**Lov 1922-04-10 nr. 149 om indkomstskat til staten**

[(\*)](#bookmark49)

som ændret ved L 1924-03-29 nr. 103, L 1927-12-22 nr. 304, L 1933-03-31 nr. 102, L 1938-03-31 nr. 108, L 1941-12-23 nr. 538, L 1942-12-19 nr. 517, L 1946-07-12 nr. 392, L 1948-12-22 nr. 519, L 1950-03-31 nr. 144, L 1953-03-31 nr. 74, L 1954-06-11 nr. 193, L 1958-03-31 nr. 83,L 1960-06-11 nr. 255, L 1967-06-03 nr. 200, L 1968-05-31 nr. 190, L 1969-06-18 nr. 333, L 1969-12-10 nr. 544, L 1970-03-12 nr. 76,L 1971-12-17 nr. 539, L 1971-12-17 nr. 552, L 1972-11-08 nr. 479, L 1973-03-30 nr. 184, L 1977-06-08 nr. 281, L 1988-07-01 nr. 360, L 1989-12-19 nr. 825, L 1990-02-07 nr. 59,L 1995-03-23 nr. 180, L 1995-06-14 nr. 427, L 1996-12-12 nr. 1063, L 1996-12-27 nr. 1219, L 1996-12-27 nr. 1223, L 1997-04-02 nr. 238, L 2003-06-02 nr. 410, L 2005-06-06 nr. 428 og L 2015-12-29 nr. 1883

**§ 1.** Indkomstskat til staten udredes årlig efter de i nærværende lov indeholdte regler:

**A. Indkomstskatten**

**§ 2.** (Ophævet).

**§ 3.** (Ophævet).

**§ 4.** Som skattepligtig indkomst[(1)](#bookmark50) betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger[(2)](#bookmark51) den skattepligtiges[(3)](#bookmark53) samlede årsindtægter,[(4)](#bookmark52) hvad enten de hidrører her fra landet[(5)](#bookmark55) eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi,[(6)](#bookmark54) således f eks:

a) [(7)](#bookmark58) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabrik­drift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsy­delse af hvilken som helst art;

b) af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods. Lejeværdien af bolig i den skat­tepligtiges egen ejendom beregnes som indtægt for ham, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej; værdien ansættes til det beløb som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog af den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnet, kan ansættes skønsmæssigt;[(8)](#bookmark60)

c) af et embede[(9)](#bookmark56) eller en bestilling, såsom fast lønning, sportler, embedsbolig, naturalydelser,[(10)](#bookmark57) emolumenter, kontorholdsgodtgørelse (med hensyn til kontorudgifter jf. § 6b), samt pension, ventepenge, gaver (jf. dog herved bestem­melsen i § 5 b),[(11)](#bookmark59) understøttelser, klosterhævning, livrente, overlevelsesrente, aftægt og deslige;

d) af tiender;

e) [(12)](#bookmark61) af rente eller udbytte[(13)](#bookmark62) af alle slags obligationer, aktier

og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskriv­ning. Som udbyttet af aktier og andelsbeviser skal anses alt, hvad der af vedkommende selskab er udbetalt aktionærer eller andelshavere som en del af det af selskabet i sidste eller i tidligere regnskabsår indtjente overskud, hvad enten udbe­talingen finder sted som dividende, som udlodning ved sel­skabets likvidation eller lignende eller ved udstedelse af fri­aktier. Friaktier, der tildeles et selskabs aktionærer, bliver at

henregne til modtagerens indkomst med et beløb, svarende til deres pålydende, og i tilfælde, hvor aktier udstedes mod

vederlag, som dog er mindre end deres pålydende, skal et beløb, svarende til forskellen mellem tegningskursen og ak­tiernes pålydende, ligeledes medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst.

f) af lotterispil, samt andet spil og væddemål.[(14)](#bookmark63)

**§ 5.** Til indkomsten henregnes ikke:

a) formueforøgelse,[(15)](#bookmark66) der fremkommer ved, at de formuegen­stande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi - medens der på den anden side ikke gives fradrag i indkomsten for deres synken i værdi -, eller indtægter, som hidrører fra salg[(16)](#bookmark64) af den skattepligtiges ejendele (herunder indbefattet værdipa- pirer)[(17)](#bookmark65) for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommen­des næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne.[(18)](#bookmark67) Ved salg af fast ejendom samt aktier og lignende offentlige værdipapirer,[(19)](#bookmark72) der er indkøbt efter 1. januar 1922, anses spekulationshensigt at have foreligget, når salget sker inden 2 år efter erhvervelsen, medmindre det modsatte godtgøres at være tilfældet;

b) gaver, der falder ind under afsnit II i lov om afgift af dødsbo­er og gaver, samt formueforøgelse, som hidrører fra arv[(20)](#bookmark73) og forskud på falden arv eller fra indgåelse af ægteskab,[(21)](#bookmark68) udbetaling af livsforsikringer,[(22)](#bookmark69) brandforsikringer og des- lige;[(23)](#bookmark70)

c) de indtægter, der hidrører fra kapitalforbrug eller optagelse af lån;

d) (Ophævet).

e) - - -

Den under a og b omhandlede formueforøgelse, ligesom også den formueformindskelse, der fremkommer ved formuegenstandes synken i værdi, kommer derfor kun i betragtning, for så vidt som formuens udbytte derved er blevet forøget eller formindsket, og da kun med beløbet af den således fremkomne udbytteforøgelse eller udbytteformindskelse.

**§ 6.** Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:[(24)](#bookmark71)

a) driftsomkostninger,[(25)](#bookmark74) dvs. de udgifter, som i årets løb[(26)](#bookmark75) er anvend[t(27)](#bookmark76) til at erhverve, sikre og vedligeholde indkom- sten,[(28)](#bookmark77) herunder ordinære afskrivninger;[(29)](#bookmark80)

b) fra embedsindtægter de udgifter til kontorhold mv., som embedets besiddelse har medført;

c) pensioner og andre byrder, der påhviler et embede:[(30)](#bookmark78)

d) - - -

e) rente[r(31)](#bookmark79) samt hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse eller forsikring af de af den skattepligtiges ejendele, hvis udbytte beregnes som indkomst.[(32)](#bookmark81) Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til afdrag på hans gæld, hvilket også gælder om fideikommisbesidderes afdrag på fideikommisets gæld.

Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde:[(33)](#bookmark82)

**§ 7.** (Ophævet).

**§ 8.** (Ophævet).

**§ 9.** (Ophævet).

**B. Formueskatten**

**§ 10.** (Ophævet).

**§ 11.** (Ophævet).

**§ 12.** (Ophævet).

**§ 13.** (Ophævet).

**§ 14.** (Ophævet).

**§ 15.** (Ophævet).

**§ 16.** (Ophævet).

**C. Skatteligningen**

**I. D e skattelignende myndigheder**

**§ 17.** (Ophævet).

**§ 18.** (Ophævet).

**§ 19.** (Ophævet).

**II. Mandtalsliste. Stedet for skatteansættelsen, selvan­givelse**

**§ 20.** Inden den 15. januar forfattes der efter et af ministeren for skatter og afgifter foreskrevet og udsendt skema en mandtalsliste over alle de personer, dødsboer, selskaber og foreninger, der skal sættes i skat i kommunen, jf. § 21. Den affattes i købstæderne og i Marstal af ligningskommissionen og ligningsmændene, hvor så­danne er valgt, og i de øvrige kommuner af disses bestyrelser, som med hensyn til indkomst- og formueskatten fungerer som lig­ningsmyndighed, ligeledes i forening med ligningsmændene, hvor sådanne er valgt. Hvor et landdistrikt, som ikke har eget sogneråd, er forenet med købstad, tiltrædes dennes ligningskommission af et blandt distriktets beboere af amtsrådet valgt medlem. Såfremt et landdistrikts størrelse og folketal giver anledning dertil samtidig med, at distriktsrådet efter dets sammensætning skønnes at afgive samme garanti som et sogneråd, skal amtsrådet imidlertid kunne bemyndige distriktsrådet til iøvrigt efter de i nærværende lov give regler at foretage ansættelsen og de dermed i forbindelse stående arbejder i landdistriktet. Det skal have sin forblivende ved de af amtsrådene alt tidligere givne bemyndigelser af den omhandlede art.

I et særligt afsnit af mandtalslisten opføres de skattepligtige, som uden at være bosatte eller have hjemsted i kommunen i den har indtægter af hvilke der i henhold til de kommunale beskatningsreg­ler skal svares erhvervsskat, med angivelse af, om de antages at have bopæl (for dødsboer og aktieselskaber m m, jf. § 2, nr. 4 og 5, bestyrelse eller hovedkontor) her i landet og da hvor.

For de skattepligtige, der er flyttet til kommunen efter den sidste skatteligning, gøres bemærkning herom i mandtalslisten, og på lignende måde gøres der, såfremt nogen, der er opført på den ældre ligningsliste, ikke optages på mandtalslisten, bemærkning om grunden hertil.

En afskrift af mandtalslisten bliver inden den 15. januar at tilsende skatterådet for den skattekreds, hvortil kommunen hører.

**§ 21.** En skattepligtig bliver som regel at sætte i skat i den kommu­ne, hvor han den nærmeste tid før den 15. januar har haft bopæl, selv om han ikke er til stede i kommunen. Har han fast bopæl i flere kommuner, kan han selv bestemme i hvilken af dem hans ansættelse skal finde sted, når han inden den 15. januar sender an­meldelse herom til ligningsmyndighederne (i København: Direkto­ratet for Københavns skattevæsen og i Frederiksberg: Frederiksberg kommunes økonomiske forvaltning) i alle de kommuner, i hvilke han har fast bopæl. Har han ikke gjort sådan anmeldelse, ansættes han på det sted, hvor han den nævnte dag eller senest forud for denne havde personlig ophold. Skattepligtige, der uden at have fast bopæl gør tjeneste om bord på her i landet hjemmehørende skibe (§ 2, nr. 1), ansættes til skat i den kommune, der er skibets hjemsted. Dødsboer ansættes til skat i den kommune, hvor behandlingen fo­regår. For aktieselskaber m m (§ 2, nr. 5) finder ansættelse sted i den kommune, hvor bestyrelsen eller hovedkontoret findes. Når indkomster, af hvilke der i henhold til de kommunale beskatnings­regler skal svares erhvervsskat, tilflyder skattepligtige, som ikke har bopæl eller hjemsted her i landet, ansættes såvel indkomsten som værdien på det sted, hvor indkomsten haves. Strækker en fast ejendom sig ind i flere kommuner, sker ansættelsen i den af dem, hvor avlsbygningerne findes, eller hvis der kun er tale om et skov­brug, da i den kommune, hvor den største del af skoven findes. Har den pågældende bopæl eller hjemsted her i landet, gives der samti­dig med mandtalslistens udfærdigelse bopælskommunens lig­ningsmyndighed underretning om, at ansættelsen vil finde sted, og denne sker da af de nævnte indkomster og værdier efter samme regel som foran.

Ministeren for skatter og afgifter afgør alle tvivlsomme spørgsmål om, i hvilken kommune, en ansættelse skal finde sted.

**§ 22.** (Ophævet).

**III. Den foreløbige ansættelse af indkomst og formue**

**§ 23.** (Ophævet).

**§ 24.** (Ophævet).

**§ 25.** (Ophævet).

**§ 26.** (Ophævet).

**§ 27.** (Ophævet).

**§ 28.** (Ophævet).

**§ 29.** (Ophævet).

**§ 30.** (Ophævet).

**§ 31.** (Ophævet).

**§ 32.** (Ophævet).

**§ 33.** (Ophævet).

**§ 34.** (Ophævet).

**D. Tilgang og afgang af skattepligtige mv.**

**§ 35.** (Ophævet).

**§ 36.** (Ophævet).

**§ 37.** (Ophævet).

**E. Skatteopkrævningen mv.**

**§ 38.** I tilfælde, hvor der af stat eller kommune er givet henstand med skattens betaling, regnes udpantningsfristens begyndelse først fra det tidspunkt, da skatten efter den givne henstand skulle være betalt.

Ingen kommune eller skatteansat kan ved at klage over skattean­sættelsen eller, såfremt der sker udpantning for skatten, ved indsi­gelse for fogeden unddrage sig fra forpligtelsen til i rette tid at indbetale den alt forfaldne del af skatten, medmindre der forinden foreligger en af kompetent myndighed truffen afgørelse for, enten at en ændring bør finde sted, eller at ansættelsen er sket med urette eller er ugyldig. I de tilfælde, hvor skatteansættelsen senere foran­dres, berigtiges det beløb, som kommunen og den enkelte skatteyder skal betale, ved tillæg eller fradrag i den følgende skattetermin, om fornødent også ved tilbagebetaling af det indbetalte eller en del deraf. Har en skatteyder i disse tilfælde krav på godtgørelse af for meget erlagt skat, tilkommer der ham renter 5 pct. p a fra indbeta­lingsdagen at regne af det for meget erlagte skattebeløb.

**§ 39.** - - -

**F. Straffebestemmelser mv.**

**§ 40.** - - -

**§ 41.** - - -

**§ 42.** (Ophævet).

**§ 43.** (Ophævet).

**§ 44.** (Ophævet).

**§ 45.** (Ophævet).

**§ 46.** (Ophævet).

**§ 47.** (Ophævet).

**G. Almindelige bestemmelser**

**§ 48.** - - -

**§ 49.** (Ophævet).

**§ 50.** (Ophævet).

**§ 51.** (Ophævet).

**§ 52.** - - - (Overgangsbestemmelse. Udeladt).

**§ 53.** (Ophævet).

**§ 54.** - - - (Overgangsbestemmelse. Udeladt).

**Administrative forskrifter**:

SKM 2006 635 SKAT (genoptagelse) Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en sag ved Østre Landsret om adgangen til at ændre princip for værdiansættelsen af igangværende arbejder. Da sagen omhandlede indkomst­året 1997, vil der efter genoptagelsesreglerne kunne anmodes om principskifte efter den ændrede praksis med virkning fra indkomståret 1997 og fremefter). SKM 2008 200 SKAT: Landsskatteretten har i kendelse af 2007-04-18 til­kendegivet en ny praksis, hvorefter der kan gives fradrag for driftsudgifter til stuehus for en landbrugsejendom med bopælspligt, der er udlejet til med­ejer. Som følge af den ændrede praksis er der mulighed for genoptagelse af tidligere skatteansættelser efter nedenstående retningslinjer.

SKM 2009 110 SKAT: Kommentar til SKM 2009 24 H. Ved vurderingen af om en landbrugsejendom har udsigt til fremtidige driftsoverskud på eller over 0 kr. efter driftsmæssige afskrivninger, skal udgifter til forpagtning trækkes fra som en almindelig driftsomkostning. Dette gælder også ved hel­forpagtning af jord og bygninger. Enkeltstående indkomstår med overskud efter driftsmæssige afskrivninger, medfører ikke nødvendigvis, at landbruget må anses for at være erhvervsmæssigt drevet. Det må afhænge af en konkret vurdering.

SKM 2009 181 SKAT: SKAT har udtalt, at virksomheder ikke har fradragsret efter SL § 6, stk. 1, litra a, for tab, som virksomheden har lidt ved at have undladt at tilbagesøge moms vedrørende erhvervsmæssige varer, som den har købt i et andet EU-land. Det lidte tab findes nemlig ikke at være ud­slag af almindelig driftsrisiko.

SKM 2009 284 SKAT: Der skal ske beskatning af den løbende udnyttelse afen lejefordel, hvor der ikke betales markedsleje, når udlejer har indrømmet lejeren en uopsigelig ret til hel eller delvis fribolig. Hvor den fri bolig alene har været stillet til rådighed indtil videre, skal de fordele, som opnås herved, anses som gaver ydet i de enkelte indkomstår og der skal betales gaveafgift, hvis parterne tilhører kredsen af gaveafgiftspligtig, og det årlige afgiftsfri bundbeløb overskrides. Der skal ske beskatning af udlejeren af den objektive udlejningsværdi og udlejeren skal medtage markedslejen for friboligen ved indkomstopgørelsen - også selv om der ikke betales fuld leje.

