på grundlag af handelsværdien på udnyttelsestidspunktet henholdsvis afståelsestidspunktet for de aktier, som tegningsretten eller køberetten giver ret til at tegne, i stedet for de pågældende aktiers handelsværdi på ophørstids­punktet.

Der er foretaget en teknisk ændring i 2. pkt. ved L 2021 2194.

[(737)](#bookmark710) Stk. 8-10 er ved L 2004 221 ændret i konsekvens af, at henstandsreglerne ikke længere skal søges i aktieavancebeskatningsloven, men i kildeskatte­lovens § 73 E.

[(738)](#bookmark713) Stk. 11 er indsat ved L 2016 430, der (gen)indfører bestemmelserne om skattebegunstigede medarbejderaktier i § 7 P.

[(739)](#bookmark716) §§ 28 A-C gav mulighed for at give medarbejdere aktier, tegningsretter eller aktieoptioner som skattefri nettoløn mod, at arbejdsgiveren afregnede skatten i form af en afgift, svarende til 2/3 af aktielønnen. Selskabet havde ikke fradragsret for aktielønnen eller afgiften. Afgiften kunne afregnes kontant eller ved aflevering eller deponering af aktier i VækstFonden. §§ 28 A-C blev ophævet ved L 2003 394 med virkning for aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der tildeles 2003-07-01 eller senere. For aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der er tildelt før 2003-07-01, gælder de hidtil gældende regler, herunder reglerne i §§ 28 A-C fortsat.

[(740)](#bookmark717) Som følge af disse regler blev praksis med hensyn til, hvad der skal forstås ved én eller flere virksomheder, jf. afskrivningslovens § 9 (tidl. § 6), ændret, således at anparter i virksomheder, for hvilke der efter § 29 skal aflægges

fælles skatteregnskab, anses som én virksomhed, jf. cirk 1996 72 pkt. 24.1. Ved opgørelsen af ejerantallet i relation til § 29, stk. 1, medregnes også ejere, der deltager i væsentligt omfang i driften. Oplysninger fra det fælles skatte­regnskab skal årligt indberettes til skatteforvaltningen, jf. skatteindberetnings­lovens § 42.

[(741)](#bookmark717) Bestemmelsen om det fælles skatteregnskab gælder kun virksomheder med fast driftssted her i landet. Har virksomheden kun fast driftssted i udlan­det, skal der ikke udarbejdes et fælles skatteregnskab for ejerne, selv om en eller flere af ejerne er skattepligtige i Danmark, jf. cirk 1996 72, pkt. 24.1

[(742)](#bookmark718) Bestemmelsen gælder ikke for selskaber, jf. TfS 2000 931 TS. Eventuelle selskaber i ejerkredsen tælles tilsvarende ikke med ved opgørelse af, om den selvstændige erhvervsvirksomhed har flere end 10 personer som ejere, jf. Den Juridiske Vejledning C.C.3.1.7.8

[(743)](#bookmark720) Begrebet "væsentligt omfang" er identisk med begrebet, som det anvendes i anpartsindgrebet i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 og 11, og lægger sig i praksis op ad den praksis, som gælder reglerne om arbejdsindsats i etable­rings - og iværksætterkontoloven. Som en vejledende regel anses en personlig arbejdsindsats på 50 timer om måneden for at være en væsentlig arbejdsind­sats. Se Den Juridiske Vejledning C.C.3.1.5.

[(744)](#bookmark719) Tilladelse kan gives i tilfælde, hvor kalenderåret vanskeligt kan anvendes, jf. cirk 1996 72 pkt. 24.1.

[(745)](#bookmark721) Adgangen til individuel fastsættelse af afskrivningssatser omfatter if. cirk 1996 72 pkt. 24.1 såvel de tilfælde, hvor skatteyderen for indkomståret 1988 og tidligere har haft et andet afskrivningsgrundlag end de øvrige ejere, som de tilfælde, hvor der er købt en brugt anpart eller forlods afskrevet ved anven­delse af investeringsfonds- eller etableringskontomidler. Har en skattepligtig med anparter i flere virksomheder fælles afskrivningssaldo for aktiverne i disse virksomheder, kan der fortsat foretages individuelle afskrivninger på den fælles saldoværdi. Som nævnt i noten til § 29, stk. 1, kan der for anparter i flere virksomheder omfattet af reglerne ikke etableres fælles afskrivnings­saldo.

[(746)](#bookmark722) Stk. 4 er indsat ved L 1996 488.

Bestemmelsen er ændret ved L 2020 738, hvorved henvisningen til »andele i vedvarende energi-anlæg« er udgået. Ændringen er en konsekvens af ophæ­velsen af køberetsordningen.

Der henvises til § 8 P med tilhørende noter.

[(747)](#bookmark723) Bestemmelsen er oprindelig indsat ved L 1999 218 med virkning fra indkomståret 1999. Se hertil cirk 1999 99. Bestemmelsen vedrørte kun be­handling for alkoholmisbrug; anden arbejdsgiverfinansieret sundhedsbehand­ling var som hovedregel et skattepligtigt personalegode, jf. bl.a. TfS 1998 98 H. VedL 2002 389 blev anvendelsesområdet for skattefrihedsbestemmel­sen udvidet væsentligt med virkning fra 2002. VedL 2004 1392 blev bestem­melsen udvidet til også at omfatte arbejdsgiverens afholdelse af udgifter til rygeafvænning. Ved L 2011 1382 er anvendelsesområdet igen indskrænket, således at skattefriheden nu alene omfatter arbejdsgiverbetalt misbrugsbe­handling og rygeafvænning. Dette har virkning fra og med indkomståret 2012 - dog 2013, hvis indkomståret 2012 var påbegyndt før 2012-01-01.

[(748)](#bookmark724) Skattefriheden omfatter alle de udgifter, behandlingen nødvendiggør. Udgifter til rygeafvænning omfatter udgifter til terapi og rådgivning samt farmakologiske hjælpemidler som nikotinplastre etc.

[(749)](#bookmark730) Skattefrihed i forbindelse med forsikringsdækning afskæres således ikke, fordi en eller flere medarbejdere af konkrete årsager ikke kan optages i en forsikring. Det er en betingelse, at frasorteringen sker på et konkret grundlag, således at der i videst muligt omfang sker dækning af de ansatte.

[(750)](#bookmark732) If. SKM 2007 71 SR ville en arbejdsgiverfinansieret sundhedsforsikring være omfattet af § 30 (dagældende), selv om virksomheden tilbød medarbej­derne forsikringen på uens økonomiske vilkår. Tilsvarende ville en ordning være skattefri, selvom forsikringen kun kunne tilbydes medarbejdere med bopæl i Danmark, jf. SKM 2007 373 SR.

[(751)](#bookmark733) Stk. 7 er indsat ved L 2021 533 med virkning fra og med indkomståret 2020.

[(752)](#bookmark725) Bestemmelsen medfører en skattefritagelse af arbejdsgiverbetalte goder i form af test for COVID-19. Det har ikke betydning for skattefritagelsen,

hvilken testform der benyttes. Endvidere omfattes test for antistoffer for COVID-19. Test for andre sygdomme er ikke omfattet.

Skattefritagelsen omfatter desuden goder i form af personlige værnemidler, der har til formål at begrænse spredningen af smitte med COVID-19, når personer erhverver værnemidlet som ledi et ansættelsesforhold. Ved person­lige værnemidler, der har til formål at begrænse spredningen af smitte med COVID-19, forstås alt udstyr, herunder beklædning, der er bestemt til at skulle beskytte en selv eller andre mod smitte med COVID-19, og ethvert tilbehør, der tjener dette formål. Det omfatter således bl.a. masker, mundbind, visir og handsker. Det er ikke en betingelse for skattefritagelsen, at det pågæl­dende værnemiddel er CE-godkendt/godkendt som personligt værnemiddel. Skattefritagelsen gælder, når goderne gives af en arbejdsgiver eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt eller som led i virket som medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommu­nalbestyrelser.

[(753)](#bookmark727) Skattefriheden efter 1. pkt. omfatter test af personen selv og dennes hus­stand for COVID-19 og test for antistoffer for COVID-19 og personlige værnemidler, der har til formål at begrænse spredningen af smitte med COVID-19, til personen selv og dennes husstand.