SKM 2010 162 SKAT: SKAT fastlægger vejledende værdier for måltider i personalekantineordninger, som arbejdsgiveren yder tilskud til. Formålet er at fastlægge et niveau for, hvilken pris de enkelte medarbejdere mindst skal betale for almindelig gængs kantinemad for ikke at blive beskattet af det gode, tilskuddet repræsenterer. Godet skal i så fald ikke indberettes efter indberetningsbekendtgørelsens § 13.

SKM 2010 720 SKAT: Teknikerfradraget ophæves med virkning pr. 2011­01-01.

SKM 2010 832 SKAT: Skatteministeriet har ved Østre Landsret (SKM 2010 760 ØLR) indgået et retsforlig med et selskab, der drev en golfbane, som var etableret på en grund, der dels tilhørte ejeren af selskabet, dels ejerens søster. Lejeaftalen med søsteren var uopsigelig frem til 2023-08-01, hvor ejendom­men i tilfælde af opsigelse skulle afleveres i ryddet stand. Efter bevisførelsen måtte det anses for sikkert, at søsteren ville opsige lejeaftalen, så snart hun havde mulighed for det. Under hensyn hertil anerkendte Skatteministeriet, at der kunne foretages skattemæssige afskrivninger på denne del af golfbanen. SKM 2011 282 SKAT: Retningslinjer for, hvornår drift af væddeløbsstald og stutteri anses for erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende, henholdsvis selvstændig økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand.

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.

SKM 2012 363 SKAT: Højesteret har i en dom af 2012-06-01, jf. SKM 2012 353 HR, ændret Østre Landsrets dom af 2012-02-16, jf. SKM 2010 194 ØLR, og underkendt SKAT's praksis, hvor rådgivere er nægtet fradrag for erstatning betalt i forbindelse med revisionsmæssig bistand i de »såkaldte« selskabstøm­mersager. Højesteret har anset erstatningerne for fradragsberettigede.

SKM 2014 507 SKAT: Styresignal om genoptagelse efter en praksisændring som følge af to højesteretsdomme – SKM 2013 320 HR og SKM 2013 321 HR – der fastslog, at visse tyske underskudsudligningsbetalinger var skattefrie.

Sambeskatningsindkomsten for de danske (koncern)moderselskaber blev derfor nedsat med et beløb svarende til underskudsudligningsbetalinger fra en tysk underkoncerns moderselskab til tyske datterselskaber, da betalingerne var skattefrie. Styresignalet bortfalder 6 måneder efter offentliggørelsen på SKATs hjemmeside, og praksisændringen indarbejdes i Den Juridiske Vej­ledning 2015-1.

SKM 2015 160 SKAT: Styresignalet beskriver reglerne om beskatning af og fradrag for negative renter. Styresignalet ophæves ved indarbejdelse i Den juridiske vejledning 2015-2.

SKM 2016 173 SKAT: i SKM2016.134.SR, SKM2016.135.SR, SKM2016.136.SR, SKM2016.137.SR og SKM2016.138.SR tog Skatterådet stilling til den skattemæssige behandling af tab på fordringer i henhold til kursgevinstlovens § 14, stk. 1, i forskellige situationer. På baggrund af afgø­relserne beskrives de situationer, hvor Skatterådet fandt, at der er en fast ad­ministrativ praksis, som kun kan ændres efter et vist varsel. Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2016-2, som offentliggøres i juli 2016. Styresignalet bortfalder derfor med offentliggørelse af Den juridiske vejledning 2016-2 på SKATs hjemmeside http:// [www.skat.dk/](http://www.skat.dk/).

SKM 2019 616 SKTST: Genoptagelsesstyresignal om beskatning af beregnet afkast af domicilejendomme.

SKM 2019 629 SKTST: Genoptagelse som følge af praksisændring vedrø­rende den skattemæssige behandling af erstatninger udbetalt i forbindelse med ekspropriation for strukturskader.

SKM 2019 636 SKTST: Dette styresignalet beskriver, hvordan arbejdsgivere fremover skal opgøre fradrag for løn under ferie og feriepenge mv. Formålet med styresignalet er at tilpasse de skattemæssige fradragsregler til den æn­drede ferielovgivning.

SKM 2019 637 SKTST: I styresignalet præciseres, at medlemsbidrag for seniormedlemskab i en arbejdsløshedskasse efter arbejdsløshedsforsikrings­lovens § 44 ikke er fradragsberettiget i medfør af pensionsbeskatningslovens § 49, stk. 1, 1. pkt., ligningslovens § 13 eller statsskattelovens § 6, litra a. SKM 2020 101 SKTST: I styresignalet beskrives adgangen til genoptagelse på baggrund af en fejl i Den juridiske vejledning, om hvorvidt registrering af væddeløbsheste i udenlandske databaser kan sidestilles med registrering i danske databaser. Styresignalet indeholder herudover også en fremadrettet skærpelse af praksis for, i hvilke lande væddeløbsheste kan være registreret. SKM 2020 351 SKTST: I styresignalet fastlægges Skatterådets praksis for beskatning i forbindelse med medarbejderes erhvervelse af aktier eller anparter til indre værdi eller anden favørkurs som led i en incitamentsordning. Der er tale om en skærpelse af praksis med fremadrettet virkning, som alene forven­tes at føre til skærpet beskatning af medarbejderne i de tilfælde, hvor der klart foreligger ikke bogførte værdier som f.eks. goodwill m.m. Efter den nye praksis vil medarbejderne skulle beskattes af et lønaccessorium efter reglerne i ligningslovens § 16, jf. statsskattelovens § 4, når betingelserne i de særlige regler for aktieaflønning af medarbejdere i ligningslovens § 7 P og § 28 ikke er opfyldt.

SKM 2022 125 SKTST: Skattestyrelsen ændrer praksis på baggrund af SKM 2021 307 LSR. Praksisændringen består i, at den lejlighed, som ejeren ikke bebor i et tofamilieshus, men som omfattes af ejendomsværdiskattelovens § 4, fordi ejeren har rådighed over lejligheden, kan anvende ligningslovens § 15 P (fra indkomståret 2021 ligningslovens § 15 Q) til at opgøre udlejnings­resultatet. Det er et krav, at lejligheden omfattes af ejendomsværdiskattelovens § 4 og pålægges ejendomsværdiskat.

SKM 2022 568 SKTST: Skattestyrelsen har fastsat vejledende priser for normaludgift pr. kostdag og værdi af forbrug af egne produkter for indkomst­året 2023.

SKM 2022 572 SKTST: Værdiansættelse af forskellige skønsposter for selvstændigt erhvervsdrivende for indkomståret 2023. Skattestyrelsen har fastsat vejledende mindstesatser for handlendes forbrug af egne varer, privat andel af elektricitet, vand og varme samt bilforhandleres private anvendelse af biler.

[**(1)**](#bookmark3) Den skattepligtige indkomst udgør de indtægter og udgifter, som indgår ved beregningen af indkomstskat til stat og kommune. Selv om den øvrige skat­telovgivning indeholder talrige supplerende bestemmelser på både indkomst- og udgiftssiden, udgør SL§§ 4-6 fortsat hovedprincipperne for opgørelse af den skattepligtige indkomst.

Den øvrige skattelovgivning indeholder ofte såvel direkte henvisninger til §§ 4-6, se f.eks. KGL § 17 og LL § 16, stk. 2, som indirekte henvisninger, se f.eks. EBL § 1, stk. 3.

Efter §§ 4-6, opgøres den skattepligtige indkomst som differencen mellem de bruttoindtægter, der er skattepligtige efter § 4 sammenholdt med § 5, og de bruttoudgifter der er fradragsberettigede efter § 6. Har den skattepligtige flere kilder, som der kommer indkomst fra, sammenlægges de positive eller negative indkomstkomponenter, hvorefter nettobeløbet reduceres med de fradragsberettigede udgifter efter § 6. Den skattepligtige indkomst er således et nettobeløb, se nærmere herom 2. note til § 4.

§ 4 angiver selv i bestemmelsen, atde opregnede indtægter alene er eksempler på skattepligtige indtægter, jf. angivelsen "således f.eks.". Udgangspunktet efter § 4 er, at alle indtægter er skattepligtige, uanset om de er omfattet af opregningen.

Se DJV C.A.1.

TfS 2004 753 H. SKM2004 384 H. Hektarstøtte ansås for skattepligtig ind­komst, uanset om fordringen på hektarstøtte var overdraget i forbindelse med producentskifte eller ej. Udgiften til erhvervelse af fordringen på hektarstøtte kunne ikke fradrages som en driftsomkostning, da der var tale om erhvervelse af et selvstændigt aktiv.

TfS 2004 804 H. SKM 2004 441 H. Pengeoverførsler fra moderselskab til datterselskab ansås ikke som lån og mellemregninger, men som et drift­stilskud.

SKM 2006 475 L. Et tysk moderselskab og dets tyske datterselskab indgik i en dansk sambeskatning. I december 1994 indgik det tyske moderselskab i overensstemmelse med tyske regler for sambeskatning en aftale gældende i minimum 5 år, hvorefter datterselskabets underskud skulle udlignes ved moderselskabets betaling af et beløb svarende til underskuddet. Overskud i datterselskabet skulle i sin helhed betales til moderselskabet. En udligning af underskud ansås for en endelig økonomisk overførsel, som måtte anses som et skattepligtigt tilskud efter statsskattelovens § 4 ved den danske ind­komstopgørelse for det tyske datterselskab).

SKM 2006 476 L. Et tysk moderselskab og dets tyske datterselskab indgik i en dansk sambeskatning. I marts 1994 indgik de to selskaber en aftale om »stille Beteiligung«hvorefter det tyske moderselskab skulle indskyde 5 mio. DM i datterselskabet på en særskilt indskudskonto, der ikke skulle forrentes. Moderselskabet skulle ligeledes have en forholdsvis andel af overskuddet i datterselskabet, samtidig med det forpligtede sig til at foretage en dækning af datterselskabets tab, dog maksimalt med de 5 mio. DM. Det tyske datter­selskabs driftsresultat blev for regnskabsåret 1994 negativt med godt 23 mio. DM, og det tyske moderselskab foretog herefter tabsinddækning med de 5 mio. DM. Der forelå et skattepligtigt tilskud.

SKM 2009 998 H. Et dansk selskab havde tilført kapital til et polsk dattersel­skab, med hvilket det var sambeskattet. Der var ikke foretaget nogen kapital­forhøjelse i forbindelse med tilførslen. Kapitaltilførslen var gennemført i overensstemmelse med de polske regler, og efter disse skulle der ikke betales indkomstskat. Højesteret lagde til grund, at det forhold, at der kunne foretages indskud efter de polske regler, ikke kunne begrunde en indskrænkende for­tolkning af statsskattelovens § 4 eller en udvidelse af selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 1. Højesteret tiltrådte herefter, at tilskuddet skulle beskattes efter de dagældende regler for kapitalindskud.

Medens § 4 således indeholder en ikke udtømmende opregning afde indtæg­ter, der er skattepligtige, indeholder § 5 en negativ afgrænsning af indkomst­begrebet, idet bestemmelsen opregner de økonomiske fordele, som ikke er skattepligtige. Da § 5 er en undtagelse til den generelle hovedregel i § 4, vil en indtægt kun være skattefri, såfremt den direkte er omfattet af § 5.

En række afde skattefri fordele, der er opregnede i § 5, ville ellers have været omfattede af § 4, der herved rummer den egentlige hjemmel til beskatning af indkomsten. Hjemlen til beskatning af spekulationsindtægter og nærings­indkomst er således § 4.

TfS 2002 519 H (U 2002 1008 H) (stadfæstelse af TfS 2001 131 L;) revisor, der via eget selskab udførte regnskabsopgaver for et sommerhusudlejnings­bureau i henhold til en skriftlig aftale med bestemmelser om bl.a. ferie m.v., og som havde skrivebord hos sommerhusudlejningsbureauet, hvor han kom næsten dagligt, ansås som lønmodtager.

TfS 2002 579 L (assurandør ansås for lønmodtager ud fra en samlet vurdering; han var månedslønnet med provision og i et vist omfang omfattet af ferie­lovens og funktionærlovens regler, og han var omfattet af pensionsordning m.m.). Se også TfS 2002 570: **Hanne Søgaard Hansen** og **Susanne Lawaetz** »Afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende/ho- norarmodtagere m.v. - forsikringsformidlere«.

[**(2)**](#bookmark6) **2. Statsskattelovens indkomstprincip.**

*2.1. Nettoindkomstprincippet.*

Der kan af bestemmelserne i §§ 4-6 udledes et nettoindkomstprincip, hvor den skattepligtige indkomst udgør summen af skattepligtige indtægter redu­ceret med summen af samtlige fradragsberettigede udgifter, uanset om ind­tægterne og udgifterne hidrører fra forskellig indkomstkilder. Eksempelvis vil underskud fra en erhvervsmæssig virksomhed efter disse bestemmelser kunne fratrækkes i anden (positiv) indkomst som f.eks. løn.

Nettoindkomstprincippet er i visse tilfælde fraveget i særlovgivning og står i modsætning til det såkaldte kildeindkomstprincip, hvor indtægter og udgifter skal opgøres i forhold til den enkelte kilde. Således er der f.eks. i ejendomsa- vancebesaktningsloven bestemmelser om, at tab ved afståelse af en fast ejendom alene kan fratrækkes i gevinst på en fast ejendom (såkaldt kildearts- begrænset tab). Da nettoindkomstprincippet er hovedreglen efter statsskatte­lovens §§ 4-6, kræves der særskilt hjemmel til opgørelse efter kildeindkomst- princippet.

*2.2. Modifikationer til nettoindkomstprincippet.*

Ved beregning af skatten efter personskattelovens regler er nettoindkomstpri- cippet fraveget på en række områder. Det gælder eksempelvis for aktieind­komst, der opgøres efter kildeindkomstprincippet, jf. personskattelovens § 4 a og for CFC-indkomst, jf. personskattelovens § 4 b. Se DJV C.A.2.3 og C.A.2.4.

Fravigelse er endvidere sket i relation til kapitalgevinstbeskatningen, der in­deholder en lang række særlige opgørelsesregler på både indkomst- og ud­giftssiden, ligesom tab i betydelig udstrækning er kildeartsbegrænsede. Også arbejdsmarkedsbidraget kan betegnes som en undtagelse fra nettoind­komstprincippet, idet arbejdsmarkedsbidraget som udgangspunkt beregnes på baggrund af bruttoindkomsten.

*2.3. Indkomstbegrebet.*

2.3.1. Indkomst kontra indkomstgrundlag. Det fremgår af forholdet mellem §§ 4 og 5, at den løbende indkomst som hovedregel er skattepligtig, medens det modsatte er udgangspunktet for gevinst eller tab, der knytter sig til ind­komstgrundlaget (formuen), hvad enten dette tab er realiseret eller ej. Gevinst og tab vedrørende indkomstgrundlaget (formuen) er således som udgangs­punkt indkomstopgørelsen uvedkommende.

Det gælder dog ikke, hvis gevinsten eller tabet er opnået i forbindelse med en spekulationsforretning eller næringsvirksomhed, hvor gevinst og tab skal medregnes til indkomstopgørelsen.

Se DJV C.C.2.1.3.

Endvidere påvirker værdien af evt. varelagre også den skattepligtige indkomst. Se DJV C.C.2.1.1.

*2.3.2. Kapitalgevinstbeskatningen.*

Udgangspunktet om sondringen mellem indkomst og indkomstgrundlag er dog mere en teoretisk end en praktisk regel, idet kapitalgevinstbeskatningen ved salg af fast ejendom, aktier, kursgevinster på pengefordringer, immateri­elle aktiver og genvundne afskrivninger i vid udstrækning er gjort skatteplig­tige og fradragsberettigede i særligt vedtagne love. Se DJV C.B.

*2.3.3. Hobbyvirksomhed.*

Nettoindkomstprincippet er modificeret i relation til såkaldt ikke-erhvervs- mæssig økonomiske virksomhed, herunder hobbyvirksomhed. Se note 28 til § 6.

**3. De skattepligtige indtægter.**

*3.1.* Afgrænsning og eksemplifikation. Den positive afgrænsning af indkomst­begrebet i § 4 indebærer, at udgangspunktet er, at samtlige realiserede øko­nomiske fordele må anses for skattepligtige uden hensyntagen til deres fremtrædelsesform og værdi. Det brede indkomstbegreb er herefter eksempli­ficeret i § 4, litra a-f.

*3.2.* Den negative afgrænsning af indkomstbegrebet er, ud over § 5 og den øvrige kapitalgevinstbeskatningslovgivning, indeholdt i en række supplerende lovbestemmelser. Således indeholder ligningsloven talrige indskrænkninger, udvidelser og præciseringer til statsskattelovens nettoindkomstprincip, ligesom andre love endvidere udvider indkomstbegrebet, se for eksempel ligningslo­vens § 16 A samt lov om afgifter af spil som indeholder en begrænsning til væddemålsbestemmelsen i § 4, litra f.

Ligningsloven indeholder i §§ 7-7 Å (§ 7 A og 7 H er ophævet) en lang række specifikke indtægter, som helt eller delvis er gjort skattefrie. Som nævnt indeholder avancebeskatningslovene tillige modifikationer til hoved­reglen i §§ 4-5 om, at alene spekulation og næring er skattepligtig for så vidt angår gevinster og tab på indkomstgrundlaget/formuen.

**4. Nærmere om indkomstbegrebet.**

*4.1.* Realiserede økonomiske fordele. Det fremgår af § 4 sammenholdt med § 5, at indkomsten efter § 4 være realiseret. Det indebærer, at værdistigning og -fald ikke skal medregnes til indkomstopgørelsen. Dette realisationsprincip kan imidlertid være fraveget i speciallovgivningen til fordel for et lagerbe­skatningsprincip. Se DJV 2.1.3.2. Endvidere kan urealiserede værdiudsving på varelagre påvirke indkomstopgørelsen. Se note 15 til § 5.

Det afgørende for om der indtræder skattepligt er, om den økonomiske fordel forbedrer den skattepligtiges økonomiske evne og har en objektiv omsætnings­værdi. Der er i princippet ingen minimumsgrænse for indtægtens størrelse. Skattepligten gælder også for naturalgoder, jf. udtrykkeligt ordene »penge eller formuegoder af pengeværdi«. Endvidere omfatter skattepligten tilfælde, hvor modtagelsen friholder den skattepligtige for en udgift, som denne ellers forventeligt ville have afholdt.

*4.2. Værdiansættelse af indkomst.*

Består indkomsten ikke af penge, vil den økonomiske fordel sædvanligvis værdiansættes til den objektive omsætningsværdi, som godet har i alminde­lighed uanset, om den skattepligtige måtte mene, at værdien for denne måtte være lavere. For lønaccessorier fremgår dette af ligningslovens § 16, stk. 3. I særlige tilfælde må der tages hensyn til, at den skattepligtige ikke selv ville have afholdt en tilsvarende udgift, hvis dette på tilstrækkelig måde kan doku­menteres, jf. U 1963 116 H om lavere beskatning af en bolig, der var stillet til rådighed for en vicevært. Den objektive udlejningsværdi oversteg, hvad man kunne forvente, at han ville have afholdt som boligudgift. Gaver sættes formentlig i almindelighed til en lavere værdi, i hvert fald, når det må antages, at den pågældende ikke selv ville have anskaffet det pågældende gode, jf. **Linnet** i TfS 1994 646 samt TfS 1991 570 LSR, hvor en rejse, der var vundet i en konkurrence, blev beskattet med 50 % af rejsens værdi.

*4.3. Afkald på indtægt.*

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor der er erhvervet ret til indtæg­ten, jf. det såkaldte retserhvervelsesprincip. Konsekvensen af dette princip er bl.a., at skattepligten ikke ophører, selv om skatteyderen efterfølgende giver afkald på en indtægt, se TfS 1998 5 Ø.

Hvis et afkald på en indtægt gives forud for skattepligtens indtræden, kan beskatningen undgås. Det er dog en yderligere betingelse, at afkaldet ikke er givet til fordel for en anden, men er »blankt«, se TfS 1989 588 H, hvor der blev statueret skattepligt af værdien af en løbende ydelse, selv om skat­teyderen havde givet afkald til fordel for en forening.

Se DJV C.C.2.1.2.2.

I praksis godkendes afkald på fremtidig løn i en vis udstrækning, hvor arbejds­giveren har påtaget sig forpligtelse til at stille et lønaccessorium til rådighed

for den ansatte, såkaldte bruttotrækordninger. Se om denne praksis i noten til kildeskatteloven § 46, stk. 3.

*4.4. Fikseret indkomst.*

En særlig problemstilling udgør beskatning af såkaldt fikseret indkomst, dvs. tilfælde, hvor en beskatning gennemføres af indkomst, som skatteyderen beviseligt ikke har realiseret, men som skatteyderen potentiet kunne have oppebåret. Beskatningen af en fikseret indkomst bygger på princippet om, at der ikke må være givet dispositivt afkald, hvor afkaldsgiveren disponerer over indkomsten. Ved afkald på indkomsten disponerer afkaldsgiveren til fordel for afkaldsmodtageren, og følgelig skal afkaldsgiveren også beskattes. Der er dog visse begrænsninger for myndighedernes mulighed for at gennem­føre indkomstfiksering. Efter praksis afhænger muligheden for at gennemføre en indkomstfiksering af, hvilken indkomst der er tale om.

Hvad angår rentefikstering, belv det fastslået med TfS 1998 199 H, at der ikke er hjemmel i § 4 til at beskatte långiver af en fikseret rente, svarende til markedsrenten, i en situation, hvor hovedaktionæren havde ydet et rentefrit lån til det af ham kontrollerede selskab, da selskaberne ikke havde økonomisk evne til at honorere renten.

Det antages tilsvarende, at der ikke er hjemmel i § 4 til at fiksere arbejdsve­derlag, hvor eksempelvis en hovedaktionær ikke aflønnes for det arbejde, han udfører for selskabet. Se bl.a. TfS 1997.80 DEP.

Omvendt har Højesteret statueret, at § 4, litra b indeholder hjemmel til be­skatning af lejeindkomst, når ejeren har udlejet eksempelvis en bolig til nærtstående, jf. TfS 2002 937 H hvor en skatteyder og dennes søster havde arvet en ejerlejlighed, som blev udlejet til skatteyderens datter til et beløb under markedsværdien. Differencen op til markedsværdien udgjorde en skattepligtig indkomst for udlejeren. Se om dommen **Aage Michelsen** i R&R 2003 1 SM 2 ff. og **Jane Bolander** i **SpO 2002 8** s. 395. At der er hjemmel i § 4 til at fiksere indkomst i forbindelse med udlejning er siden bekræftet i flere afgørelser fra Højesteret, jf. bl.a. SKM 2005 418 H og SKM 2008 824 H, hvor udlejer var et selskab, og SKM 2007 438 H, hvor der ikke var tale om beboelsesejendom. Se også SKM2017.366.VLR om indkomstfiksering i forbindelse med jagtleje. Se om dommen Jane Bolander i SR-Skat 2017.13, Der er i ligningslovens § 2 indført direkte hjemmel til beskatning af fikserede indtægter i særlige koncern- og aktionærforhold. Om litteratur og praksis i relation til denne bestemmelse, se noten til bestemmelsen.

Endvidere synes det at følge af TfS 1998 199 H, at der i omgåelsestilfælde er generel mulighed for at foretage indkomstfiksering med hjemmel i § 4. Om indkomstfiksering se DJV C.B.3.7.

[**(3)**](#bookmark6) **Skattepligt**.

*3.1. Forholdet til skattepligtsbegrebet.*

Det er en forudsætning for at blive beskattet af den nettoindkomst, som kan opgøres efter §§ 4-6, at den pågældende person eller selskab er omfattet af skattepligt til Danmark på det tidspunkt, hvor indkomsten konstateres. Er personen eller selskabet kun begrænset skattepligtig til Danmark, er det en forudsætning, at Danmark beskatter den pågældende indkomststart efter de regler, som gælder for begrænset skattepligt. Skattepligtsbestemmelser findes navnlig i kildeskattelovens §§ 1 og 2, selskabsloven §§ 1 og 2 i fondsbeskat­ningslovens § 1 og dødsboskattelovens § 1, stk. 2.

Se DJV C.D.1, C.D.8.10 og C.D.9, C.E.2.2 samt C.F.1 og C.F.3.

*3.2. Hvem skal beskattes?*

Den skattepligtige indkomst skal henføres til den skatteyder, som oppebærer indkomsten, og som har opnået et retligt krav på denne. Som beskrivelse af denne mekanisme, hvor indkomsten (skatteobjektet) henføres til den rette skattepligte (skattesubjektet), anvendes termen »rette indkomstmodtager«. Normalt giver det ikke anledning til problemer, at henføre indkomsten til det rette subjekt.

I visse tilfælde kan problemer i midlertid opstå, eksempelvis i de situationer, hvor en person både udøver personlig erhvervsaktivitet og en tilsvarende aktivitet gennem et selskab, kan det være tvivlsomt, hvem der er rette ind­komstmodtager. Det samme gælder i tilfælde, hvor flere selskaber er koncernforbundne. Praksis på området er righoldig. Blandt de mest principi­elle afgørelser kan nævnes følgende:

SKM 2005 466 H. Et selskab ydede konsulentbistand til en koncern. I en periode var selskabets hovedaktionær ansat som direktør i koncernen. For denne periode fandt Højesteret, at hovedaktionæren var rette indkomstmod­tager. Til konsulentvederlagene for perioden efter hovedaktionærens fratræden som direktør i koncernen var selskabet derimod rette indkomstmodtager. Se ligeledes SKM 2015 717 H om konsekvenserne af, at en indkomst omkvali­ficeres i medfør af rette indkomstmodtagerproblematikken, hvor der ikke gives tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 eller beta­lingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.

Se DJV C.D.2.2.

[**(4)**](#bookmark7) Af begrebet årsindtægter følger, at det er indtægterne i den givne periode, der er skattepligtige, jf. også for udgifternes vedkommende formuleringen i § 6 om, at man kan fratrække de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Der må således tages stilling til dels indkomstperioden, dels hvordan indkom­sten skal periodiseres.

Indkomstperioden er som udgangspunkt en 12 måneders periode, der benæv­nes indkomståret. Dette er, jf. kildeskattelovens § 22, stk. 1 og selskabsskat­teloven § 10, normalt kalenderåret. Det er dog muligt for personer og selskaber at have et indkomstår, der afviger fra kalenderåret, ligesom der ved til- og fraflytning, etablering og ophør af virksomhed i dødsfaldstilfælde kan være indkomstperioder, der er kortere eller længere end 12 måneder.

Se DJV C.C.2.5.1.1 og C.D.2.1.2.

Det er endvidere nødvendigt at afgøre, hvordan en indkomst, respektive en udgift, skal henføres til et givent indkomstår. Periodiseringen har både betyd­ning for progressionen i beskatningen, skattebetalingstidspunktet i de situa­tioner, hvor salgstidspunktet har betydning for skatteberegningen, for eksem­pel i relation til avancebeskatningslovene. Endelig har spørgsmålet betydning i de situationer, hvor der gælder forskellige skatteregler i forskellige perioder. Loven indeholder ikke en klar stillingtagen til, efter hvilke kriterier denne periodisering skal finde sted. Disse kriterier er udviklede i praksis således, at hovedreglen i dag er, at et beløb skal medregnes til indkomsten, når den skattepligtige har et retskrav på beløbet (»retserhvervelsesprincippet«), lige­som en udgift er fradragsberettiget på det tidspunkt, hvor den skattepligtige har pådraget sig en pligt til at udrede beløbet (»pligtpådragelsesprincippet«). Det er derimod sædvanligvis uden betydning, hvornår der sker betaling af det skattepligtige/fradragsberettigede beløb, idet periodisering efter det så­kaldte kasseprincip antages at kræve særskilt hjemmel, jf. eksempelvis i forbindelse med lønindkomst.

Se DJV C.A.1.2 og C.C.2.1.2.1.

**Lønindkomst.**

Lønindkomst, jf. kildeskatteloven § 43, beskattes i udbetalingsåret, selv om den er optjent i en tidligere periode, jf. § 20 i kildeskattebekendtgørelsen. På dette tidspunkt skal den, der udbetaler A-indkomst, indeholde A-skat heraf, jf. kildeskatteloven § 46, stk. 2. Lønindkomsten afviger således fra det almin­delige retserhvervelsesprincip og følger som udgangspunkt et kasseprincip. Der skal dog ske indeholdelse af A-skat senest seks måneder efter retserhver- vesestidspunktet, selvom lønnen endnu ikke er udbetalt, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 2.

**Leje og leasingindtægter.**

Leje- og leasingindtægter henføres efter praksis til den periode, som lejen vedrører. Det samme gælder serviceforpligtelser, jf. TfS 1995 462 Ø. Landsskatteretten fastslog imidlertid i SKM 2017 635 LSR, at nogle licen­sindtægter skulle beskattes på betalingstidspunktet. Se om afgørelsen og om praksis generelt Inge Langhave Jeppsen i SR-Skat 2018, nr. 2.

**Varelager.**

For værdiansættelse af varelageret henvises til varelagerloven. **Igangværende arbejder.**

I forhold til flerårige arbejder kan det være vanskeligt at vurdere, hvornår retserhvervelsen er sket. I U 1981 968 H fastslog Højesteret, at over- eller underskud ved flerårige entreprisekontrakter skulle indgå ved opgørelse af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor arbejdet var endeligt udført. I praksis tillades avance dog indtægtsført løbende således, at der indtægtsføres

ena conto fortjeneste. Der tillades i praksis adgang til at foretage principskifte, jf. TfS 2006 923 SM. Henføres beskatningen til det år, hvor arbejdet afsluttes, indebærer det, at a conto indtægter passiveres, medens afholdte udgifter ak­tiveres i de indkomstår, hvor arbejdet endnu ikke er afsluttet. Som aktiverede udgifter kan efter praksis medtages direkte henførbare udgifter, men der til­lades i praksis, at der tillige kan henføres indirekte produktionsomkostninger. Også her tillader praksis principskifte fra år til år, jf. den tidligere nævnte afgørelse.

I liberale erhverv tillader man desuden, at ved siden af den løbende indtægts­førelse af honorarer i takt med, at der er erhvervet endelig ret hertil, indtægts­førelse af a conto honorarer. Modstykket hertil er, at afholdte driftsudgifter også kan fratrækkes løbende.

**Udbytterenter og royalty.**

Udbytter beskattes på det tidspunkt, hvor generalforsamlingen beslutter at udbetale udbytte.

Hovedreglen for periodisering af renteindtægter er forfaldsprincippet, jf. statsskattelovens § 4 og ligningslovens § 5. I en lang række tilfælde skal renteudgifter dog periodiseres efter reglerne i § 5 i ligningsloven og virksom­hedsskatteloven § 6.

Royalty beskattes som udgangspunkt i overensstemmelse med retserhvervel- sesprincippet således, at indtægtsførelsen sker løbende på samme måde som den praksis, der har udviklet sig for leje- og leasingindtægter. I praksis an­vendes formentlig oftest et kasseprincip.

**Erstatninger.**

Hvis en erstatning ydes som en løbende ydelse, vil beløbet være skattepligtigt på det tidspunkt, hvor ydelsen erlægges. Modtages et erstatningsbeløb derimod som en eengangsydelse, vil retserhvervelsesprincippet føre til, at indtægtsfø­relsen skal ske på det tidspunkt, hvor den erstatningsudløsende begivenhed har fundet sted.

**Kapitalgevinster.**

Vedrørende periodisering af kapitalindtægter sker retserhvervelsen på det tidspunkt, hvor bindende aftale er indgået. Se nærmere herom under de en­kelte avancebeskatningslove.

At en aftale er betinget, udskyder efter praksis som hovedregel ikke retser- hvervelsestidspunktet. En betingelse betegnes sædvanligvis som suspensiv eller resolutiv, hvor den suspensive betingelse suspenderer aftalen, mens den resolutive betingelse ikke suspenderer aftalen, men derimod opløser aftalen, hvis betingelsen indtræder/ikke-indtræder. I relation til konsekvenserne for beskatningen, har der i praksis udviklet sig den regel, at alle betingelser som udgangspunkt er resolutive, således at beskatningen indtræder på aftaletids­punktet. Dette udgangspunkt fraviges dog, hvis der hersker reel usikkerhed om aftalens eksistens og denne usikkerhed ikke er underlagt parternes rådig­hed.