Ved personens husstand forstås de personer, som den skattepligtige deler folkeregisteradresse med, jf. § 6, stk. 1, i cpr-loven.

[(754)](#bookmark728) Stk. 8 er indsat ved L 2021 533 med virkning fra og med indkomståret 2020.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at der ikke kan opstå tvivl om, at arbejdsgivere m.fl. har fradragsret for udgifter til test og personlige værne­midler, der for deres ansatte mv. er omfattet af den foreslåede skattefritagelse i stk. 7.

[(755)](#bookmark729) På samme måde som med bestemmelserne i § 30 om skattefrihed for ar­bejdsgiverbetalt sundhedsbehandling er anvendelsesområdet ved L 2011 1382 indskrænket væsentligt, således at fradragsretten nu alene omfatter ud­gifter til misbrugsbehandling og rygeafvænning. Dette har virkning fra og med indkomståret 2012 - dog 2013, hvis indkomståret 2012 var påbegyndt før 2012-01-01.

[(756)](#bookmark726) Som vejledende norm, jf. etableringskontoloven, mindst 50 timer måned­ligt.

[(757)](#bookmark731) Det er altså ikke et krav, at medarbejderne har accepteret tilbudet.

[(758)](#bookmark734) § 31 er indsat ved L 1999 955 med virkning for udgifter afholdt i ind­komståret 2000 og senere og med baggrund i et ønske om at styrke virksom­hedernes sociale ansvar over for deres medarbejdere. Formålet var desuden at skabe klare regler på et område, hvor praksis ikke var helt entydig. Dette gælder i særlig grad spørgsmålet om befordring til og fra uddannelsesinstitu­tioner. Der skal efter bestemmelsen ikke sondres mellem, om den pågældende uddannelse er efteruddannelse, grunduddannelse eller videreuddannelse, idet alle typer af uddannelser og kurser - bortset fra uddannelser eller kurser af privat karakter, jf. stk. 2 - er omfattet. Se cirk 2000 77 pkt. 3.

Bestemmelsen omfatter ikke uddannelsesudgifter afholdt før et ansættelses­forholds påbegyndelse.

[(759)](#bookmark736) Arbejdsgiverbetalt uddannelse kan være finansieret ved en ændring af lønnens sammensætning. Der findes en række eksempler fra praksis. Se fx SKM2010.56.SR, SKM2010.133.SR, SKM2010.526.SR, SKM2010.683.SR og SKM2014.175.SR.

Skatterådet har i SKM2019.283.SR fastslået, at en aftale om lønomlægning ikke må indebære, at medarbejderen kan bruge et eventuelt overskydende beløb fra lønnedgangen på andre udgifter, såsom undervisningsmateriale, logi, befordring, kost og småfornødenheder. Såfremt ordningen får karakter afen egentlig opsparing, hvor medarbejderen kan disponere over”et oversky­dende beløb”, er nedgangen i kontantlønnen ikke reel.

[(760)](#bookmark737) Bestemmelsen kan anvendes, når aftalen om ydelser til dækning af uddan­nelsesudgifter indgås senest ved ophøret af ansættelsesforholdet. Der kan endvidere være skattefrihed for kurser til sygemeldte medarbejdere, jf. SKM 2010.861 SR.

I SKM 2005 242 LSR ansås værdien af et MBA-kursus, som i en jobskifte- situation blev betalt af skatteyderens nye arbejdsgiver if. ansættelsesvilkårene, for omfattet af reglerne om skattefrihed i § 31. SKM 2005 417 LR: En ydelse, som en medarbejder skulle godtgøre sin nuværende arbejdsgiver som følge af brud på en uddannelsesaftale, ville ikke, hvis den blev betalt af en ny ar­bejdsgiver, være skattefri efter § 31. SKM 2010 520 SR: Familierådgivning og familieterapi kunne ikke anses for uddannelse i relation til § 31.

[(761)](#bookmark738) Sidstnævnte er indsat ved L 2008 519 for at skabe ligestilling mellem direkte arbejdsgiverfinansiering og udbetalinger fra fonde mv., som måtte blive anvendt som mellemled mellem arbejdsgivere og arbejdstagere i forbindelse med selvvalgt uddannelse.

[(762)](#bookmark739) Henvisningen til § 48 i lov om aktiv beskæftigelsesindsats i 5. og 8. pkt. er indsat ved L 2019 551 med virkning fra 2020-01-01. Det er en konsekvens af, at der er indført en ny hovedlov for den aktive beskæftigelsesindsats (L 2019 548), hvori § 73 b videreførtes som § 48. Ændringen medfører således ikke indholdsmæssige ændringer.

[(763)](#bookmark740) 5. og 6. pkt. blev ændret ved L 2002 135 med virkning fra 2001-01-01, idet dog bestemmelsen om tilskud til deltagerbetaling efter lov om støtte til voksenuddannelse (VUS) fik virkning fra 2000-01-01. Ved L 2006 565 æn­dredes bestemmelsen med henblik på at ligestille personer, der er visiteret til et fleksjob med forsikrede ledige.

[(764)](#bookmark741) Det er et krav for skattefriheden, at uddannelsen eller kurset har et er­hvervsmæssigt sigte for modtageren. Der stilles imidlertid ikke krav om, at uddannelsen eller kurset har relevans for arbejdet hos arbejdsgiveren, og det er således tilstrækkeligt, at uddannelsen eller kurset har en vis erhvervsrele­vans. Af eksempler på kurser mv. af udekkende privat karakter, kan nævnes SKM 2011 333 SR, hvor et seniorkursus, der hovedsageligt beskæftigede sig med emner, der har til formål at forberede til eller takle tilværelsen som senior, ikke var skattefrit for modtageren. Arbejdsgiverbetalt familierådgiv­ning og familieterapi er i udgangspunktet heller ikke skattefrit. Dog vil der være skattefrihed, såfremt kurset har til formål at styrke og udvikle kompe­tencer hos de ansatte eller ledelsen til at håndtere eller løse konflikter på ar­bejdspladsen jf. SKM 2010 520 SR.

Såfremt arbejdsgiveren betaler for uddannelse eller kurser, som vedrører medarbejderens private interesser eller hobbyer, vil ydelsen være skattepligtig for medarbejderen som lønaccesorium efter § 16. Uddannelse og kurser til hovedaktionærer eller deres familie, der er af privat karakter, vil kunne anses som udlodning efter § 16 A.

[(765)](#bookmark749) Hvis arbejdsgiveren efter lov eller bekendtgørelse har pligt til at afholde udgiften til kørekort for sine medarbejdere er udgiften omfattet af skattefri­heden. Det gælder fx erhvervsuddannelsen til personvognsmekaniker, hvor arbejdsgiveren har pligt til at betale lærlingens kørekort som et led i uddan­nelsen.

I andre tilfælde vil erhvervelse af kørekort anses for at være af privat karakter, at det ikke er omfattet af skattefriheden, uanset at erhvervelse af alm. kørekort er nødvendigt for arbejdets udførelse.

[(766)](#bookmark750) For at undgå, at uvedkommende private udgifter omfattes af skattefriheden, er det en betingelse, at udgifterne er relevante for uddannelsen eller kurset. Udgifter til bøger, som indgår i pensum, anses under alle omstændigheder for relevante.

Stilles computer og datakommunikationsforbindelse til rådighed for medar­bejderen i forbindelse med uddannelsen eller kurset, finder § 16, stk. 12 og 13, anvendelse.

[(767)](#bookmark735) Der kan udbetales skattefri befordringsgodtgørelse efter stk. 5. Bestem­melsen supplerer de almindelige regler om befordringsgodtgørelse og -fradrag i §§ 9 B-9 D. Praksis for udbetaling af skattefri godtgørelse af erhvervsmæs­sige befordringsudgifter gælder tilsvarende ved uddannelsesbefordringsgodt­gørelse.

Medarbejderen kan vælge at benytte de almindelige regler om befordrings­godtgørelse og -fradrag i §§ 9 B-9 D, frem for reglerne om befordring til et uddannelsessted i LL § 31, stk. 5. For at kunne få befordringsgodtgørelse eller -fradrag efter de almindelige regler, er det en forudsætning, at der er tale om befordring til en arbejdsplads. Et uddannelsessted betragtes kun som

en arbejdsplads, hvis der er tale om undervisning i efteruddannelsesøjemed som led i arbejdet.