I TfS 2003 744 H (U 2003 2477 H) (ændring af TfS 2002 792 L), anså Højsteret en overskudsandel fra I/S, som skattepligtig i det indkomstår, hvor indkomsten var optjent, og ikke først i selve tildelingsåret. Det forhold, at overskuddet blev fordelt efter beslutning efter udgangen af indkomståret, kunne ikke medføre, at interessenternes skattepligt skulle udskydes.

[**(5)**](#bookmark7) Ordene »hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke« fastslår det såkaldte globalindkomstprincip, hvorefter en indkomst beskattes i Danmark, selvom den er erhvervet i udlandet. Da den pågældende indkomst også skattepligtig i det land, hvori den er erhvervet, kan princippet medføre, at den samme indkomst bliver beskattet både her i landet og i udlandet. Se DJV C.A.1.1. Til imødegåelse heraf har Danmark indgået en lang række overenskomster til undgåelse af en sådan dobbeltbeskatning, ligesom der er indført interne lempelsesregler, jf. ligningslovens § 33 og § 33 A. Lempelsesberegningen sker under anvendelse af nettolempelsesprincippet i ligningslovens § 33 F. Den udenlandske indkomst, som i kraft af princippet beskattes i Danmark, opgøres efter danske regler.

Globalindkomstprincippet gælder for hjemmehørende fysiske og juridiske personer (»ubegrænset skattepligtige«), jf. kildeskattelovens § 1, selskabs­skattelovens § 1, dødsboskattelovens § 1, stk. 2, og fondsbeskatningslovens § 1. For fysiske og juridiske personer, som er skattemæssigt hjemmehørende

i udlandet, gælder globalindkomstprincippet ikke. For disse personer gælder i stedet regler om begrænset skattepligt, jf. kildeskatteloven § 2 og selskabs­skatteloven § 2. Begrænset skattepligtige personer beskattes alene af indkomst, som udtrykkeligt er nævnt i kildeskattelovens § 2 eller selskabsskattelovens § 2.

Som en modifikation til globalindkomstprincippet i § 4 gælder det såkaldte territorialprincip, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2. I medfør heraf skal hjemmehørende selskaber, jf. selskabsskattelovens § 1, som udgangpunkt ikke medregne indkomst fra udenlandske faste driftssted eller faste ejendom­me.

Se DJV C.D.2.3.1.

[**(6)**](#bookmark8) Indkomsten er skattepligtig uanset fremtrædelsesform, jf. bl.a. TfS 1997 160 Ø. Særlige værdiansættelsesproblemer knytter sig til indkomstopgørelsen, når indkomsten erlægges i naturalier, brugsrettigheder mv. Som vejledning for værdiansættelsen kan anføres to momenter, formuegodets beskaffenhed og omkostningerne ved at anskaffe godet i fri handel.

I ligningslovens § 16 findes særlige værdiansættelsesregler for naturalier modtaget i et ansættelsesforhold. Reglen indeholder særlige værdiansættel­sesregler vedr. fri bil, bolig, sommerhus og båd til rådighed, samt bagatel­grænser for visse personalegoder og julegaver, regler om at fri computer, telefonm datakommunikation, kost og logi, parkeringsplads og fribilletter relateret til arbejdet. Har personalegodet karakter af overdragelse til eje eller leje, beskattes den værdi, som den ansatte skulle have betalt ved at erhverve eller leje godet. Har godet karakter af sparet privatforbrug, er det besparelsen der beskattes. Modtagelse af et formuegode, der er nært beslægtet med penge, eksempelvis et gavekort til et stormagasin, fører til beskatning af gavekortets pålydende værdi, med mindre det er gjort skattefrit som en julegave, eller omfattet af de særlige bagatelgrænseregler i ligningslovens § 16.

For visse personalegoder har Skatteforvaltningen og Skatterådet fastsat spe­cielle regler for værdiansættelsen. Det drejer sig om privat kørsel i specielle køretøjer, personalelån og måltider i personalekantier med arbejdsgivertilskud. Disse værdiansættelsesnormer skal anvendes, såfremt den skattepligtige ikke er i stand til at godtgøre, at normen fører til et åbenbart urimeligt resultat. Se TfS 1993 316 H.

Se om værdiansættelse af personalegoder DJV C.A.5.1.2.

**Strafbare erhvervelser** En indkomst er skattepligtig på det tidspunkt, hvor der erhverves ret til indkomsten (retserhvervelsestidspunktet). Dermed er det uden betydning for skattepligten, om indkomsten er erhvervet ved strafbar virksomhed, eksempelvis salg af narkotika. Se SKM 2021 102 BR.

TfS 1999 86 HD, U 1999 426 H (stadfæstelse af TfS 1998 373 L). Dette var en sag om beskatning af en indtægt erhvervet gennem tyveri. En ansat hos Dansk Supermarked havde stjålet nogle europaller, som han havde solgt. Han blev domfældt for tyveri og dømt til at betale erstatning til den bestjålne. Skattemyndighederne ønskede at beskatte ham af forskelsbeløbet mellem salgssummen og erstatningsbeløbet til den bestjålne. Højesteret bemærkede, at den indtjening, som den ansatte havde haft ved salget af de stjålne paller, ikke var blevet konfiskeret i forbindelse med straffesagen og oversteg det erstatningskrav, som den bestjålne havde gjort gældende med forskelsbeløbet på 203.503 kr. Da den ansatte herved faktisk havde oppebåret en fortjeneste på 203.503 kr., og da det ikke i sig selv udelukkede beskatning, at fortjenesten var erhvervet på grundlag af en strafbar handling, stadfæstedes landsrettens dom; om spørgsmålet se også TfS 1995 278 LSR, og TfS 1998 457 L samt om problemstillingen endvidere **Hans Henrik Bonde Eriksen** i TfS 1998 471 og **Jan Pedersen** i SR-Skat 1998 372 nr. 7; sagen er også omtalt i R&R 1999 3 SM 77).

Se DJV C.C.2.1.2.1.

**Vennetjenester**

Såfremt en person udfører arbejde for andre uden at modtage betaling herfor, f.eks. i familie- eller venskabsforhold, udgør værdien af det vederlagsfrie arbejde ikke nogen skattepligtig indkomst for den, der yder præstationen. Det forudsættes, at der ikke reelt er ydet eller betinget vederlag f.eks. i form af modsvarende arbejdspræstation fra den, der modtager ydelsen.

Formentlig er den, der modtager ydelsen, skattepligtig af værdien heraf, i hvert fald hvis værdien overstiger det niveau, der er sædvanligt i venskabs­eller familieforhold.

TfS 2000 80 L . Selvom skatteyderen var frifundet under en straffesag om modtagelse af sort løn fra hans fars anpartsselskab, blev det under den civile sag lagt til grund, at han desuagtet udfaldet af straffesagen havde modtaget vederlag for arbejde i anpartsselskabet; om sagen se Revisorbladet 2000 2, De Grå Sider s 26).

I ligningslovens § 7 Å er der særskilt indsat bestemmelse om, at visse venne­tjenester er skattefrie, såfremt vennetjenesterne ikke har kommerciel karakter, ikke indgår i en organiseret byttehandel og hvor der ikke er aftalt modydelse. **Erstatninger** Om erstatninger er skattepligtige eller -fri afhænger af, om beskatningen udbetales som en engangsydelse eller som en løbende ydelse, hvor sidstnævnte altid vil være skattepligtige.

Udbetales erstatningen som en engangsydelse, skal erstatningen beskattes på samme måde som det, erstatningen træder i stedet for, jf. det såkaldte surrogatprincip. Erstatning for et formuegode, som ville kun afstås skattefrit, udløser således ikke beskating, jf. TfS 1985 551 (LSR), TfS 1988 178 (LSR), TfS 1988 482 (LSR) og TfS 1988 686 (LSR). Omvendt er erstatning for mistede skattepligtige indkomster skattepligtige, jf. TfS 1984 428 (V) og TfS 1986 381 (LSR). Det samme gælder erstatningsbeløb, der udbetales som kompensation for fradragsberettigede udgifter, jf. TfS 1992 545 (Ø).

TfS 2000 149 H (U 2000 780 H) (anke af TfS 1998 87 L. Merprovenu i forbindelse med uanfægtet skævdeling ved aktiesalg kunne ikke anses for skattefri fortjeneste ved udlodning af likvidation, men måtte anses skattepligtig efter § 4; om sagen se også R&R 1998 3 SM 84).

TfS 2000 160 H (U 2000 884 H) (stadfæstelse af TfS 1998 503 L. Erstatning for overtrædelse af konkurrenceklausul ansås ikke for erstatning for goodwill og tab af indtægtskilde, men derimod for tab af indtægt og dermed skatteplig­tig.

TfS 2003 378 L. Køber af privatbil ansås for skattepligtig af den prisreduktion, der skulle gives på køretøjet som modydelse for, at denne var forsynet med reklamer. Kommenteret af **Ole Bjørn** i SR-Skat 2003 253 nr. 5 og af **Jan Pedersen** i R&R 2003 nr. 6 SM 168

Se DJV C.A.3.7.

[**(7)**](#bookmark9) Da opregningen i litra a-f kun er en eksemplifikation, indeholder reglerne alene en selvstændig beskatningshjemmel i den udstrækning, beskatningen ikke følger af indledningsbestemmelsen i § 4. Dette er alene tilfældet for § 4, litra b, andet pkt., der gør brug af egen bolig til skattepligtig indkomst. Eksemplifikationen viser, at beskatningsgrundlaget omfatter al personlig virksomhed, hvad enten denne udøves selvstændigt eller sammen med andre, for eksempel i interessentskaber og kommanditselskaber. Indkomstbeskatnin­gen gælder hvad enten, der foreligger erhvervsvirksomhed eller virksomhed som lønmodtager.

[**(8)**](#bookmark14) Reglen er teoretisk vanskelig at begrunde, men har eksisteret siden statsskat­telovens indførelse. Man har forsøgt at forklare reglen derved, at den skat­tepligtige ved at investere i egen bolig går glip af en renteindtægt, han ellers ville have modtaget som skattepligtig. Synspunktet harmonerer imidlertid dårligt med, at det på den anden side er en anerkendt grundsætning, at en skatteyder som altovervejende hovedregel ikke er skattepligtig af uudnyttede indkomstmuligheder.

Se DJV C.C.2.1.2.1.

I praksis er beskatningen af værdien af egen bolig ophævet pr. 2000-01-01 og erstattet af ejendomsværdiskatteloven. Statsskattelovens regler eksisterer dog fortsat udenfor ejendomsværdiskatteloven. Denne er nu suppleret af reglerne for hovedaktionærer i LL§ 16 samt ligningslovens § 2. U 2003 150 H (ændring af TfS 2001 828 L om beskatning af en fikseret lejeindtæg. Hø­jesteret fandt, at § 4 litra b sammenholdt med bestemmelsens 2. pkt. gav til­strækkelig hjemmel for»..at den ejer af en beboelsesejendom, der vederlagsfrit eller for en leje, der er ikke uvæsentligt lavere end markedslejen, har overladt benyttelsen af ejendommen til en slægtning eller anden nærtstående person, anses for skatte-pligtig af en skønnet lejeværdi«; højesteret anså forskellen mellem 3.200 pr. måned og en ubestridt markedsleje på kr. 4.500 for at være

ikke uvæsentlig; om dommen se **Ole Bjørn** i SR-Skat 2002 nr. 5-6, s. 349 og **SpO 2002 8** s. 395: **Jane Bolander** »Huslejefiksering«). SR-Skat 2003 220 nr. 4: **Bent Ramskov** »Fikseret vederlag - hjemmelsmæssig afklaring?« (med omtale af TfS 2002 967 H (U 2003 150 H)).

SKM 2005 418 H. Et selskab havde overladt benyttelsen af beboelsen i en ejendom vederlagsfrit til eneanpartshaverens datter i 1. halvår 1997. Herefter kunne selskabet i medfør af § 4, litra b, 1. pkt., beskattes af en skønnet leje­værdi for denne periode. Lejligheden i selskabets ejendom stod fra 1997-07­01 tom. Der var ikke hjemmel i § 4, litra b, 1. pkt., til at beskatte selskabet af lejefiksering for andet halvår 1997, da den stod tom. Beskatning efter § 4, litra b, 2. pkt., forudsatte, at der var tale om en ejendom, der var personligt ejet. Bestemmelsen kunne derfor ikke anvendes i den situation, hvor ejendom­men er ejet af et selskab, jf. forbeholdet i selskabsskattelovens § 8, 1. pkt. Det bemærkes, at ligningslovens § 2 ikke var indført i det relevante indkomst­år).

SKM 2007 438 H. Skatteyderen havde en ejendom, der var vurderet som beboelses- og forretningsejendom med 1 lejlighed. Skatteyderen, der udlejede en del af ejendommens »baghus« til sin samleverske til brug for drift af ke­ramikværksted, var med rette beskattet af en skønnet lejeværdi efter statsskat­telovens § 4, Højesteret tiltrådte den af skattemyndighederne foretagne leje­fiksering af skatteyderen. Højesteret tiltrådte, at en ejer af erhvervslokaler - ligesom en ejer af beboelseslokaler - i medfør af statsskattelovens § 4, litra b, 1. punktum, kan beskattes af en skønnet lejeværdi i tilfælde, hvor ejeren vederlagsfrit eller for en leje, der ikke er uvæsentligt lavere end markedslejen, har overladt benyttelsen af lokalerne til en nærtstående, jf. højesteretsdomme i SKM 2002 547 H og SKM 2005 418 H).

[**(9)**](#bookmark15) Bestemmelsen om indtægter fra offentlige embeder har ikke længere praktisk betydning. Bestemmelsen hjemler i øvrigt skattepligt for en række understøt­telser af privat og offentretlig karakter, herunder også stipendier fra statens uddannelsesstøtte. Om forældres ydelser til børn henvises til kildeskatteloven § 5, stk. 4.

[**(10)**](#bookmark16) Modtager en lønmodtager eller erhvervsdrivende goder udover pengelønnen, skal disse som udgangspunkt værdiansættes og medregnes i den skattepligtige indkomst. Dette gælder f.eks. kost og logi, fribolig, fri bil og telefon. Se note 6 til § 4.

Vedr erhvervsdrivendes forbrug af egne varer kan navnlig henvises til afgø­relserne i TfS 1987 325 (LSR), TfS 1987 607 (LSR), TfS 1988 164 samt TfS 1988 300 (LSR).

[**(11)**](#bookmark17) Gaver er som udgangspunkt skattepligtige, jf. § 4 a. Bestemmelsen må imidlertid læses i sammenhæng med § 5 b, hvorefter gaver omfattet af boaf­giftslovens afsnit II er skattefri (men i stedet potentielt pålagt en afgift).

I SKM 2012 105 H U 2012 1629 H fandt Højesteret, at et beløb ydet i forbindelse med ugifte samlevendes samlivsophævelse var skattepligtig, selv om samlivet havde været længerevarende og de ugifte samlevende havde 2 børn sammen.

Se DJV C.A.6.1.1 og C.A.6.2.

[**(12)**](#bookmark22) Renter er indkomstskattepligtige på forfaldstidspunktet, jf. TfS 1997 496 Ø, særregler findes dog i ligningslovens § 5. Se DJV C.A.11.1.3.

SKM 2003 276 Ø TfS 2003 553 L bekræfter, at renter ikke skulle periodiseres, men beskattes på det tidspunkt, hvor der erhvervedes ret til dem.

Visse renter er dog indkomstskattefrie. Det gælder bl.a. renter og godtgørelser vedr for meget erlagte skatter og afgifter.

Se DJV C.A.11.1.2 og C.A.11.1.4.

**Særlige spørgsmål**:

*Gældseftergivelse og forældelse* er nu omfattet af reglerne i kursgevinstloven. Dette gælder også gældseftergivelse, som er et led i en generel eller singulær akkord, jf. kursgevinstlovens § 24. Om underskudsfremførsel ved akkord og gældssanering henvises til § 13 a i personskatteloven, og for selskaber mv. til selskabsskattelovens §§ 12 A-D. Se TfS 1995 571 V om selskabs ind­komstskattepligt af hovedaktionærs gældseftergivelse, og TfS 1995 783 H om indkomstskattepligt af skævdeling af vederlag ved salg af aktier samt TfS 1998 504 L om kommanditists skattepligt af en økonomisk fordel ved en rekonstruktion.

[**(13)**](#bookmark22) Udbytte er skattepligtig efter § 4 e, men bestemmelsen er i dag nærmest uden betydning, idet hjemmel til beskatning af udbytte af aktier, anparter, andelsbeviser eller lign. værdipapirer findes i ligningslovens § 16 A.

TfS 2003 136 L (om andelsselskabs overdragelse af et vandværk til kommu­nen; skatteministeriet tog bekræftende til genmæle over for vandværkets påstand om skattefrihed for andelsmedlemmerne under henvisning til, at an­delshaverne ikke ville få tilført en formuefordel, der var skattepligtig efter § 4, jfr. skatteministeriets kommentar til sagen i TfS 2003 147).

TfS 2004 482 H (stadfæstelse af TfS 2003 494 L) (udlodning fra en garanti­forening var skattepligtig, idet der ikke var tale om udlodning af en formue, som medlemmerne allerede ejede; da det enkelte medlem ikke havde retskrav på andel i foreningsformuen, kunne ligningslovens § 16 A ikke finde anven­delse). R&R 2003 8 SM 237: **Svend Erik Holm** omtaler udlodning fra fore­ninger m.m. med omtale af TfS 2003 494 L.

[**(14)**](#bookmark2) Bestemmelsen er anvendelig i alle tilfælde, hvor gevinst og præmie ikke er skattefri pga. afgiftsbetaling. En række lotterigevinster, tips- og lottopræ­mier, klasselotterigevinster, kasinogevinster mv. hidrørende fra godkendte danske spil og lotterier er alene pålagt forskellige former for afgift. Det samme gælder visse gevinster mv. hidrørende fra et EU-land. Skattepligtige er derfor præmier i udenlandske lotterier, kasinoer, tipsvirksomhed mv., som ikke er omfattet af reglerne om spilafgift. Tilsvarende er undtaget præmier mv. fra udenlandske spil mv., udbudt i et EU-land under samme vilkår ikke skattepligtige.

TfS 2000 761 L. Gevinster i form af naturalier, som skatteyderen havde vundet ved bankospil arrangeret af hans arbejdsgiver i forbindelse med jule­frokost, var skattepligtige. Skattemyndighedernes skøn over værdien ikke tilsidesat.

SpO 2004 81 nr. 2: **Diana Elisabeth Lindmann** »Manglende hjemmel til beskatning af spil vundet i udlandet«.

**SU 2005 75**: **Christen Amby** »Beskatning af afkast fra svenske præmieob­ligationer« (om skattefrihed for gevinster på svenske præmieobligationer efter EF-Domstolens afgørelse i Lindman-sagen, se **SU 2003 391** og Lignings­rådet afgørelse i **SU 2005 80**).

[**(15)**](#bookmark27) Statsskattelovens § 5 er fortsat det systematiske udgangspunkt, når det skal fastslås, hvorvidt en given avance fremkommet ved salg af formuegoder er skattepligtig eller et tab fradragsberettiget.

En lang række kapitalgevinster og tab er nu imidlertid reguleret af anden lovgivning, nemlig ejendomsavancebeskatningsloven, aktieavancebeskat­ningsloven, afskrivningsloven og kursgevinstloven.

Såfremt en avance ved salg af et formuegode ikke er omfattet af en særlov, og er afståelsen ikke sket som led i næring eller spekulation, således at den bliver skattepligtig medfør af § 4, er avancen skattefri, jf. § 5. Dette gælder, hvad enten avancen er realiseret eller ej. Den økonomiske fordel, der henhører under formuesfæren, er således efter princippet i §§ 4-5 skattefri i modsætning til det løbende afkast fra formuen, der er skattepligtigt, jf. § 4. De under a-c opregnede skattefrie indtægter er således en undtagelse fra § 4.

Se DJV C.C.2.1.3.1 og C.C.2.1.3.3.1-4.

Modstykket til at økonomiske fordele, der knytter sig til indkomstgrundlaget, er skattefrie, er, at udgifter til erhvervelse og sikring af indkomstgrundlaget heller ikke er fradragsberettigede efter § 6.

Det følger af bestemmelsen, at værdistigninger og fald på formuegoder i sig selv ikke medfører skattepligt, respektive ret til fradrag. Heraf udledes et re­alisationsprincip, således at kun realiserede indkomster skal beskattes Der knytter sig dog en række undtagelser til denne hovedregel.

Reglen om, at urealiserede gevinster og tab ikke vedrører indkomsten, gælder således ikke varelagre, der er omfattede af varelagerloven. geledes gælder hovedreglen naturligvis ikke i de tilfælde, hvor der udtrykkeligt skal ske be­skatning efter et lagerprincip, jf. om pengefordringer kursgevinstlovens § 25, stk. 2 og 4 og § 33 samt aktieavancebeskatningslovens § 23, stk. 2.

Se DJV C.C.2.1.3.2.

TfS 1999 630 L. Et skattebeløb, som skatteyderen i 1992 fik udbetalt som følge afen skattesag, som han havde overtaget fra et likvideret selskab, ansås for skattefrit, idet beløbet ansås at være en kursgevinst på den fra selskabet

vederlagsfrit overtagne fordring, som der ikke var grundlag for at beskatte efter dagældende regler. Sagen er omtalt i Revisorbladet 1999, nr. 6, s. 51; om sagen se også **Ole Bjørn** i SR-Skat 1999 293 nr. 4.

Se også SKM 2013 320 H og SKM 2013 321 H om udligningsbeløb betalt inden for en koncern efter tyske skatteregler, hvor Højesteret statuerede, at betalingerne ikke var skattepligtige for modtagerselskabet. Sambeskatnings­indkomsten for de danske (koncern)moderselskaber blev derfor nedsat med et beløb svarende til underskudsudligningsbetalinger fra en tysk underkon­cerns moderselskab til tyske datterselskaber, da betalingerne var skattefrie. Se også SKM 2014 507 SKAT: Styresignal om genoptagelse efter en prak­sisændring som følge af de to højesteretsdomme – SKM 2013 321 HR og SKM 2013 320 HR.

[**(16)**](#bookmark10) Umiddelbart gælder reglen kun salg. Også gevinster og tab vedrørende ejendele, der er realiserede på anden måde end ved salg, er i praksis henført til § 5, stk. 1, litra 1. Det må antages, at enhver form for overgang af ejen­domsretten eller ophør af ejendomsret, er omfattet af bestemmelsen. Jf. U 1980 121 H sidestillet udbetaling af en brandforsikringssum med salg. Til­svarende er antaget om fredningserstatning, jf. U 1969 677 H.

[**(17)**](#bookmark11) Næring og spekulation

*A. Næring*

For at fastslå, hvorvidt der foreligger næring, vil et afgørende kriterium være, hvilken placering det pågældende aktiv har i skatteyderens økonomi. Er der tale om omsætningsformue, f.eks. varelager eller en vekselerers handel med værdipapirer - som i skattemæssig forstand ikke anses for varelager - vil ge­vinst og tab blive beskattet som næringsindkomst. Afgørende er ikke alene omfanget af aktiviteten. Også indtægter hidrørende fra bierhverv er skatteplig­tige.

Næringsindtægt beskattes på det tidspunkt, hvor avancen er realiseret. Reali­sationsprincippet er imidlertid modificeret i betydelig udstrækning af særregler i den øvrige skattelovgivning, jf. husdyrbesætningsloven, varelagerloven, aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven. Næringsbegrebet giver navnlig anledning til talrige retssager i forbindelse med afståelse af fast ejendom, aktier og værdipapirer. Der henvises herom til kommentaren vedr de respektive love.

Det er en forudsætning for at beskatte efter næringsreglen, at virksomheden omfatter omsætning af aktiver af den type, som er afhændet. Det er ikke til­strækkeligt, at aktivet har sammenhæng med næringsvirksomheden, jf. ordet henhører i § 5, stk. 1, litra a. Indtægter ved salg af de driftsmidler eller den ejendom, der har tjent som grundlag for virksomheden, er ikke skattepligtige efter reglen om næring, men er sædvanligvis skattepligtig efter afskrivnings­loven henholdsvis ejendomsavancebeskatningsloven.

Næringsvirksomheden omfatter både den erklærede næring og den faktiske økonomiske aktivitet, der udøves under sådanne omstændigheder, at nærings­virksomhed kan antages.

Om næring og §§ 4-5 se DJV C.C.2.3.3.2.

*Næringsmomenterne*

Blandt de momenter, der er afgørende for at statuere næring, er først og fremmest den faktiske købs- og salgsaktivitet, jf. f.eks. U 1972 901 H, U 1973 485 H, U 1977 282 H og TfS 1999 250 Ø.

For det andet vil der blive lagt vægt på købs- og salgsaktivitetens systematiske karakter herunder regelmæssigheden, jf. f.eks. TfS 1984 466 H, TfS 1998 625 H og TfS 1996 64 H.

Sammenhængen med skatteyderens hovederhverv spiller også en væsentlig rolle, jf. U 1975 519 H, TfS 1986 267 H, TfS 1988 45 H samt U 1975 552 H.

Endvidere tillægges dispositionernes vægt i vedkommendes økonomi væsent­lig vægt, jf. f.eks. U 1996 658 H.

TfS 2004 307 H. Skatteyderen, som tidligere havde købt og solgt nogle få ejendomme i 1970'erne og været direktør for et ejendomshandelsselskab, kunne ikke anses for næringsdrivende og var derfor ikke berettiget til fradrag for tab på ejendomme. Selskabets betaling af kreditkortgæld for skatteyderen ansås ikke som lån til denne, men som skattepligtig honorering.

Skatteyderens professionelle tilknytning til det pågældende marked samt, om der er tale om indtægter ved salg af aktiver, der er erhvervede som betaling for erhvervsmæssige ydelser, spiller også en rolle i praksis, jf. TfS 1985 457 H, TfS 1993 531 H, TfS 1996 64 H, **TfS 1968 887** H, TfS 1997 472 H og TfS 1998 625 og TfS 1999 221 H.

*Næringsformodning*

Er skatteyderen næringsdrivende med hensyn til et givet aktiv gælder en næringsformodningsregel, dvs. en formodning for at næringsvirksomheden omfatter samtlige aktive af den omhandlede art. I TfS 1999 631 L blev næ­ringsformodningen dog afkræftet. Skatteyderen skulle ikke beskattes af en erstatningssum for en skade på fast ejendom, idet ejendommen efter de kon­krete omstændigheder fandtes at være erhvervet med henblik på at indgå i skatteyderens udlejningsvirksomhed og ikke med videresalg for øje.

TfS 2001 755 H (stadfæstelse af TfS 2000 719 L). Et selskab fandtes at være næringsdrivende med handel med fast ejendom, og der var ikke ført det meget sikre bevis, der måtte kræves for, at erhvervelsen af ejendommene alene skete i anlægsøjemed og ikke tillige af hensyn til muligheden for at opnå fortjeneste ved salg på et senere tidspunkt.

**Overgang til anlægsvirksomhed**

Omsætningsformue kan under ganske særlige omstændigheder overgå til anlægsformue, jf. U 1967 258 H, U 1981 102 H samt TfS 1990 524 og cf. U 1971 913 Ø. Se hertil **Jane Bolander** i TfS 2005, 21.

*Succession i næring*

Succession i forbindelse med dødsbobeskatning og visse familieoverdragelser er lovfæstet i kildeskattelovens § 33 C og mellem ægtefæller i kildeskatteloven §§ 26 Aog B. Ulovbestemt succession i næring kan imidlertid fortsat antages at foreligge mellem nært forbundne skattesubjekter. Såfremt en hovedaktionær må antages at fortsætte en aktivitet, der i et af ham behersket selskab er ind­komstskattepligtig, vil han under visse omstændigheder kunne blive ind­komstskattepligtig, såfremt han overtager og viderefører denne aktivitet, jf. U 1956 261 H.

**Smittevirkning**

*Smittevirkning* er det omvendte forhold og vil kunne antages at foreligge, når en skatteyder, der selv vil blive næringsbeskattet af en given aktivitet, lader et af ham behersket selskab fortsætte denne gennem overtagelse af ak­tiver fra personen, hvorved selskabet der ellers ikke ville blive næringsbeskat­tet af den pågældende aktivitet (på grund af smittevirkningen), bliver skat­tepligtig heraf, jf. U 1957 318 H. Beskatning ud fra en afsmitningsbetragtning må antages at være meget begrænset. Om succession og smitte se også U 1982 578 HogU 1985 1072HogU 1985 1076 H, **LV** H.4.1.4 og TfS 1994 294, jf. **Svend Erik Holm** i SpO 1994 86 og **Aage Michelsen** i SpO 1994 130. **J. Trolle** i U 1966 B 267, **Koch-Nielsen** i U 1971 B 103, **M. Munck** i U 1982 B 325, **O. Bjørn** i SR-Skat 1990, 262 og **J. Bolander** i TfS 1997 88. Succession og smittevirkning har særligt haft betydning ved spørgsmålet om, hvorvidt beskatning kunne finde sted af kursavancer på fordringer. Disse forhold er nu reguleret af kursgevinstloven, hvor der ikke kan antages længere at være mulighed for en afsmitningsbeskatning, hvor skatteyderen ikke i sig selv kan antages at være næringsskattepligtig.

Har et aktiv været underlagt næringsvirksomheden, vil dette aktiv som ud­gangspunkt fortsat blive anset for at være et omsætningsaktiv, selv om der forløber lang tid før der sker salg.

TfS 1999 199 L. Ejendomme, som skatteyderen for mere end 20 år siden havde erhvervet som led i næringsvirksomhed med køb og salg af fast ejen­dom, ansås fortsat at være næringsejendomme. Ingen af ejendommene havde tjent som privatbolig for ham. Landsretten bemærkede, at uanset at skattey­deren gennem en årrække kun havde handlet fast ejendom i meget begrænset omfang, fandtes varigheden af skatteyderens ejertid vedrørende de omhand­lede ejendomme ikke at kunne føre til, atet salg ikke skulle anses som hørende under hans næringsvirksomhed.

TfS 1999 210 HD (U 1999 619 H) (stadfæstelse af TfS 1997 621 L. Et sel­skab, der foretog handel med aktier og optioner, ansås ikke for at være næ­ringsdrivende, skønt selskabets aktiviteter var i overensstemmelse med sel­skabets formål. Selskabets aktører havde betydelig indsigt i det finansielle

marked, men havde ingen professionel tilknytning til dette marked. Henset hertil og til det forholdsvis beskedne antal handler med aktier og optioner i de omhandlede 2 regnskabsår (hhv 20 og 34) fandt Højesteret ikke, at sel­skabets virksomhed - uanset det vedtægtsbestemte formål - kunne anses som næringsvirksomhed med handel med aktier og aktieoptioner.

Vederlagsnæring omfatter begrebsmæssigt erhvervsdrivendes modtagelse af usædvanlige betalingsmidler. Vederlagsnæringen knytter sig navnlig til spørgsmålet om den skattemæssige behandling af senere avancer eller tab på det aktiv, der er modtaget som vederlag. Som udgangspunkt må gevinst og tab beskattes efter § 4. Der gælder en vederlagsformodningsregel, der muliggør undtagelse fra indkomstskattepligten, såfremt den skattepligtige dokumenterer eller sandsynliggør, at aktivet ikke er indgået i næringsvirk­somheden, se TfS 2001 586 H, der ikke accepterede, at der forelå vederlagsnæ­ring, hvorfor tab ikke var fradragsberettiget.

Om vederlagsnæring se **Jan Pedersen** i R&R 2001 10 SM 321.

**Næringsrealisation og avanceopgørelse**.

Næringsbeskatning gennemføres ikke alene ved salg af næringsaktivet, men også ved anden form for afståelse, for eksempel bytte, tvangsrealisation, ekspropriation, modtagelse af erstatnings- eller forsikringssummer i etc.

Næringsbeskatningen gennemføres som en nettobeskatning, hvor den kon­tantomregnede salgs- eller afståelsessum reduceres med de med afhændelsen forbundne omkostninger samt den nominelle anskaffelsessum tillagt de med erhvervelsen forbundne omkostninger.