En efteruddannelse har til formål at vedligeholde og ajourføre den viden eller de kvalifikationer, som kræves for at medarbejderen kan varetage sit aktuelle arbejdsområde. I visse tilfælde kan efteruddannelse på en videregående ud­dannelse efter art og omfang anses for at være en videregående uddannelse med den konsekvens, at uddannelsesstedet ikke kan betragtes som en arbejds­plads. En grund- og videreuddannelse medfører en opkvalificering til en anden og eventuel højere kvalificeret funktion. Sondringen er ikke skarp. Se SKM2008.114.VLR, hvor landsretten fandt, at en kaptajn i Forsvaret, som gennemførte en ingeniøruddannelse på univeristetet efter aftale med Forsvaret, ikke kunne foretage befordringsfradrag til uddannelsesstedet efter § 9 C, uanset at kaptajnen havde fået fuld løn og stod til rådighed for Forsvaret under hele uddannelsen.

[(768)](#bookmark742) Det er en betingelse for skattefrihed, at befordringen foretages i egen bil eller motorcykel, herunder i en ægtefælles eller en samleveres bil eller mo­torcykel.

[(769)](#bookmark743) Der henvises alene til satsen, der fastsættes efter § 9 C, stk. 1. Det vil sige, at transportvejen ikke reduceres med 24 km, eller at der anvendes en lavere sats for kørsel over 100 km. pr. dag, som det er tilfældet efter § 9 C.

Satsen udgør 1,98 kr./km i 2019, jf bkg 2018 1308.

[(770)](#bookmark744) Arbejdsgiveren kan skattefrit dække de faktiske udgifter til befordring med andre transportmidler end egen bil eller motorcykel. Det er en betingelse, at udgifterne er dokumenterede ved eksterne orginale bilag.

[(771)](#bookmark745) Som det fremgår, må medarbejderen vælge, hvilket regelsæt der skal an­vendes. De kan ikke kombineres, fx således at § 9 B anvendes de første 60 dage og § 31 for resten af tiden. Det regelsæt, der vælges, skal bruges under hele den pågældende uddannelse.

Sidste pkt. i stk. 5 har kun virkning, når den uddannelsessøgende eller kursi­sten efter 2000-01-01 har modtaget befordringsgodtgørelse efter § 9 B til befordring i forbindelse med uddannelse eller kursus, jf. § 5, stk. 5, i L 1999 955.

[(772)](#bookmark746) Det er ved L 2002 135 præciseret, at uddannelsesudgifter, der ikke er dækket skattefrit af arbejdsgiveren, kun kan fratrækkes af lønmodtageren m.v., hvis en sådan fradragsret følger af skattelovgivningens almindelige regler, navnlig § 9, jf. statsskattelovens § 6 a. Om uddannelsesudgifter som led i en bruttotrækordning, se SKM 2004 46 LSR og SKM 2006 441 SR. Smh. noter til § 16.

[(773)](#bookmark748) Oprindeligt indsat ved L 1968 191.

[(774)](#bookmark747) Nr. 3 er senest ændret ved L 2017 1555, som erstattede selvangivelsesbe­grebet af et oplysningsbegreb.

[(775)](#bookmark751) Bestemmelsen er indsat ved L 1993 428 § 1, med virkning for formuego­der, der afstås og erhverves 1993-05-19 eller senere. Ved L 1995 313 blev bestemmelsen udvidet til også at omfatte de indkomstarter, som til og med indkomståret 1995 har været særlig indkomst, jf. § 14, stk. 4, i den samtidig ophævede lov om særlig indkomstskat mv.

[(776)](#bookmark752) Reglen er ifølge forarbejderne nødvendig, idet fortjenester af denne om­handlede art normalt ikke indgår i en forskudsregistrering, hvilket kan skabe opkrævningsvanskeligheder.

[(777)](#bookmark753) Bestemmelsen, som finder anvendelse for både fuldt og begrænset skat­tepligtige, giver med visse begrænsninger adgang til at modregne pålignet udenlandsk indkomstskat i dansk skat af samme indkomst efter metoden »almindelig credit«.

Ved anvendelsen af bestemmelsen skal både den samlede skattepligtige indkomst og den del heraf, som stammer fra kilder i udlandet, opgøres efter danske skatteregler. Der gives ikke fradrag for de udenlandske skatter i ind­komsten. På grundlag af den opgjorte skattepligtige indkomst beregnes de danske indkomstskatter på sædvanlig vis. I de beregnede skatter fradrages herefter den skat, som er betalt i udlandet af indkomsten fra kilder der.

Lempelsen kan højst udgøre det mindste af beløbene:

1. Den udenlandske skat.

2. Den del af den samlede danske skat, der falder på udlandsindkomsten.

Har skatteyderen lempelsesberettigede indkomster fra flere fremmede stater, beregnes maksimumslempelsen hver stat for sig.

Lempelsesberegningen foretages særskilt for hver af de skatteberegninger, der skal foretages efter personskattelovens §§ 6-8 a.

§ 33 er en intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er en indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. TfS 2000 69 LSR.

Der henvises til CIRK 1994 129 om personskatteloven afsnit J og CIRK 1996 72 pkt. 5.1.

[(778)](#bookmark753) Lempelsesreglerne i § 33 omfatter faktisk betalte udenlandske ind­komstskatter og særlige indkomstskatter, herunder udenlandske lokale ind­komstskatter, men ikke formueskatter. Se CIRK 1996 72, pkt. 5.1.1.

I SKM 2014 32 SR kunne Skatterådet ikke bekræfte, at der ved selskabets skatteberegning kunne ske lempelse efter § 33 for betalt svensk "avkastnings- skat" vedrørende svenske kapitalforsikringer, idet der er tale om en formu­eskat.

[(779)](#bookmark754) Det fremgår af Den Juridiske Vejledning ansnit C.F.4.1, at det kun er skat, der er betalt i kildelandet, som er omfattet af § 33. Kildelandet anses i relation til lønindkomst for at være det land, hvor arbejdet er udført. Hvis arbejdet er udført i et andet land end arbejdsgiverens hjemland, kan der efter Skattestyrelsens opfattelse ikke gives lempelse for skat, der betales i arbejds­giverens hjemland. Det betyder også, at der ikke kan gives lempelse i tilfælde, hvor den skattepligtige udfører arbejde i Danmark for en udenlandsk arbejds­giver.

En ambassade udgør en del af modtagerstatens territorium. Se evt. justitsmi­nisterens svar til retsudvalget 2010-11, alm. del, [spørgsmål 345](https://www.ft.dk/samling/20101/almdel/reu/spm/345/svar/763792/930655.pdf)

I SKM2020 108 SR bibeholdt skatteyder sit arbejde hos et dansk universitet ved flytning til Frankrig. Skatterådet kunne bekræfte, at skatteyder kunne anvende § 33 til at undgå dobbeltbeskatning af sin franske lønindkomst, dvs. den del af skatteyders lønindkomst, som kunne henføres til arbejde i Frankrig. Skatteyderens lønindkomst fra det danske universitet vedrørende undervis­ningsopgaver skulle i det hele anses for dansk indkomst i lighed med Landsskatterettens afgørelse i SKM2007 424 LSR. Det var herefter alene skatteyders lønindkomst fra det danske universitet vedrørende forskningsop­gaver, der kunne anses for fransk lønindkomst, fordi dette arbejde i det hele udføres i Frankrig. Det var således alene være fransk skat af denne lønind­komst, som ville kunne føre til lempelse af dobbeltbeskatning ifølge § 33 i forbindelse med dansk beskatning af den skattepligtiges lønindkomst.

[(780)](#bookmark755) Den udenlandske skat skal være opkrævet (pålignet) direkte af den udenlandske skattemyndighed som skat af den udenlandske indkomst.

I SKM2019.634.ØLR udtalte Landsretten, at det er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at der er betalt skat til en fremmed stat af indkomst oppebåret i den pågældende stat, og at der dermed er grundlag for lempelse af skattebe­talingen til Danmark efter § 33.

Det er ikke en betingelse for modregning, at den udenlandske skat er betalt i det indkomstår, den vedrører, men skatteyderen skal kunne dokumentere, at den er pålignet eller indeholdt. Skatten behøver ikke at være betalt i det indkomstår, den vedrører. En senere påligning og betaling af skat til udlandet berettiger til nedslag i det indkomstår, hvor indkomsten er optjent. Se CIRK 1996 72, pkt. 5.1.1, og Den juridiske vejledning C.F.4.1.