[**(18)**](#bookmark12) *Spekulation*

Herved forstås, at en skatteyder erhverver et aktiv i den hensigt at videresælge dette med fortjeneste. Gevinst- og videresalgsmotiv skal følgelig foreligge ved erhvervelsen. Man har heraf sluttet, at kun erhvervelse ved køb og afstå­else ved salg kunne indebære spekulationsbeskatning, jf. **LSR 1990** 456. I U 1982 389 H blev det under ganske særlige omstændigheder fastslået, at erhvervelse delvis ved gave kunne danne basis for spekulation, og i U 1980 121 H blev det fastslået, at en skadeforvoldende begivenhed, brand, kunne realisere en spekulationsfortjeneste. På den anden side har man indtil nu an­taget, at tab ved spekulation, men realiseret på grund af underslæb fra en vekselerer, ikke anses for fradragsberettiget, jf. **LSR 1969** 129. Om forholdet mellem spekulation og næring, se **John Peter Andersen** i TfS 1996 734.

Se nærmere om det skatteretlige spekulationsbegreb, herunder om spekulation i kryptovalutaer, **Jane Ferniss** og **Kurt Rausgaard** i U 2020 B 215, der på baggrund af retspraksis gennemgår de nærmere momenter i spekulationsvur­deringen. Se også SR-Skat 2020.260: **Helle Hougaard Porsfelt** »Fradrag for tab ved salg af spekulationsaftiver for personer, herunder tab på virtuelle valuta - er der hjemmel til at begrænse fradragsretten til et ligningsmæssigt fradrag?« og **Linda Nielsen** og **Jonas Kristiansen** i ET 2021 192 "Krypto- aktiver - Reguleringsudfordringer og reguleringsstrategier".

Det har hidtil været antaget, at spekulationshensigt, under visse omstændig­heder, kan anses for *opgivet*, eksempelvis ved bortgivelse eller derved, at skatteyderen ved sine handlinger demonstrerer, at videresalgshensigten må anses for opgivet, f.eks. ved lang besiddelsestid, personlig anvendelse af det pågældende aktiv etc. Dette er vanskeligt foreneligt med bestemmelsens ordlyd, som lægger vægt på hensigten ved erhvervelsen. Lang besiddelsestid mv. kan dog udgøre fortolkningsmomenter, som støtter, at erhvervelseshen­sigten ikke har været spekulation.

Spekulationsbegrebet har tidligere givet anledning til talrige retssager, særlig vedrørende fast ejendom. Fra 1982-07-01, da ejendomsavancebeskatningslo­ven trådte i kraft, afskaffedes spekulationsbegrebet for så vidt angår fast ejendom. Også aktieavancebeskatninsloven og kursgevinstloven har ophævet spekulationsbegrebet for aktiver omfatter af disse love.

Om spekulation se DJV C.C.2.1.3.3.3.

*Spekulation vedrørende andre aktiver såsom ædelmetaller, kunstgenstande etc*.

Da skatteydere kan investere i guld-, platin- og sølvbarrer samt frimærkesam­linger, antikviteter, kunstgenstande, har det stadig interesse at opregne de kriterier, der med vekslende styrke indgår i vurderingen af, hvorvidt speku­lation foreligger, jf. TfS 1987 161 Ø og TfS 1989 540 (LSR). Ligeledes kan

gevinst ved afståese af kryptovaluta som eksempelvis bitcoins være skatteplig­tig ud fra en spekulationsbetragting. Se SKM 2020.85.LSR, SKM 2018.130.SR og SKM 2018.104.SR.

\_Kriterier vedrørende spekulationsbeskatning:

a.

Af definitionen følger, at opgaven består i at fastlægge *skatteyderens subjek­tive motiver* ved erhvervelsen. Da disse principielt unddrager sig empirisk erkendelse, får objektive momenter, der er egnet til at belyse skatteyderens motiver, en betydningsfuld rolle. Dette ændrer dog ikke, at bevisførelsen vedrørende skatteyderens erhvervelsesmotiver f.eks. ved afhøring af skattey­deren og dennes pårørende, selvsagt spiller en væsentlig rolle.

b.

Man har tidligere drøftet, hvorvidt *videresalgsmotivet* skulle være afgørende for beskatning, eller om blot en bihensigt, den blotte videresalgsmulighed med fortjeneste, var tilstrækkelig til at indkomstbeskatte som spekulant. Retsstillingen må antages at være den sidstnævnte, jf. til eksempel U 1965 229 H.

c.

*Besiddelsestiden*. Kort besiddelsestid er et indicium for spekulation, jf. ne­denfor om den særlige to-års bevisbyrderegel, som siden 1962 kun gjaldt fast ejendom. Lang besiddelsestid fører til en formodning om, at der enten ikke foreligger spekulation eller at en oprindelig spekulationshensigt er opgi­vet.

d.

*Realisation af det angivne formål med erhvervelsen*. Den skatteyder, der oplyser, at han ikke havde videresalgshensigt ved erhvervelsen, men et andet formål, eksempelvis ønske om varig pengeanbringelse, opsparing, ønske om personligt at anvende eller at have personlig fornøjelse af det arkiv, der senere er bortsolgt med fortjeneste, kan være bevismæssigt ringe stillet i en speku­lationssag, såfremt der ikke anføres tungtvejende grunde til, at formålet ikke blev opfyldt. En skatteyder, der til eksempel angiver at have anskaffet en malerisamling af en populær kunstner med det formål for øje at udsmykke sit hjem og somi stedet lader malerisamlingen opbevare hos en kunsthandler og efter kort besiddelsestid sælger samlingen med fortjeneste, må således påregne beskatning som spekulant, fordi han næppe kan føre bevis for sin oprindelige hensigt.

e.

*Realisationsmåden*. Bortgivelse tyder på manglende eller opgivet videresalgs­hensigt. Frivilligt salg er isoleret set antagelig neutralt, medens tvangsmæssig afståelse eksempelvis på grund af dårlig økonomi i kombination med kort besiddelsestid og eventuelt salg afen flerhed af ensartede genstande kan føre til antagelse af spekulation. En skatteyder, der som nævnt, besidder en samling malerier (af samme maler) og som for at beholde en del af malerierne, er nødt til at sælge andre, vil kunne antages at finansiere sin spekulation ved at hjemtage en gevinst på de bortsolgte malerier, for fortsat at kunne besidde de resterende.

f.

*Finansieringsmåden*. Bortset fra, at kriteriet i et vist omfang er logisk uan­vendeligt, spiller det en betydningsfuld rolle ved afgørelsen af spekulation, eksempelvis i obligationer eller i ædelmetaller.

g.

*Aktivets beskaffenhed*. Gevinst på et let omsætteligt aktiv, til hvilket der ikke knytter sig nogen særlig veneration, vil kunne føre til antagelse af spekulation. h.

*Gevinstens størrelse*. Denne har principielt ingen betydning, men indgår dog som kriterium, såfremt gevinsten er usædvanlig stor i forhold til besiddelsestid etc.

[**(19)**](#bookmark13) Den særlige to-års bevisbyrderegel fremgår formelt stadig af§ 5 vedrørende fast ejendom, aktier og lignende værdipapirer. Spekulationsbegrebet er imidlertid for disse afskaffet, og to-års reglen har derfor nu mistet sin betyd­ning, selv om den formelt fremgår af lovbestemmelsen.

[**(20)**](#bookmark18) Gaver er som udgangspunkt indkomstskattepligtige, jf. § 4 b. Gaver, som er omfattet af boafgiftslovens afsnit II er imidlertid fritaget for indkomstbe-

skatning i medfør af § 5 b. BAL § 22 angiver den personkreds, som kan give skattefri gaver. Af disse gaver skal der efter omstændighederne istedet betales en gaveafgift. Det samme gælder arv og forskud på arv, omfattet af BAL. For øvrige gaver er der almindelig indkomstskattepligt.

Se om gaver DJV C.A.6.1-2.

[**(21)**](#bookmark19) Den formueforskydning, der kan finde sted ved ægteskabs indgåelse eller opløsning, har ingen skattemæssige konsekvenser. Ej heller i tilfælde af skævdeling ved bodeling når separation og skilsmisse indtræder, ligesom godtgørelseskrav efter ægtefælleskiftelovens § 67 (den tidligere ægteskabs­lovs § 56) ikke har skattemæssig betydning.

TfS 1999 213 H (U 1999 777 H) (stadfæstelse af TfS 1997 179 L. En ægte­fælle havde i forbindelse med skilsmisse fået udlagt 24 pct. af et selskab, som den anden ægtefælle ejede; den modtagende ægtefælle ansås at have succederet i den afgivende ægtefælles skattemæssige status som hovedaktio­nær med deraf flydende beskatning ved senere afhændelse; sagen er omtalt i SR-Skat 1997, nr. 3, s 188-189; sagen er endvidere omtalt af **Niels Schier- sing** i SpO 1999 61 nr. 2).

[**(22)**](#bookmark20) Den skattemæssige behandling af livsforsikringer er reguleret af pensions­beskatningsloven, efter ganske komplicerede regler, såfremt forsikringsord­ningen er henført til disse regler ved aftalens indgåelse. Om visse udenlandske livsforsikringer henvises til pensionsbeskatningslovens § 53 A. Såfremt præmien ikke fratrækkes efter reglerne i pensionsbeskatningsloven er udbe­talingen skattefri. Udbetales den i anledning af dødsfald kan udbetalingen være omfattet af boafgiftsloven, se boafgiftsloven § 10 og 19. Sker udbeta­lingen til en ægtefælle, er den ikke boafgiftspligtig, se boafgiftsloven § 3. Se DJV C.A.10.4.2.7.

[**(23)**](#bookmark21) En modtaget erstatning skal som udgangspunkt behandles som det tab, som erstatningen ydes for, jf. TfS 1984 428 V, TfS 1985 551 (LSR) TfS 1986 444 (LSR) og TfS 1988 178 (LSR).

Erstatningen for tab af et aktiv, behandles i dag normalt som et afståelsesve­derlag. Dette fremgår af afskrivningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven, aktieavancebeskatningsloven og kursgevinstloven. Det samme gælder erstat­ning for tab vedrørende omsætningsaktiver jf. TfS 1992 545. Reglen skal derfor forstås med de betydelige modifikationer, der følger heraf. Forsikrings­summen på aktiver, der ikke omfattes af disse love, f.eks. private indbogen­stande udløser ingen beskatning, medmindre der foreligger næring eller spekulation, jf. note ad § 5, litra a.

[**(24)**](#bookmark23) **Generelt om § 6**.

*1. Generelt om § 6 og forholdet til §§ 4 og 5.*

§ 6 fastslår, hvilke udgifter, der er fradragsberettigede ved opgørelse af net­toindkomsten. § 6 fastslår fradragsretten for bl.a. driftsomkostninger, ordinære afskrivninger, renter, vedligeholdelses- og forsikringsudgifter på indtægtsgi­vende aktiver, ligesom bestemmelsen efter praksis også omfatter driftstab.

§ 6 bygger på samme grundtanke, som gælder for §§ 4-5. De udgifter, der relaterer sig til den løbende drift, er fradragsberettigede. De udgifter, der medgår til etablering eller udvidelse af den økonomiske aktivitet, er derimod ikke fradragsberettigede. Det samme gælder de udgifter, deri øvrigt relaterer sig til indkomstkilden i modsætning til den løbende indkomst.

*2. Erhverv og lønmodtagerstatus.*

§ 6 bygger ikke på en sondring mellem erhvervsmæssig aktivitet og lønmod­tagerstatus. Også lønmodtagere har fradrag for de driftsomkostninger, der er forbundne med deres indtægtsgivende arbejde. Der gælder dog visse begræn- singer, idet der kun er fradrag for driftsomkostninger, der overstiger et regu­leret grundbeløb (2010-niveau) på 5.500 kr., jf. ligningslovens § 9, stk. 1. Fradrag hos en lønmodtager gives endvidere ved skatteberegningen kun i den skattepligtige almindelige indkomst (dvs. som et ligningsmæssigt fradrag) i modsætning til selvstændigt erhvervsdrivende, hvor fradraget gives i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1. Endelig har det formodningen imod sig, at lønmodtagere afholder driftsomkosntinger, og derfor stilles der i praksis et skærpet beviskrav til udgiftens afholdelse som en driftsomkostning for en lønmodtager.

Se DJV C.A.4.2.1.1.

*3. Driftstab.*

Driftstab er ikke umiddelbart omfattet af ordlyden af § 6, men hjemlen til at fradrage driftstab ved opgørelse af den skattepligtige indkomst anses for at være § 6 eller dog dennes analogi, se nærmere herom sidste note til § 6, litra a.

*4. Udvidende, begrænsende og præciserende regler.*

§ 6 er stort set uændret siden, statsskatteloven fremkom i 1903. I stedet har lovgivningsmagten anvendt den lovgivningsteknik, at man har etableret en lang række specialbestemmelser, der på lovgivningsområdet ændrer det re­sultat, som ville følge af § 6.

En lang række specialbestemmelser udvider fradragsmuligheden. Det gælder afskrivningsloven, pensionsbeskatningsloven, etableringskontoloven samt de utallige bestemmelser i ligningsloven, §§ 8-13 med tilhørende underlitre- ring.

Et noget færre antal bestemmelser begrænser fradragsretten i forhold til § 6, navnlig ligningslovens § 8, stk. 4, §§ 8 D og F samt ligningslovens § 9.

Præciseringer af fradragsretten findes bl.a. i ligningslovens §§ 8 E, 8 P, 9 A og B samt 9 H.

Se DJV C.C.2.2.2.

[**(25)**](#bookmark28) **Driftsomkostningsbegrebet.**

*1. Den retlige standard.*

Omkostningsbegrebet er en retlig standard, der udfyldes af domstolene og de retsanvendende myndigheder i øvrigt således, at driftsomkostningsbegrebet er dynamisk over tid. Driftsomkostningerne er positivt opregnede i indled­ningsbestemmelsen som de udgifter, deri årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Se DJV C.C.2.2.1.2.

Den negative afgrænsning fremgår af § 6, 2. led, hvorefter bl.a. udgifter til privatforbrug og til udvidelse af driften ikke kan fradrages.

*2. Forbindelsen til den indkomstskabende aktivitet.*

Driftsomkostningsbegrebet forudsætter en nærmere forbindelse mellem ud­giftens afholdelse og den indkomstskabende aktivitet. I praksis udtrykkes dette ved, at forbindelsen mellem indkomsten og udgiften skal være direkte, selv om en række synonyme betegnelser også ses i praksis.

Det er endvidere fastslået i praksis, at der kun kan fradrages udgifter i medfør af § 6, som er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde den *skattepligtige* indkomst, jf. SKM2012.13.HR og SKM2015.341.ØLR.

*3. Særlige krav til forbindelsen mellem udgiften og indtægten.*

I almindelighed kan der ikke stilles krav om, at forbindelsen mellem indtægten og udgiften er normal, sædvanlig eller nødvendig. Det er som udgangspunkt skatteyderen selv, der vælger, hvilke udgifter han finder det hensigtsmæssigt at afholde som et led i driften. Er forbindelse mellem udgiftens afholdelse og indkomstskabende aktivitet imidlertid ringe, ses disse begreber anvendt som hjælpebegreber således, at normalitet, sædvanlighed og nødvendighed indgår i bedømmelsen af, om der skal gives fradrag. Dette ses særligt i relation til lønmodtagernes afholdelse af driftsomkostninger.

*4. Kravet om igangværende virksomhed.*

§ 6 stiller kravet om, at en udgift kun bringes til fradrag, såfremt den ind­komstskabende aktivitet er påbegyndt på det tidspunkt, hvor udgiften afholdes. Jf. U 1986 99 H. Udgifter, der har karakter af sædvanlige, løbende driftsud­gifter, og som afholdes i tiden umiddelbart forud for starten af virksomheden, anerkendes dog som fradragsberettigede. Se DJV C.C.2.2.1.7.

Den økonomiske aktivitet skal tillige være erhvervsmæssig, hvad enten akti­viteten knytter sig til selvstændig erhvervsvirksomhed eller lønmodtagerstatus. Udgifter til hobbyvirksomhed eller økonomisk virksomhed i øvrigt, der ikke er begrundet i indkomstskabende aktivitet, er ikke fradragsberettigede.