I et tilfælde, hvor et udenlandsk sambeskattet datterselskab efterfølgende opnåede ret til tilbagebetaling af amerikanske skatter på grund af underskud (carry back), skulle den danske creditberegning efter § 33 genoptages, jf. TfS 1989 44 SKM.

[(781)](#bookmark756) Bestemmelsen vedrører kun indkomstskatter og giver således ikke hjemmel for modregning med eller i fx formueskat, ejendomsskatter, bo- og gaveafgif­ter. Derimod antages bestemmelsen også at omfatte skat på kapitalgevinster. Hvor der ved afståelse af fast ejendom i udlandet er betalt udenlandsk skat af såvel ejendomsavancen som genvundne bygningsafskrivninger, kan der gives credit for hele den udenlandske skat i dansk skat af samme størrelse, selvom den danske skat kun vedrører genvundne afskrivninger, jf. TfS 1987

269 Ø, der drejede sig om den tilsvarende creditregel i dobbeltbeskatnings­overenskomsten mellem Danmark og Grønland.

Noget lignende må formentlig gælde, hvor det er den udenlandske beskatning, der kun omfatter genvundne afskrivninger, mens der i Danmark tillige er betalt skat af ejendomsavancen. Tilsvarende kunne grønlandsk skat af fortjeneste ved afståelse af en advokatvirksomheds inventar og goodwill modregnes i den avanceskat, der skulle betales i Danmark, selv om den kun vedrørte inventaret, jf. TfS 1993 80 LSR. Se også TfS 2000 416 LSR.

Selvom der i den skattepligtige (global)indkomst indgår indkomst fra flere lande, men således at indkomsten er positiv i nogle lande og negativ i andre, er det den samlede nettoindkomst, der indgår i lempelsesberegningen, jf. LSRmedd 1976 99 og TfS 1988 429 LSR.

Der kan kun gives nedslag for betalt skat i udlandet, hvis den udenlandske indkomst er positiv, når den bliver opgjort efter danske regler. Den udenland­ske indkomst skal opgøres efter nettoprincippet i § 33 F. Se LSR 1984, 174 og SKM 2008 910 SR.

I SKM 2019 484 HR fastslog Højesteret, at § 33 (sammenholdt med artikel 25 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst) ud fra dens ordlyd og forarbejder skulle forstås sådan, at adgangen til creditlempelse som følge af dobbeltbeskatning forudsætter, at der er sket beskatning i Danmark af den indkomst, som er blevet beskattet i udlandet. I den konkrete sag var det samlede resultat af virksomhederne i virksomhedsordning negativt, og der var derfor ikke beregnet nogen virksomhedsskat i Danmark, og der var heller ikke på anden måde svaret indkomstskat i Danmark af overskuddet i den svenske del af virksomhedsordningen. Den skattepligtige kunne derfor ikke opnå creditlempelse for den skat, der var betalt i Sverige.

Er en udenlandsk indkomst ikke skattepligtig i Danmark, kan der kun gives nedslag for den betalte skat i udlandet, hvis der i den danske indkomstopgø­relse indgår andre indkomster, der er knyttet til den samme indkomstkilde i udlandet.

Også i relation til lempelse efter § 33 anses arbejdsmarkedsbidraget som en indkomstskat.

[(782)](#bookmark757) Bestemmelserne i § 33 må sammenholdes med mulighederne for lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I en sag om, hvorvidt indkomsten i et schweizisk kommanditselskab med danske deltagere skulle anses for indtjent i Schweiz eller henføres direkte til de danske kommanditister, udtalte Højesteret, at det må tilkomme de danske skattemyndigheder - i overensstem­melse med dansk skatteretspraksis - at afgøre, om Schweiz har et »ubetinget krav« på at oppebære de erlagte skattebeløb, jf. TfS 1989 605. Se hertil Aage Spang-Hanssen i TfS 1989 604 og B. Munch Pedersen i TfS 1989 651. I TfS 2000, 691 LSR fandt Landsskatteretten, at et dansk selskab frit kunne vælge mellem at anvende lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller § 33. Landsskatteretten fandt ikke, at selskabet indirekte havde valgt lempelse efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, fordi selskabet ikke havde selvangivet den udenlandske indkomst.

[(783)](#bookmark759) Stk. 3 er indsat ved L 1992 219, der bl.a. implementerede direktivet om fusion, spaltning mv. i dansk lovgivning med virkning fra og med 1992-01­01. Bestemmelsen vedrører tilfælde, hvor et indskydende dansk selskab har et fast driftssted i et EU-land, der ikke er identisk med det land, hvori det modtagende selskab er beliggende. Danmark kan for så vidt angår dette driftssted gennemføre sædvanlig ophørsbeskatning ved fusionen mv., men efter § 33, stk. 3, skal der så gives credit for den skat, som driftsstedsstaten kunne have opkrævet som følge af ejerskifte for driftsstedet, hvis ikke fusions­direktivet havde forhindret dette. Der er altså tale om forlods credit for udenlandsk skat, der senere kan blive pålignet ved afståelse mv. af det faste driftssted i tredjelandet.

Ved L 1996 487 er fast ejendom i udlandet sidestillet med et fast driftssted i relation til bestemmelsen.

[(784)](#bookmark764) Stk. 4 er indsat ved L 2005 1182 med virkning for fusioner, spaltninger, tilførsel af aktiver og aktieombytninger med fusionsdato, spaltningsdato, til­førselsdato og ombytningsdato 2006-01-01 eller senere.

Bestemmelsen minder om stk. 3, men adskiller sig fra denne ved også at omfatte aktieombytninger. Baggrunden er, at en aktieombytning, hvor en

dansk deltager i et udenlandsk transparent selskab ombytter sine andele heri med aktier i et ikke-transparent selskab, udløser dansk skat. Den danske sel­skabsdeltager anses i dette tilfælde for at have solgt en andel af aktiver og passiver i det udenlandske transparente selskab, da aktiverne glider ud af dansk beskatningsret. Det er ikke tilfældet ved en aktieombytning mellem to ikke-transparente selskaber. I disse tilfælde påvirkes beskatningsretten til aktiver og passiver i de berørte selskaber ikke af aktieombytningen.

[(785)](#bookmark773) Stk. 5 er indsat ved L 1995 312 og har virkning fra 1994-11-02. Bestem­melsen skal forhindre dobbeltbeskatning i tilfælde, hvor der sker ophørsbe­skatning som følge af, at et selskabs ledelse flytter sit sæde til udlandet. Dobbeltbeskatning kan opstå, hvis den danske ophørsbeskatning omfatter aktiver og passiver i et udenlandsk fast driftssted, som også bliver udsat for beskatning i udlandet. Der gives derfor en (fiktiv) credit for den skat, som vedkommende land ville have kunnet påligne selskabet, såfremt der var sket afståelse på tidspunktet for flytningen af ledelsens sæde, jf. tilsvarende stk. 4, vedr. fusion.

Ved L 1996 487 er fast ejendom i udlandet sidestillet med et fast driftssted i relation til bestemmelsen.

Se i øvrigt cirk 1997 82 afsnit 4.1.3.

[(786)](#bookmark774) Ved L 2005 1182 er reglen i stk. 5 udvidet til også at gælde, hvor beskat­ningen udløses som følge af, at et SE- eller et SCE-selskab flytter sit vedtægtsmæssige hjemsted fra Danmark til udlandet.

[(787)](#bookmark778) Stk. 6 er indsat ved L 2015 202 og indebærer, at personer, der exitbeskattes i henhold til kildeskattelovens § 10, stk. 1, kan få creditlempelse efter § 33, stk. 1 og2, eller lempelse efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den skat, som den pågældende stat, Grønland eller Færøerne kunne have pålignet overskud eller kapitalvinding i et fast driftssted eller en fast ejendom, såfremt det faste driftssted eller den faste ejendom var afstået på samme tidspunkt.

Bestemmelsen svarer til stk. 5 om creditlempelse ved ophør af selskabers fulde skattepligt.

[(788)](#bookmark781) Se hertil cirk 1997 82 afsnit 6.4. Ved sambeskatning med udenlandske datterselskaber er der efter bestemmelsen ikke mulighed for at anvende lempelsesreglerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, dvs. at anvendelse af exemptionsmetoden eller bestemmelser om matching credit er afskåret. Sambeskattede selskaber kan alene opnå dobbeltbeskatningslempelse efter creditbestemmelsen i stk. 1.

[(789)](#bookmark758) 2. pkt., der udvider creditmuligheden til bl.a. dansk skat, som er pålignet et udenlandsk, sambeskattet selskabs faste driftssted i Danmark, er indsat ved L 2003 1215.

[(790)](#bookmark760) Bestemmelsen i sidste pkt., der er indført ved L 2003 1215, skal modvirke uønsket brug af creditmuligheden. Når et udenlandsk datterselskab, der efter en periode med underskud begyndte at give overskud, ville koncernen med de tidligere regler have et incitament til at lade datterselskabet udskyde an­vendelsen af sine fradragsmuligheder (fx afskrivninger) ved den udenlandske indkomstopgørelse. Den yderligere skattebetaling i udlandet, som dette medførte, fragik nemlig i det danske moderselskabs skat af dets genbeskat- ningspligtige underskud, og var dermed så at sige gratis. Datterselskabet kunne så efter ophøret af sambeskatningen anvende de udskudte fradragsmu­ligheder ved opgørelsen af den udenlandske indkomst.

[(791)](#bookmark761) Det skyldes, at indkomsten i disse tilfælde vil være skattefritaget i Dan­mark efter andre regler.

[(792)](#bookmark762) DIS-ordningen i sømandsbeskatningslovens §§ 5-8 medfører overordnet, at søfolk, der arbejder om bord på skibe, der er registreret i Dansk Internatio­nalt Skibsregister eller et skibsregister i en anden EU- eller EØS-medlemsstat, og som anvendes til formål, der vil kunne omfattes af tonnageskatteloven, fritages for indkomstbeskatning i Danmark. Den sparede skat tilfalder rede­rierne i form af statsstøtte. Da der i disse tilfælde ikke pålignes en egentlig indkomstskat, kan søfolkene ikke få lempelse efter § 33.

Henvisningen til sømandsbeskatningsloven er ændret ved L 2019 1583. Ændringen indebærer en præcisering af henvisningen til DIS-ordingen, hvorved det tydeliggøres, at bestemmelsen ikke alene gælder for tilfælde

omfattet af sømandsbeskatningslovens § 5, men også tilfælde, hvor § 5 efter sømandsbeskatningslovens §§ 5 b-8 finder tilsvarende anvendelse.

[(793)](#bookmark763) Stk. 8 er indsat ved L 1996 487. Reglen skal mindske følgerne af, at fragtskatter som bruttoskat opkræves på et grundlag, der er højere end den danske nettoindkomst, hvorfor der kan mistes credit efter stk. 1, fordi der ikke er (tilstrækkelig) dansk skat at modregne i.

Se nærmere cirk 1997 82 afsnit 5.9.

Fremførselsadgangen var tidligere begrænset til 5 år, men er ved L 2002 313 gjort tidsubegrænset med virkning for underskud mv. opstået i indkomståret 2002 eller senere.

[(794)](#bookmark765) § 33 A er oprindeligt indsat ved L 1975 649 og herefter nyaffattet ved L 1982 245 samt L 1994 1115. Bestemmelsen blev ophævet ved L 2012 921 og efterfølgende genindført ved L 2012 1395 med samme indhold og samme virkningstidspunkt som ophævelsestidspunktet. Retsstillingen, som den var før ophævelsen, blev herved genoprettet.

Bestemmelsen medfører en skattelempelse for lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, der erhverves under midlertidigt ophold i udlandet. I mange tilfælde vil udenlandsk lønindkomst, der skal medregnes i den danske skattepligtige indkomst, være beskattet i udlandet. For at undgå, dobbeltbe­skatning i sådanne tilfælde har Danmark indgået aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning med en række lande. Der findes en oversigt over Danmarks såkaldte dobbeltbeskatningsoverenskomster i Den juridiske vejledning C.F.9.2.

§ 33 A eren intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er en indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land, fx Frankrig eller Spanien, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en dobeeltbeskatningsoverenskomst. Lempelsesmetoden, der kan anvendes efter § 33 A, kaldes exemption med progressionsforbehold. Det betyder, at den udenlandske indkomst bliver medregnet i den skattepligtige indkomst, og der beregnes skat af såvel dansk som udenlandsk indkomst. Der bliver herefter givet et nedslag i de beregnede skatter, der svarer til den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst. Den udenlandske indkomst bliver således taget i betragtning ved beregningen af den procentsats, skatteyderens øvrige indtægter beskattes med. Det er den udenlandske nettoindkomst, dvs. indkomsten efter de fradrag, der kan henføres til denne, der indgår i lempelsesberegningen, jf. SKM 2006 663 LSR.

Se endvidere cirk 1996 72 pkt. 5.2, Den juridiske vejledning C.F.4.2, Vejled­ningen: Skatten - ved arbejde i udlandet (P nr. 24) samt Steen Askholt i SR- Skat 2007 141 og SR-Skat 2007 373. Om lempelse ved forskudsansættelsen, se noten til stk. 4.

[(795)](#bookmark766) Bestemmelsen finder anvendelse for personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, og medfører alene en skattelempelse for den udenlandske løn­indkomst. Skattepligtsforholdet ændres ikke, og lønmodtageren vil således fortsat være fuldt skattepligtig til Danmark af øvrige indtægter under udlands­opholdet.

Ophører den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 inden udløbet af 6- månedersperioden, kan den skattepligtige anvende reglerne i § 33 A, stk. 1, på lønindkomst, der er optjent inden skattepligten ophørte, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, jf. stk. 1, 4. pkt.

I SKM 2001 194 TSS fandt Told- og Skattestyrelsen, at grænsegængere i henhold til kildeskattelovens §§ 5 A-5 D kan få skattelempelse efter § 33 A uden at være fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, hvis betingelserne i § 33 A ellers er opfyldt.

[(796)](#bookmark766) »Riget« omfatter i denne forbindelse Danmark, Færøerne og Grønland, herunder dansk, færøsk og grønlandsk luftrum, territorialfarvand og konti­nentalsokkel.

I LSRM 1986 65 LSR fandt Landsskatteretten, at reglen om »ophold uden for riget«, ikke var begrænset til arbejdsophold. Ophold i flere lande gælder som en samlet opholdsperiode.

Hvis der under udlandsopholdet erhverves lønindkomst for arbejde udført i Danmark, er udlandsopholdet afbrudt. Det gælder, selv om arbejdet i Danmark har været af kortvarig karakter.

Oppebærer lønmodtageren lønindkomst i forbindelse med sygdom eller barsel, herunder sygedagpenge eller barselsdagpenge, under et ophold i Danmark, anses udlandsopholdet ikke for afbrudt. Hvis der udføres arbejde i Danmark under en barselsorlov, afbrydes udlandsopholdet dog, medmindre der er tale om nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

Udlandsopholdet anses ikke for afbrudt, hvis lønmodtageren modtager løn under et kortvarigt kursus i Danmark, der har direkte forbindelse med det arbejde, der udføres i udlandet.

Den indkomst, der modtages ved ophold i Danmark under sygdom, barsel eller kursus, er ikke indkomst optjent ved ophold uden for riget og kan derfor ikke lempes efter § 33 A.

Reglen omfatter som udgangspunkt ikke lønmodtagere, der er beskæftiget ved et arbejdssted inden for riget og i medfør af denne ansættelse foretager rejser i udlandet, fx forretningsrejsende, tilsynsførende eller eksportchauffører. Se dog SKM 2016 34 LSR, hvor Landsskatteretten fandt, aten lastbilchauffør var berettiget til lempelse efter § 33 A.

[(797)](#bookmark767) 6-månedersreglen skal ifølge TfS 1995 137 LSR forstås som en måneds­regel, således at et udlandsophold, der strækker sig over 183 dage (fx fra den 23. marts til den 21. september), ikke er tilstrækkeligt, jf. tilsvarende SKM 2003 405 HR. Hvis et udlandsophold starter fx den 23. marts, kan det tidligst afsluttes den 22. september for at opfylde reglen.