*5. Opsatte driftsomkostninger*

Opsatte driftsomkostninger, der afholdes efter ophør af den økonomiske ak­tivitet, der kan begrunde fradraget for driftsomkostninger, vil som udgangs­punkt ikke være fradragsberettigede. Praksis har dog i en række tilfælde godkendt fradrag for de såkaldte opsatte driftsomkostninger, når disse har en tæt forbindelse til den forudgående økonomiske aktivitet eller i øvrigt af­holdes i tilknytning til ophør af den økonomiske aktivitet. Den ledende dom er U 1963 954 H.

Se DJV C.C.2.2.1.8.

*6. Driftsfremmede udgifter.*

En række udgifter anses for at være driftsfremmede således, at de nægtes fradrag. Dette kan anses som et udslag af udgifternes usædvanlige og unor­male karakter, hvorfor udgifterne ikke kan siges at være udslag af en naturlig driftsrisiko. Dette gælder bøder, private afgifter, udgifter til betaling af boet og godtgørelse i fagretlige tvister, returkommission og bestikkelse, jf. lig­ningslovens § 8 D samt ved erstatningsydelser. Det samme gælder i en vis udstrækning konfiskation.

Se DJV C.C.2.2.1.10 og C.C.2.2.2.17.

*7. Negativ afgrænsning.*

Af den negative begrebsbestemmelse, der følger af formuleringen af driftsomkostningsbegrebet samt § 6, andet led, fremgår det, at de udgifter, der relaterer sig til anlægsformuen, normalt ikke vil have driftsomkostnings­karakter. Anlægsformuen består af de aktiver, som ikke er bestemt til vide­resalg eller direkte forbrug i forbindelse med driften.

Det samme gælder de etableringsomkostninger, der afholdes forud for eller som led i etablering af virksomheden eller en udvidelse af denne, idet udvi­delse sidestilles med nyetablering. I den udstrækning, etablering eller udvi­delse omfatter anskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver, vil de påvirke driftsresultatet i fremtiden gennem afskrivninger.

Af sidste led fremgår det som ovenfor nævnt, at privatudgifter ikke er fradragsberettigede.

Se DJV C.C.2.2.1.3-4.

[**(26)**](#bookmark28) **Periodisering af driftsomkostninger**.

Af ordet »anvendt« fremgår det, at fradrag for en driftsomkostning forudsæt­ter, at den skattepligtige har pådraget sig en pligt til at afholde udgiften, hvorimod det som hovedregel er uden betydning, om betaling har fundet sted. Når pligtpådragelsesprincippet er opfyldt, vil der være fradrag for de løbende driftsudgifter i det år, hvor pligten er pådraget. En arbejdsgiver har således fradrag for lønudgiften i den periode, hvor forpligtelsen til at betale løn er opstået, selv om medarbejderen i kraft af kasseprincippet først skal beskattes i en senere periode. Der er således fradrag for skyldig feriegodtgø­relse i det indkomstår, hvor den pågældende har optjent retten hertil, jf. U 1980 1021 H.

Det er dog også en betingelse, at det fradragsberetigede beløb endeligt kan gøres op.

I visse tilfælde er pligtpådragelsen ikke tilstrækkelig således, at fradraget først opnås, når en gensidigt bebyrdende aftale er opfyldt, jf. TfS 2002 304 H, hvor udgift til beplantning først var fradragsberettiget i det indkomstår, hvor beplantningen var udført og ikke i det år, hvor aftalen var indgået.

Omvendt er der tilfælde, hvor den faktiske betaling betyder, at udgiften er anvendt, jf. SKM 2003 586 H. Udgiften til brugsrettigheder, til filmrettigheder kunne fradrages i det indkomstår, hvor betaling havde fundet sted, selv om retten var opnået for flere år. Med støtte i denne afgørelse fandt Landsskatte­retten i SKM 2017 635 LSR , at indtægterne var skattepligtige på betalings­tidspunktet. Afgørelsen er kommenteret af Inge Langhave Jeppesen i SR- Skat 2018, nr. 2.

Se DJV C.C.2.2.1.1 og C.C.2.5.3.3.1.

**Forudbetalte omkostninger**.

Forudbetalte udgifter, som vedrører flere indkomstår, skal periodiseres.

En særlig administrativ praksis har udviklet sig for de situationer, hvor en forudbetaling maksimalt vedrører en periode på op til 12 måneder, jf. TfS 2003 833 LSR, der anerkendte fradrag for forudbetaling, der maksimalt dækkede en periode på 12 måneder, selv om en del lå i et efterfølgende ind­komstår.

Dækker forudbetalingen i det hele et andet indkomstår, kan der først opnås fradrag i dette andet år.

Se DJV C.C.2.5.3.3.2.

**Hensættelse til mangelansvar, garanti- og serviceforpligtelser**.

En særlig praksis har også udviklet sig i relation til garanti- og serviceforplig­telser. Af TfS 1994 604 LSR fremgår det, at der er adgang til at fradrage hensættelser til garantier, når denne gælder oprindelige mangler, som konsta-

teres efter salgstidspunktet. Det er dog en forudsætning, at der i praksis har vist sig en vis risiko, og garantibeløbene er væsentlige.

Landsskatteretten fandt i TfS 2001 803 LSR, at denne praksis kunne udvides til også at omfatte serviceforpligtelser, selv om der ikke var betalt særskilt vederlag herfor. Adgangen hertil er siden præciseret i TfS 2005 560 LSR og begrænset af Højesteret. I SKM 2011 669 H fandt Højesteret, at der kun i helt særlige tilfælde vil kunne ske fradrag for hensættelser til opfyldelse af serviceforpligtelser. Tilsvarende SKM 2013 580 H.

Se DJV C.C.2.5.3.3.10.

**»I årets løb«.**

Videre bemærkes, at retspraksis tidligere har været ganske restriktiv, bl.a. derved, at man har hæftet sig ved udtrykket »i årets løb« og ment, at der skulle være en forholdsvis snæver tidsmæssig sammenhæng mellem den af­holdte udgift og de senere mulige indtægter. Fortolkningen må dog efterhån­den anses for at være forladt, jf. U 1942 355 H, U 1963 954 H, U 1980 712 H og U 1987 523 H.

Ikke desto mindre har den restriktive fortolkning dannet – og kan formentligt fortsat danne – retshistorisk baggrund for lovgivningstiltag båret af et ønske om netop at udvide fradragsretten udover en restriktiv fortolkning, se bestem­melserne i ligningslovens § 8, stk. 3 og § 8 B.

Fra tid til anden kan anvendelsen af driftsomkostningsbegrebet i § 6 føre til resultater, som lovgiver ikke finder i pagt med tiden, herunder ikke mindst hensynet til at undgå unødige administrative byrder for den erhvervsdrivende. Se som eksempel herpå senest ligningslovens § 8 N fra 2017, der er indsat som reaktion på bl.a. SKM 2017 512 H og SKM 2017 513 H, der fastslog, at der ikke er hjemmel i skattelovgivningen til at fradrage lønudgifter, der vedrører etablering af ny virksomhed eller udvidelse af eksisterende virksom­hed. Bestemmelsen har til formål på en enkel og administrerbar måde at sikre virksomhederne fradrag for erhvervsmæssige lønudgifter m.v., således at virksomhederne kunne slippe for den store administrative belastning, det er at holde styr på, om den enkelte medarbejder beskæftiger sig med virksom­hedens løbende drift eller eksempelvis udfører arbejde i forbindelse med udvidelse af virksomheden.

[**(27)**](#bookmark24) Det er skatteyderen, som bærer bevisbyrden for, at en udgift de facto er afholdt og opfylder fradragsbetingelserne.

TfS 2004 149 L. Købmand nægtedes fradrag for påståede udgifter til løn til søster, idet søsteren i perioden havde været bortrejst. Se også TfS 2004 237 L og TfS 2004 256 L.

Det er samtidig en betingelse, at der foreligger reelle udgifter. Spørgsmålet har navnlig været aktualiseret i forbindelse med fradrag for deltagelse i »skatteinteressentskaber« herunder de såkaldte »10-mands projekter«.

TfS 2000 1011 H. 10-mandsprojekt; limited recourse-vilkår. Skatteyderen var deltager i et 10-mands kommanditselskab, der havde købt et Boing 747 fly ved hjælp af finansiering fra en fransk bank. Lånehæftelsen var begrænset således, at den franske bank kun kunne søge sig fyldestgjort i flyet mv., medmindre der forelå visse former for uredelig adfærd fra kommanditselska­bets side. Flyet var udlejet på bundne vilkår til en leasingtager, der skulle vedligeholde flyet og afholde forsikringsudgifter mv. Leasingtager havde endvidere risikoen for flyet. Ifølge aftalekomplekset med långiver skulle der ved leasingperiodens udløb anvises en køber til flyet til en pris mindst sva­rende til restgælden på flyet. Højesteret fandt, atde to aftaler et sammenhæn­gende aftalekompleks, hvor den ene aftale forudsatte eksistensen af den anden. Kommanditselskabet var efter aftalekomplekset afskåret fra enhver retlig eller faktisk råden over flyet, ligesom der ikke var mulighed for drifts- eller likviditetsmæssigt overskud og underskud var hypotetisk. Endelig havde kommanditselskabet ikke ved leasingsforholdets ophør nogen mulighed for gevinst eller reel risiko for tab. På baggrund af dette fandt Højesteret, at rea­liteten i aftalekomplekset for kommanditselskabets vedkommende var, at kommanditisterne købte sig til et midlertididigt, formelt ejerskab for at få mulighed for at opnå afskrivningsret. Under disse omstændigheder kunne kommandititsten ikke i skattemæssig henseende anses for at have været medejer af flyet. **Jan Pedersen** i R&R 1998 5 SM 157) kommenteret lands-

rettens afgørelse. Højesteretsdommen er bl.a. kommenteret af Jakob Bund- gaard og Niels Winther-Sørenden i SR-Skat 2007, s. 508.

Udgiften skal påhvile skatteyderen som en retlig forpligtelse med tilsvarende udgiftsvirkning. Se dog U 2003 330 H (TfS 2002 1036 H) (stadfæstelse af TfS 2001 396 L. Tab ved udstedelse af medarbejderaktier til favørkurs kunne fradrages i henhold til en gammel praksis, der ikke ansås ændret med dgl. § 7 A, hvis forarbejder ikke omtalte spørgsmålet. Dommen er kommenteret af **Jan Pedersen** i R&R 2003 nr. 2 SM 26.

Udgiften må påhvile skatteyderen som udslag af en reel retlig forpligtelse, således at udgiften afholdes af »rette omkostningsbærer« TfS 2004 787 L (skatteyderen ansås for den reelle ejer af en fabrik til trods for, at det af for­retningsmæssige årsager var et selskab, der udadtil optrådte som ejer; skat­teyderen fik derfor fradrag for udgifter til at dække underskuddet i fabrikken). Tilsvarende SKM 2015 659 HR, hvor en ydelse til et koncernforbundet sel­skab ikke kunne betegnes som en driftsomkostning for betaleren, da denne ikke var rette omkostningsbærer.

SKM 2005 402 L (En række betalinger for konsulentydelser fra H1 Kommu­nikation til H1 Reklame & PR A/S var ikke fradragsberettigede, jf. statsskat­telovens § 6 a. Aktierne i selskabet ejedes 100% af A dog 53,4% via hans 100 % ejede selskab H2 ApS. Der var Ikke indgået skriftlig aftale mellem H1 Kommunikation og H1 Reklame & PR A/S om, hvilke konsulentopgaver H1 Reklame & PR A/S skulle foretage for H1 Kommunikation. Det var heller ikke dokumenteret, hvilke konsulentydelser betalingerne til selskabet skulle svare til. Hertil kommer, at der var fakturaer, der var betalt før fakturerings­udstedelse, samt andre, hvor navnene på de to hævdede aftaleparter var byttet rundt. Endelig havde betalingerne karakter af, at der var tale om løbende acontobetalinger, som ikke blev fulgt op med en endelig afregning. De fore­tagne betalinger ansås ikke for at dække over udført arbejde, men ansås for pengeoverførsler til selskabet.

[**(28)**](#bookmark25) **Etableringsomkostninger og formueudgifter**.

Praksis kan i dag formentlig sammenfattes således, at såfremt en udgift ikke tjener til at etablere, ændre eller udvide indkomstgrundlaget, er der mulighed for at afholde denne udgift med virkning for den skattepligtige indkomst, dvs. med fradrag. Udtømmer udgiften sin virkning for indkomsterhvervelsen i det enkelte år, hvor den er afholdt, eller dog i en kortere årrække, er den fradragsberettiget som driftsomkostning. Er dens indflydelse i tidsmæssig henseende længererækkende, kan den afskrives, jf. § 6 in fine og U 1985 134 H samt TfS 1987 315 H der indrømmede fradrag for indskud i en fragtmands­central, idet udgiften ikke tilsigtede videregående formål end at bevare vognmandsfirmaets status som transportør på den pågældende rute.

Fra praksis vedrørende afgrænsningen overfor etableringsomkostninger kan navnlig nævnes følgende: TfS 1989 47 Ø, der indrømmer fradrag for udgifter til udbetaling af udbytte og førelsen af aktionærfortegnelsen i et børsnoteret selskab. TfS 2004 753 H (ikke fradrag for udgift til overførelse af hektarstøtte, idet udgiften efter sin karakter ikke var en driftsomkostning; hektarstøtten anset for skattepligtig indkomst).

SKM 2012 238 H (et selskab overvejede at etablere et yderligere driftscenter på en grund. Selskabet havde i forvejen to driftscentre. Pladsen på disse to eksisterende driftscentre blev vurderet til ikke at være tilstrækkelig. I forbindelse med planlægningen afholdt selskabet udgifter til rådgivere. Sel­skabet fratrak udgiften og fandt, at der forelå fradragsberettigede driftsom­kostninger i medfør af statsskattelovens § 6a. Højesteret fandt, at udgifterne ikke havde en sådan forbindelse til virksomhedens eksisterende drift, at de kunne anses for fradragsberettigede driftsomkostninger efter statsskattelovens § 6a. Da centret ikke blev etableret og taget i brug, tiltrådte Højesteret videre, at udgifterne ikke kunne afskrives, heller ikke efter statsskattelovens § 6a). I SKM 2009 483 H fastslog Højesteret, at der ikke var fradrag for en udbetalt direktørbonus. Direktørens opgave var at optimere selskabets indtjening og struktur i en salgsproces. Bonusaftalen bortfaldt, såfremt der ikke skete salg. Højesteret fandt, at aftalen tilsigtede at opnå den højst mulige salgspris for selskabet, og at bonussen derfor ikke havde den fornødne tilknytning til sel­skabets drifts og derved ikke havde karakter af driftsomkostning. Resultatet kan givetsvis forklares med, at udgiften blev afholdt i aktionærernes interesse,

hvorfor udgiften skulle være henført til aktionærerne som rette omkostnings­bærer.

I de såkaldte banksager, jf. SKM 2017 512 H og SKM 2017 513 H, blev der ligeledes nægtet fradrag for lønudgifter. Lønnen blev udbetalt til medarbej­dere, som foretog undersøgelser af en potentiel nyerhvervelse i form af en bankovertagelse. Dermed blev udgiften afholdt med det formål at udvidde bankens indkomstgrundlag (bankvirksomheden). Banksagerne medførte, at der nu er indført en udvidet adgang til fradrag for løn efter ligningslovens § 8 N.

Om udgifter til etablering og formueudgifter se DJV C.C.2.2.1.4.

**Tilskud**.

Kun undtagelsesvist vil tilskud kunne kvalificeres som en fradagsberettiget driftsomkostningsudgift. I U 1976 60 H anerkendte Højesteret imidlertid fradrag for tilskud til til et datterselskab til dækning af underskud heri. Hø­jesteret lagde til grund, at moderselskabet havde en driftsmæssig interesse i opretholdelse af de af datterselskaberne drevne benzinstationer. Se også TfS 1984.2 H (U 1984 90 H).