Der kan ikke gives lempelse efter § 33 A, hvis et udlandsophold afbrydes eller definitivt ophører, inden opholdet uden for riget udgør mindst 6 måneder. Det gælder også, selvom afbrydelsen eller det definitive ophør skyldes årsager, som lønmodtageren ikke selv har indflydelse på, fx afskedigelse eller økono­miske vanskeligheder for arbejdsgiveren, jf. bl.a. LSRM 1981 95 LSR og LSRM 1983 59 LSR.

Ferie i Danmark som afslutning på udlandsopholdet virker altid afbrydende, jf. SKM 2007 883 LSR, hvorimod ferie eller lignende i udlandet - herunder også som afslutning på udlandsopholdet - kan medregnes til udlandsopholdet, jf. bl.a. TfS 1985 676 og TfS 1988 169 LSR.

Som følge af situationen med COVID-19 er der indført en midlertidig lem­pelse af 6-månedersreglen ved L 2020 871 med virkning fra og med indkomst­året 2019. Der henvises til noterne til stk. 6.

[(798)](#bookmark768) Et ophold uden for riget på mindst 6 måneder kan afbrydes af nødvendigt arbejde her i riget, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, uden at retten til skattelempelse efter § 33 A fortabes.

Hvad der forstås ved»nødvendigt arbejde« afgørelse efter en streng vurdering, jf. CIR 1996 72, pkt. 5.2.4. Nødvendigt arbejde i Danmark skal vedrøre ho­vedbeskæftigelsen i udlandet. Det kan fx være, når en person afrapporterer over for bestyrelsen, modtager instrukser eller deltager i kurser, der har direkte tilknytning til det arbejde, som bliver udført i udlandet. Den løn, der modtages for at udføre nødvendigt arbejde i Danmark, er ikke omfattet af § 33 A, jf. stk. 1, 2. pkt.

Har lønmodtageren fx også et bijob i udlandet, vil et arbejdsophold i Danmark, der vedrører bijobbet, afbryde udlandsopholdet set i relation til § 33 A.

I SKM 2010 790 LSR anså Landsskatteretten lønmodtagerens arbejde i Danmark, som bestod af deltagelse i bestyrelsesmøder, aflæggelse af regn­skaber, overdragelse af projekter solgt i Afrika, opdatering og information om nye projekter samt modtagelse af potentielle kunder fra Afrika, som nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet.

[(799)](#bookmark769) 42-dagesreglen er indført ved L 1982 245 med det formål at fjerne usik­kerhed om, i hvilket omfang lønmodtageren kan opholde sig i Danmark under udsendelsen.

Reglen skal ifølge cirk 1996 72 pkt. 5.2.4 forstås således, at der for hver måneds udlandsophold »erhverves ret« til 7 dages hjemmeophold. Ved op­gørelsen af de 42 dage medregnes også brudte døgn, således at fx ankomst til Danmark fredag kl. 12 og udrejse igen mandag kl. 12 medregnes som 4 dages ophold her i landet, jf. TfS 1997 556 ØLD. I SKM 2003 405 HR har Højesteret dog fastslået, at ud- og hjemrejsedagene i forbindelse med udlands­opholdets påbegyndelse og afslutning ikke medregnes i de 42 dage.

Endvidere fandt Højesteret i SKM 2003 209, at bestemmelsen må forstås således, at lempelse er betinget af, at lønmodtagerens ferieophold mv. her i

landet sammenlagt har en varighed på højst 42 dage inden for enhver afsluttet 6-månedersperiode. Dommen må efter SKATs opfattelse forstås således, at et udlandsophold må anses for afbrudt, såfremt lønmodtageren på en given dato har opholdt sig her i riget i mere end 42 dage inden for de seneste 6 måneder, jf. SKM 2004 15 TSS. Hvis betingelserne for lempelse er opfyldt i perioden inden afbrydelsen, mistes denne ret ikke, selvom lønmodtageren efterfølgende har været hjemme mere end 42 dage inden for en 6-måneders- periode.

Det fremgår af SKM 2009 638 SKAT, at i tilfælde, hvor udlandsopholdet afsluttes med ferie, der påbegyndes før 6-månedersdagen for udlandsopholdets start, er det en betingelse for lempelsesreglens anvendelse, at lønmodtageren opholder sig i udlandet på 6-månedersdagen. Det afbryder dog ikke i sig selv et udlandsophold, at lønmodtageren opholder sig her i riget på 6-månederda- gen, såfremt lønmodtageren fortsætter med at arbejde i udlandet efter denne dato. Lønmodtageren kan selv vælge, hvilken udrejsedato der skal anvendes som begyndelsestidspunkt for lempelsesperioden. Denne behøver ikke starte samtidig med en udstationering, men kan starte efter et ophold her i riget på et senere tidspunkt. Derimod er der ikke valgfrihed med hensyn til lempelses­periodens ophør, idet udlandsopholdet afbrydes på det tidspunkt, hvor betin­gelserne for reglens anvendelse ikke længere er opfyldt.

Som følge af situationen med COVID-19 er der indført en midlertidig lem­pelse af 42-dagesreglen ved L 2020 871 med virkning fra og med indkomst­året 2019. Der henvises til noterne til stk. 6.

[(800)](#bookmark770) Lønindkomst omfatter ifølge Den juridiske vejledning C.F.4.2.2.1 både kontant løn, tantieme/bonus, gratialer, godskrivning på konto, løntillæg mv. Lønindkomsten omfatter herudover værdien af skattepligtige naturaleydelser i forbindelse med udførelsen af det pågældende arbejde i udlandet, fx fri bil, fri bolig, fri telefon og fri beklædning.

Løn under ferie medregnes i det år, hvor ferien holdes, selvom lønnen under ferien er optjent inden udlandsopholdet. Løn under ferie er derfor omfattet af § 33 A. Det gælder dog kun for ferie af et normalt omfang set i forhold til udstationeringsperioden. Løn under ferie, der udbetales efter udlandsopholdets ophør, er ikke omfattet af § 33 A, selvom lønnen under ferien er optjent under udlandsopholdet.

Lønaccessorier, der har karakter af engangsydelser, fx gaver og særlige be­lønninger samt fratrædelsesgodtgørelser ved stillingsophør og jubilæumsgra­tialer efter § 7 U, er ikke omfattet LL § 33 A, jf. TfS 1992 347, medmindre de udelukkende udspringer af et ansættelsesforhold i udlandet. Se hertil Se CIR 1996 72 pkt. 5.2.5 og SKM 2019 17 LSR, hvor Landsskatteretten ikke indrømmede lempelse for en fratrædelsesgodtgørelse, idet ydelsen ikke havde en direkte tilknytning til udlandsopholdet, men relaterede sig til en generel tilknytning til arbejdsgiveren gennem en årrække.

Løn i opsigelsesperioden er lempelsesberettiget, selvom personen opholder sig i Danmark i opsigelsesperioden, når lønindkomsten i opsigelsesperioden har direkte tilknytning til arbejdet i udlandet, jf. SKM 2018 117 SKAT.

I SKM 2007 478 SR bekræftede Skatterådet, at der ikke kunne gives nedslag i den danske skat vedrørende aktieoptioner, idet retserhvervelsen blev anset for at være sket på tildelingstidspunktet, og optionerne ansås derfor for optjent i Danmark.

Lempelsesreglen kan ikke anvendes på honorarindtægter fra hverv, der ikke kan karakteriseres som tjenesteforhold, eller på indtægter fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Det er uden betydning, om lønnen erhverves fra en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver.

[(801)](#bookmark771) Ved L 20017 1235 blev arbejdsmarkedsbidraget omkvalificeret fra at være et socialt bidrag til at være en skat på linje med øvrige indkomstskatter. Fra og med 1. januar 2008 gives der således skattelempelse efter § 33 A i arbejdsmarkedsbidraget på samme måde som i indkomstskatten. Se hertil SKM 2008 18 SR.

[(802)](#bookmark772) Den udenlandske lønindkomst medregnes i den skattepligtige indkomst, men den heraf - efter sædvanlige regler - beregnede skat nedsættes forholds­mæssigt. Ved anvendelsen af reglerne i personskattelovens § 13, stk. 2 og 4, om underskudsoverførsel kan der ikke bortses fra udlandsk indkomst, for hvilken der er sket skattenedsættelse efter § 33 A.

Hvor den udenlandske indkomst er omfattet både af § 33 A og af en dobbelt­beskatningsoverenskomst, kan lønmodtageren vælge at anvende dobbeltbe­skatningsoverenskomsten i stedet for § 33 A. Herved opnås, at der ved under­skudsoverførsel mellem ægtefæller skal bortses fra udlandslønnen.

[(803)](#bookmark775) 3. pkt. er indsat ved L 1988 364.

Søfolk kan anvende reglerne i § 33 A til at opnå skattelempelse for lønind­komst ved arbejde om bord på et skib, der er registreret i udlandet eller i Dansk Internationalt Skibsregister, når lønindkomsten er optjent i internatio­nalt farvand eller et fremmed lands farvand, uanset om Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det fremmede land eller ej.

Såfremt lønindkomsten er optjent ved sejlads i et fremmed lands farvand, og Danmark er tillagt beskatningsretten efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det fremmede land, kan søfolk kun opnå halv skattelempelse, jf. stk. 3. Efter de respektive dobbeltbeskatningsoverenstkomster med Chile, Filippi­nerne, Nederlandene og USA kan lønindkomst for arbejde udført om bord på skibe, der sejler i international trafik, kun beskattes i bopælslandet. Det betyder, at danske søfolk kun kan opnå halv lempelse efter stk. 3, når de sejler for rederier, der er hjemmehørende i disse lande.

Lempelsesreglerne i § 33 A har formentligt størst betydning for søfolk, der arbejder om bord på skibe, som er registreret med hjemsted i tredjelande. Det skyldes, at søfolk, der arbejder om bord på skibe, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister eller et skibsregsiter i en anden EU/EØS- medlemsstat kan være skattefritaget efter DIS-ordningen i sømandsbeskat­ningslovens §§ 5-8.

[(804)](#bookmark776) 4. pkt er indsat ved L 1998 1026.

Bestemmelsen giver adgang til lempelse i tilfælde, hvor den fulde skattepligt efter den udstationeredes afrejse omfatter en kortere periode end 6 månedet, således at også personer, der er skattepligtige til Danmark i mindre end 6 måneder efter afrejse fra Danmark, kan anvende lempelsesreglen.

[(805)](#bookmark777) Muligheden for at få lempelse efter § 33 A for alle offentligt ansatte er indført ved L 1994 1115.

Det betyder, at offentligt ansatte - med visse undtagelser - kan være berettiget til skattelempelse efter § 33 A af lønindkomst ved personligt arbejde i udlan­det. Der er ikke en entydig definition af, hvad der skal forstås ved »offentligt ansatte«. Der kan fx være tale om ansatte i offentlige styrelser, herunder Sundhedsstyrelsen, jf. TfS 1989 5, ansatte i DR, jf. SKM 2009 378 SR, og ansatte ved danske universiteter, jf. SKM 2017 471 VLR. For flere eksempler se Den juridiske vejledning C.F.4.2.4.

Der kan ikke gives lempelse efter § 33 A i i tilfælde, hvor den offentligt an­satte modtager skattefrie udetillæg mv. efter § 7, nr. 15, til dækning af mer­udgifter som følge af tjenesten i udlandet, eller får skattefri rejsegodtgørelse efter § 9 A.

Personer, der modtager beløb af Europa-Kommissionen til dækning af mer­udgifter i forbindelse med udstationering af den danske stat til midlertidig tjeneste ved Europa-Kommissionen, kan ikke få skattefritagelse efter § 33 A. Disse beløb kan i stedet være skattefrie efter § 7, nr. 15, 2. pkt.

[(806)](#bookmark779) 2. pkt er indsat ved L 2005 425.

Bestemmelsen medfører, at der ikke gives lempelse i tilfælde, hvor den of­fentligt ansattes løn er reguleret ved kollektiv aftale. Der kan derfor opnås lempelse efter § 33 A, hvis den udsendende myndighed og den udsendte ar­bejdstager uden at være bundet af kollektive aftaler har kunnet indgå aftale om lønnens størrelse. Det er uden betydning, at lønnen er fastsat ved henvis­ning til en kollektiv aftale. Det fremgår af Personaleadministrativ Vejledning (PAV), at en kollektiv aftale er en aftale om løn- og ansættelsesvilkår indgået mellem en arbejdsgiver og en lønmodtagerorganisation.

De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster giver beskatningsretten til den stat, der udbetaler lønnen til den offentligt ansatte. Lønnen til personer ansat af den danske stat eller anden offentlig myndighed vil derfor som hovedregel være skattefri, hvis den omfattes af § 33 A. Det er begrundelsen for, at der ikke kan opnås skattefritagelse for offentligt ansatte, der aflønnes efter en kollektiv aftale, medmindre det udtrykkeligt fremgår af den kollektive aftale, at lønnen under opholdet i udlandet er fastsat under hensyn til, at den er skattefri.

[(807)](#bookmark780) Begrænsningen af lempelsen sker, når arbejdslandet ved en dobbeltbeskat­ningsaftale har fraskrevet sig retten til at beskatte lønindtægten. Dette er typisk tilfældet, når opholdet i det pågældende land har varet 183 dage eller mindre inden for vedkommende indkomstår, og lønnen udbetales fra Danmark, jf. i øvrigt de enkelte beskatningsaftaler om fordelingen af beskatningsretten til indtægt ved personligt arbejde i tjenesteforhold. For offentligt ansatte bestem­mer beskatningsaftalen normalt, at lønnen uanset opholdets længde kun kan beskattes i Danmark, og de kunne derfor tidligere normalt kun opnå halv skattefritagelse.

Ved L 1994 1115 er formuleringen ændret, således at offentligt ansatte kun får reduceret fritagelsen, hvis de er udsendt til udførelse af systemeksport (da det kan være en virksomhed i konkurrence med private virksomheder).

[(808)](#bookmark782) Der kan tages hensyn til lempelse efter § 33 A ved ændring af forskuds­ansættelsen og - når der er tale om fuld lempelse - ved, at skatteforvaltningen udsteder en attest, der berettiger arbejdsgiveren til at udbetale løn uden inde­holdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. cirk 1996 72 pkt. 5.2.11. Bemyndigelsen i § 33 A, stk. 5, til at indrømme henstand er derfor uden praktisk betydning.

VedL 1996 1216 er det gjort til en betingelse for, at der ved forskudsregistre­ringen kan tages hensyn til lempelse efter § 33 A, at lønmodtageren dokumen­terer, at han eller hun betaler skat i arbejdsstaten af lønnen, jf. kildeskatte­lovens § 62 D. Dette gælder dog kun i relation til Færøerne, Grønland og lande, som Danmark har en bistandsaftale med.

Reglerne omfatter desuden ikke personer og tilfælde omfattet af § 33 A, stk. 2 og 3. Dokumentation for skattebetaling kan ske ved fremvisning af kvitte­ringer eller lønsedler, der viser, at arbejdsgiveren har trukket skat til arbejds- staten, eller ved attestation fra arbejdsgiveren. I øvrigt er dokumentation for korrekt tilmelding til de relevante skattemyndigheder i arbejdsstaten tilstræk­kelig. Manglende dokumentation for skattebetaling i arbejdslandet afskærer ikke fra lempelse ved årsopgørelsen.

[(809)](#bookmark783) Stk. 5 er indsat ved L 1996 1223. Herved præciseres, at lempelsesreglerne i § 33 A også gælder for dødsboer.

[(810)](#bookmark784) Stk. 6 er indsat ved L 2020 871.

Formålet med bestemmelsen er at indføre en valgfri midlertidig ordning, der har til formål at hjælpe de personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, og som mister den lempelige beskatning af deres udenlandske lønindkomst efter § 33 A, fordi de under situationen med COVID-19 opholder sig i Dan­mark over 42 dage i en 6-månedersperiode eller udfører arbejde under ophol­det i Danmark, der ikke kan anses som »nødvendigt arbejde« efter stk. 1. Ikrafttræden 2020-06-15 med virking fra og med indkomståret 2019. Tilvalg af den midlertidige ordning kan få betydning for en periode, der ligger forud for lovens ikrafttrædelsestidspunkt. Bestemmelsen i stk. 6 er derfor tillagt virkning tilbage i tid for at opnå den tilsigtede virkning.

[(811)](#bookmark785) En person kan ved anvendelsen af stk. 1 vælge at se bort fra ophold her i riget fra og med den 9. marts 2020 til det tidspunkt, hvor arbejdet genoptages i det andet land, hvor arbejdet normalt udføres, dog senest til og med den 30. juni 2020. Valget medfører, at arbejde her i riget, som ikke er nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ikke afbryder udlandsop­holdet.

Når der ses bort fra ophold i Danmark i den angivne periode, indebærer det, at denne periode ikke skal tælle med ved opgørelsen af, om 42-dagesreglen og 6-månedersreglen er opfyldt. Den periode, der ses bort fra, kan med andre ord siges at skulle lægges oven i 42-dagesperioden og 6-månedersperioden. For yderligere information henvises der til de skitserede eksempler, som fremgår af bemærkningerne til § 3 i lovforslag 199.

[(812)](#bookmark786) Valget af den midlertidige ordning medfører, at der vil kunne arbejdes under opholdet i Danmark i den angivne periode, uden at det afbryder ud­landsopholdet, som ligger til grund for skattenedsættelsen efter stk. 1 eller 3. Skattenedsættelsen omfatter ikke den del af lønindkomsten, der kan hen­føres til den angivne periode, hvor personen opholder sig i Danmark. Dette gælder uanset, om lønmodtageren arbejder, afspadserer, er syg, holder ferie eller lignende under opholdet.

De lønmodtagere, der tilvælger ordningen, skal således beskattes af deres lønindkomst, mens de opholder sig i Danmark - ligesom andre fuldt skatteplig­tige personer. Den skattepligtige indkomst for den angivne periode, hvor lønmodtageren opholder sig i Danmark, opgøres ved at beregne den gennem­snitlige lønindkomst pr. arbejdsdag for de måneder, lønmodtageren opholder sig i Danmark i den angivne periode, gange antal opholdsdage i Danmark i den angivne periode, der normalt er arbejdsdage. Den skattepligtige lønind­komst for den angivne periode beregnes således skematisk, uafhængigt af om personen har arbejdet under opholdet i Danmark.

For yderligere information henvises der til de skitserede eksempler, som fremgår af bemærkningerne til § 3 i lovforslag 199 (FT: 2019-2020).

[(813)](#bookmark787) Bestemmelsen, der vedrørte lempelsesbeskatning for sømænd, blev ved L 2005 386 flyttet til den nyvedtagne lov om beskatning af søfolk (sømands­beskatningsloven). Overgangen er beskrevet af Michael Thomsen og Hen­riette Lied Viskinge Jensen i SU 2005 329.

[(814)](#bookmark788) § 33 D er oprindelig indsat ved L 1992 219.

Formålet med reglerne er at modvirke, at overskud fra et udenlandsk fast driftssted eller en fast ejendom i udlandet ikke kommer til beskatning her i landet (som følge af en dobbeltbeskatningsaftale, der hviler på exemptions- princippet), medens tidligere underskud vedr. driftsstedet eller ejendommen er modregnet i dansk indkomst i kraft af globalindkomstprincippet. Hvor et sådant udenlandsk underskud er udnyttet i den danske indkomst, skal der ske beskatning af senere overskud såvel under den løbende drift som ved afståelse mv. af driftsstedet eller ejendommen. Om bestemmelsen i dens oprindelige udformning, se Søren Stenholdt og René Christensen i TfS 1992 180, Kirsten Hvelplund i SU 1992 191 og Michael Sørensen i SR-Skat 1992 302. Se desuden cirk 1997 82 afsnit 5.5.

[(815)](#bookmark789) Bestemmelsen anvendes således ikke, hvor der ikke er begæret lempelse, eller lempelse er sket efter creditmetoden i § 33 eller en dobbeltbeskatnings­overenskomst, jf. SKM 2002 77 LSR.

[(816)](#bookmark791) Genbeskattede beløb anses som indkomst her fra landet og berettiger så­ledes ikke til dobbeltbeskatningslempelse efter § 33 eller en overenskomst. I SKM 2014 349 SR gjorde ejeren af andele i tyske partrederier gældende, at der ikke i § 33 D var hjemmel til genbeskatning af fratrukne underskud i det foreliggende tilfælde, hvor ledelsens sæde var i Tyskland; men Skatterådet var ikke enig heri.

[(817)](#bookmark792) Stk. 2 modvirker ikke skattearrangementer, hvor exempt indkomst efter­følges af fradragsberettiget underskud eller tab. Det bestemmes derfor i stk. 3, at underskud kun kan fratrækkes i det omfang, det overstiger overskud/avan- cer i tidligere år, som Danmark på grund af en dobbeltbeskatningsaftale ikke har kunnet beskatte.

[(818)](#bookmark795) I disse tilfælde er der reelt sket beskatning ved, at det udenlandske over­skud har reduceret andre fradragsmuligheder.

[(819)](#bookmark790) Se hertil cirk 1996 72 pkt. 5.4. Bestemmelsen skal sikre, at udgifter - først og fremmest renter - vedr. lempelsesberettiget udlandsindkomst ved lempel-

sesberegningen efter § 33 eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst henføres til den udenlandske indkomst. Dette skal forhindre skattearbitrage i form af investering af lånt kapital i udenlandske finansielle aktiver, hvor lånerenten fragår i den danske indkomstopgørelse, medens den udenlandske kapitalind­komst indgår i lempelsesberegningen med bruttobeløbet. Selv om bestemmel­sen har dette specifikke sigte, er kravet om anvendelse af nettoprincippet ved lempelsesberegningen gjort generelt, jf. dog stk. 3. Nettoopgørelsen omfatter principielt alle udgifter, der vedrører indtægten fra udlandet, jf. TfS 1993 453 (ministersvar). Om bestemmelsen, se Søren Kjær Madsen i SU 2003 59. (»Opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst i henhold til lignings- loven§ 33 F«) og Lene Hjermind i SU 2003 319. (»Lempelse efter lignings- loven§ 33 F-praksis«). Se også SKM 2001 542 Ø.

I SKM 2016 309 VLR havde det ultimative moderselskab i en koncern, der beskæftiger sig med udvikling, produktion, markedsføring, salg og service samt vedligeholdelse af anlæg, en række produktions og salgsdatterselskaber i Danmark og udlandet. Moderselskabets indkomster bestod af service-, royalty og lejeindtægter samt såkaldte »management fees« fra de andre sel­skaber i koncernen. Dertil kom renteindtægter og indtægter fra at stille sik­kerhed for salgsdatterselskaberne. Landsretten fastslog, at der for hver enkelt udgift skulle foretages en konkret vurdering af, om udgiften kunne anses at for vedrøre den danske eller den udenlandske indkomst. Da selskabet ikke havde foretaget en sådan konkret vurdering, kunne udgifterne ikke anses at vedrøre alene den danske eller den udenlandske indkomst.Nikolaj Vinther og Jan Guldmand Hansen anfører i SR-Skat 2017 51, at den af landsretten anlagte fortolkning vil medføre en helt vilkårlig henførsel af omkostninger til den lempelsesberettigede indkomst.

[(820)](#bookmark793) Bestemmelsen blev ophævet ved L 2023 1563.

[(821)](#bookmark794) Bestemmelsen er indsat ved L 1996 487 med virkning fra indkomståret 1996. Skat af indkomst fra kilder i udlandet kan efter § 33 (og tilsvarende regler i dobbeltbeskatningsaftalerne) modregnes i dansk skat af samme ind­komst. Hvis den danske virksomhed har underskud i sin øvrige indkomst (i Danmark eller i andre lande), kan den samlede indkomst opgjort efter danske regler herved blive 0 eller negativ. Det indebærer, at der som følge af de nævnte underskud ikke betales skat i Danmark, og der er derfor ikke noget at modregne den udenlandske skat i. Adgangen til efter § 33 H at se bort fra underskud betyder, at der så fremkommer positiv dansk indkomst svarende til den i udlandet beskattede, og den danske skat heraf kan udlignes ved credit for den udenlandske skat. Samtidig kan de nævnte underskud fremføres til modregning i senere års indkomst. Bestemmelsen tager sigte på tilfælde, hvor der er underskud i »øvrig indkomst«. Se hertil SKM 2002 513 LR. Anvendelsen af bestemmelsen forudsætter, at der har været et positivt resultat i udenlandske selskaber, jf. SKM 2007 454 LSR.

[(822)](#bookmark796) Bilag 1 til ligningsloven oplister de fradragsberettigede ydelser efter bo- ligjobordningen i § 8 V.