U 1984 160 H, som vedrørte en fader og en søn, der i interessentskabsform drev grossistvirksomhed med importeret fodtøj. De stiftede et aktieselskab til fabrikation af træsko, der solgtes derfra gennem interessentskabet. Selska­bet udviste underskud, hvorfor interessenterne godskrev selskabet med i alt kr. 500.000. Beløbet blev ikke anset for en ikke-fradragsberettiget kapitaldis­position, men under de foreliggende omstændigheder at være et sådant led i interessenternes virksomhed, at beløbet kunne fradrages i deres skattepligtige indkomster. Selvom udgiften ikke er afholdt som en løbende driftsomkostning men den dog vedrører indkomstgrundlaget kan udgiften evt. afskrives også efter reglerne om ordinær afskrivning i § 6 a. Se hertil U 1985 134 H, som vedrørte et skibsværft, deri samarbejde med kommunen byggede en gennem­sejlingssluse med henblik på at kunne bygge større skibe. Værftet påstod i første række sin andel af udgifterne fradraget som driftsudgift, subsidiært afskrevet over en af ligningsmyndighederne fastlagt periode, hvilket selskabet fik medhold i, jf. også TfS 1994 54 (LSR).

Den praksisskabte fradragsret for visse tilskud er dog indskrænket i medfør af selskabsskattelovens § 31 D. Bestemmelsen fastslår, at tilskud fra koncernforbundne selskaber eller foreninger ikke er skattepligtige for mod­tageren, hvis tilskudsyderen direkte eller indirekte er moderselskab for til­skudsmodtageren, eller hvis tilskudsyderen og tilskudsmodtageren har fælles moderselskab (søsterselskaber). I disse tilfælde, hvor modtageren kan mod­tage tilskud skattefrit, bestemmer selskabsskattelovens § 31 D, stk. 3, at yderen i ingen af disse tilfælde har fradrag for tilskuddet. Se DJV C.D.2.4.3.3.2.

**Erhvervsmæssig aktivitet**.

Den første betingelse for, at fradrag for driftsomkostninger kan finde sted er, at der er tale om *en erhvervsmæssig virksomhed*, dvs. at omkostningen er afholdt i indkomsterhvervelsens interesse. Se hertil SpO 2001 224 nr. 5 **Benjamin Bødtker**: Erhvervsmæssigt begrundede udgifter til afhjælpning af handicaps og lignende. TfS 2002 405 H (U 2002 1484 H) En fåreavler fik fradrag for udgifter til kattehold til bekæmpelse af rotter og mus i sine driftsbygninger. Katteholdet havde en sådan relevant driftsmæssig begrundel­se, at udgiften var fradragsberettiget. Erhvervsmæssig virksomhed omfatter ikke alene erhvervsdrivende, men også lønmodtagere og honorarmodtagere. Om kunstneres fradrag se SKM 2011 450 Ø kommenteret af **Jan Pedersen** i RR 2012 nr. 2 SM. Se også SKM 2013 241 H, hvor Højesteret statuerede, at bedømmelsen af kunstneres virksomhed i henseende til, om virksomheden kan anses for udtryk for selvstændig erhvervsvirksomhed, skal foretages efter sædvanlige regler og principper for øvrig erhvervsmæssig aktivitet. Tilsva­rende SKM 2013.534 H.

Se DJV C.C.2.2.1.2.

**Særligt om hobby, lystgårde m.v.**

I relation til landbrug, har det været afgørende for, om skatteyderen er blevet indrømmet fradrag for driftsudgifter, om den pågældende landbrugsejendom har været drevet erhvervsmæssigt forsvarligt og fornuftigt ud fra sædvanlige landbrugsfaglige kriterier, jf. U 1975 1069 H, U 1976 68 H.

Den ledende afgørelse på området er TfS 1994 364 H, hvor Højesteret fastslog, at der gælder en særlig ligningspraksis på landbrugsområde, således at der er fradrag, når ejendommen drives teknisk-fagligt forsvarligt, og der er udsigt til på længere sigt at opnå et driftsresultat efter afskrivninger, men før renter på et i det mindste mindre positive beløb. Se hertil **Ole Bjørn** i SR-Skat 1994 187 og SKM kommentar i TfS 1994 583. TfS 2004 142: **Bent Ramskov** »Rentabilitetskravet ved erhvervsvirksomhed«. Se også Majbritt Høy Espensen : TfS 2013.475 : »Hobbyvirksomhed, opfindervirksomhed og rentabilitetskriteriet«.

Hvorvidt en virksomhed i øvrigt giver overskud eller underskud er ikke skattemæssigt afgørende for, om der er tale om erhvervsmæssig drift, men permanente underskud kan ifølge retspraksis være et indicium for, at der ikke foreligger erhvervsmæssig virksomhed. Dette gælder især udenfor lystgårds­sagerne.

En direktør i et autofirma anskaffede en motorsejler med henblik på udlejning. Udlejning skete kun i meget begrænset omfang. Han nægtedes fradrag for det opståede underskud begrundet i, at han ikke ved sin udlejningsvirksomhed havde udsigt til at opnå indtægter, der ville stå i rimeligt forhold til den inve­sterede kapital, og under hensyn til udlejningsvirksomhedens omfang og manglende naturlige sammenhæng med hans øvrige erhvervsmæssige forhold, ansås båden ikke for anskaffet med erhvervsmæssig forsvarlig drift for øje, jf. TfS 1984 332 H. Praksis synes streng uden for landbrugsområdet, såfremt der foreligger manglende udsigt til at opnå overskud, jf. TfS 1991 289, TfS 1991 504H samt TfS 1994 128 V, TfS 1994 130, TfS 1994 531, TfS 1996 28H,U 1996 288 H, TfS 1996 498 H, TfS 1996 552 Ø, TfS 1996 570 H og TfS 1996 677 Ø, se også TfS 1998 501 (L) om gallerivirksomhed, der var erhvervsmæssig drevet, samt TfS 1998 565 (L) om opfinder, der ikke antoges at have udsigt til rentabilitet vedr. sin aktivitet.

TfS 1999 709 H. Bådudlejning kunne ikke anses for erhvervsmæssig, hvorfor der ikke var fradrag for underskuddet. Dette gjaldt selv om udlejningsvirk­somheden for en senere periode var blevet godkendt som erhvervsmæssig. Højesteret fandt ikke, at der ved udlejningsvirksomhedens etablering havde været udsigt til at opnå et resultat, der stod i rimeligt forhold til den investe­rede kapital. Om sondringen mellem hobbyvirksomhed og erhvervsvirksom­hed se **Ole Bjørn** i SR-Skat 1999, nr. 6, s 416).

TfS 1999 863 H. Højesteret fandt, at gallerivirksomheden var hobby, idet der måtte lægges betydelig vægt på, om virksomheden kunne anses for etableret og drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste; sagen er omtalt i Revisorbladet 1999, nr. 8, De Grå Sider, s 30).

Om hobbyvirksomhed og anden ikke erhvervsmæssig virksomhed, se DJV C.C.1.1.1-3. Vedrørende hobbyvirksomhed og anden økonomisk, men ikke erhvervsmæssig aktivitet, anerkendes i praksis, at udgifterne fratrækkes i de indtægter, der opnås ved denne aktivitet, men kun ned til en indkomst på nul således, at yderligere udgifter ikke kan fragå i anden indtægt. Også afskriv­ninger på driftsmidler, bygninger og lign. anerkendes fradraget indenfor denne grænse, uanset at der ikke er tale om afskrivninger efter afskrivnings­loven, idet en sådan afskrivning forudsætter at der er tale omen erhvervsmæs­sig aktivitet. Med denne praksis anerkendes, at indkomsten efter § 4 opgøres ud fra en nettobetragtning. Er der nemlig tale om fradrag efter § 6, kan det medføre, at indkomsten bliver negativ. Om indkomstopgørelsen i ikke-er- hvervsmæssig virksomhed henvises til redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001, p. 192-218.

SKM 2005 301 H Der forelå en syns- og skønserklæring om, at et stutteri var drevet teknisk landbrugsfagligt forsvarligt. På trods heraf fandtes stutte­riet ikke at have et sådant omfang, at det kunne anses for erhvervsmæssigt drevet. Den omstændighed, at driften i et senere indkomstår hovedsageligt på grund af salg af halvpart af en hest havde udvist et mindre overskud, kunne på baggrund af de foregående års tilfældige og usikre indtægter foran­lediget af, at driften var baseret på kun en avlshoppe, ikke føre til et andet resultat.

Om praksis vedr. lystgårde m.v. se R&R 2014/1 58: **Torben Bagge** »Fokus på deltidslandbrug – er det erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig for­stand?«.

En ny gruppe på arbejdsmarkedet, den såkaldte tredje gruppe, har i nyere tid tiltrukket sig særlig opmærksomhed. Gruppen omfatter personer, der hverken kan karakteriseres som klassiske lønmodtagere eller selvstændig erhvervsdri­vende. Det kan eks. være bloggere og influencer. For denne gruppe gælder de sædvanlige skatteregler, men anvendelsen kan frembyde vanskeligheder. Skattelovrådet har i en rapport »Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet - delrapport I« af 25. marts 2019 beskrevet gruppen og de skatte- og momsret­lige vanskeligheder. Den 7. april 2022 udsendte Skattelovrådet rapporten »Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet - delrapport II«, som indeholder forslag til lovgivningsmæssige tiltag for den pågældende gruppe. Publikatio­nerne kan findes på skatteministeriets hjemmeside.

**Udgifter afholdt før erhvervsaktivitet**

Er der tale om sædvanlige driftsudgifter, er disse fradragsberettigede, selv om udgifterne er afholdt, før erhvervsaktiviteten er startet, jf. **LSR 1985** 21. Dette gælder også, selv om virksomhedens etablering opgives, jf. **LSR 1980** 142 samt TfS 1989 310 og TfS 1989 377 samt TfS 1987 559, men cf. TfS 1992 222 (LS).

TfS 2000 875 L. En universitetsansat datalogiforsker, som påbegyndte virk­somhed med udvikling og salg af software, fik fradrag for underskud, da aktiviteten måtte anses erhvervsmæssig, og da der var tale om driftsudgifter og ikke etableringsudgifter.

Se DJV C.C.2.2.1.7 og note 2 til § 6.

**Udvalgte områder**

*A. Udgifter til uddannelse, faglitteratur, arbejdsværelse mv.*

a.

Udgifter til egentlig grunduddannelse såsom studier på en højere læreanstalt, er ikke fradragsberettiget allerede fordi der er tale om en etableringsudgift. Der er i disse tilfælde ikke tale om en udgift, der er egnet til at sikre, erhverve eller vedligeholde indkomsten, men derimod en udgift, der egnet til at skabe indkomstgrundlag eller en indkomstkilde.

Se DJV C.A.4.3.1.4.

b.

Udgifter til videreuddannelse med henblik på at kvalificere sig til en bedre stilling er ikke fradragsberettiget af grunde, som ovenfor nævnt, jf. til eksem- pelU 1976 401 V, om en flyvemekaniker, som blev nægtet fradrag for udgif­ter, der blev afholdt i anledning af, at han skulle gennemgå et kursus med henblik på at opnå en særlig autorisation.

Se DJV C.A.4.3.1.4.

c.

Udgifter til ajourføring af allerede erhvervet uddannelse, eksempelvis kongres- og kursusudgifter er fradragsberettiget, såfremt det godtgøres, at det faglige formål i kongres- eller kursusvirksomheden i alt fald har været overvejende og af nævnte beskaffenhed, jf. U 1979 412 V. U 1983 213 Ø anså en ansat læge, som desuden drev privatpraksis som speciallæge, for berettiget til fradrag for udgifter til kongresdeltagelse. Fradragsret nægtes ofte i sådanne sager, fordi det enten antages, at der er tale om etablering eller meddelelse af egentlig grunduddannelse, jf. U 1982 494 Ø eller videreuddannelse, jf. TfS 1986 182 (LSR) eller fordi det antages, at rejsen nok har været af saglig beskaffenhed, men også haft et betydeligt turistmæssigt islæt, jf. **VLD 1984**-10-08 (**Skpd medd** 72.127) eller iøvrigt har været af generel karakter, jf. TfS 1989 599, der nægtede en landmand fradrag for en studierejse til Belgien. Tjener rejsen derimod indkøbs- eller salgsmæssige formål, indrøm­mes normalt fradragsret, jf. TfS 1989 131 og TfS 1989 579.

En strengere praksis synes dog at gælde for lønmodtagere, jf. U 1989 408 H, der nægtede en gymnasielærer, der underviste i samfundsfag, fradragsret for udgifter til avishold og til deltagelse i et kursus i Ægypten, som var god­kendt af et fagligt udvalg. Modsat TfS 1997 783 (ØL) med kommentar fra Skatteministeriet i TfS 1997 793 samt TfS 1997 557 (ØL). I TfS 1994 738 (H) nægtedes fradrag for udgift til kursus i udlandet, fordi kursusstedet ikke var fagligt begrundet, se også **N. Winther Sørensen** i TfS 1994 891 og **Jesper Berning** i TfS 1995 402, samt TfS 1995 363 (V).

TfS 1999 644 EF-Domstolen (under den verserende sag for Højesteret i an­kesagen af landsretsdommen i TfS 1995 363 L, forelagdes der EF-Domstolen

præjudicielle spørgsmål; sagen angik spørgsmålet om fradragsret for udgiften til et skattekursus på Kreta, som var afholdt af et dansk revisionsfirma; i ge­neraladvokatens forslag til afgørelse udtaltes det, at den danske regel, baseret på administrativ praksis og retspraksis, om, at der gælder en formodning for, at udgifter til deltagelse i faglige efteruddannelseskurser, som afholdes på almindelige turiststeder i udlandet, ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst, er i strid med EF-traktatens artikel 59 (forbuddet mod forskelsbe­handling mht. fri udveksling af tjenesteydelser); den pågældende praksis kunne heller ikke retfærdiggøres under henvisning til de tvingende hensyn godkendt i EF-Domstolens praksis i bl.a. Bachmann-sagen. Se sag C-55/98, Skatteministeriet mod Bent Vestergaard. Sagen er omtalt i Revisorbladet 1999, nr. 5, s 35). Ved Højesteret har ministeriet taget bekræftende til gen­mæle, se TfS 2000 813, hvor ministeriet redegør for retstilstanden. Sagen er omtalt i Revisorbladet 1999 8, De Grå Sider s. 29 samt af **Ole Bjørn** i SR- Skat 2000 156 nr. 3; se kommentar til Told- og Skattestyrelsens redegørelse i TfS 2000 880 af **Svend Erik Holm** og **Lasse Esbjerg Christensen**, der bl.a. redegør for genoptagelse i anledning af EF-Domstolens dom. Se om fradrag af kursusudgifter også SpO 2000 349 nr. 7.

Se DJV C.A.4.3.1.4 og C.C.2.2.2.5.2.

Vedrørende faglitteratur og arbejdsværelse er praksis meget tilbageholdende med at indrømme fradrag, enten fordi der anses at foreligge etablering af et bibliotek, videreuddannelse, jf. U 1968 605 H, eller fordi man finder, at der ikke er den fornødne forbindelse mellem indtægtserhvervelsen og købet af fagbøger jf. U 1970 421 Ø, der nægtede fradrag for en geografilærers køb af »Traps Danmark«. TfS 1996 210 H (fagkonsulent havde ret til fradrag for udgifter til arbejdsværelse i hjemmet, da værelset ikke var et almindeligt opholdsrum, under hensyn til arten og omfanget af arbejdet som fagkonsulent, der dels nødvendiggjorde opbevaring og brug af et betydeligt materiale bl.a. af fortrolig karakter, dels forudsatte, at konsulenten i normal arbejdstid måtte udføre arbejdet på eller fra kontoret). Se modsat TfS 1997 689 (Ø) og TfS 1997 890 (ØL) der begge opretholder den hidtidige snævre praksis, men TfS 1998 692 (L) der for en selvstændigt erhvervsdrivende er på linje med TfS 1998 210 H.

TfS 2001 730 L (universitetslektor fik ikke fradrag for et næsten 5-årigt op­hold ved et udenlandsk universitet, hvor ægtefællen var ansat, idet et forsk­ningsophold af denne længde ikke kunne anses nødvendigt for og ikke havde en direkte forbindelse til lektorens ansættelse i Danmark).

Se DJV C.A.4.3.1.4 og C.C.2.2.2.4.

*B. Befordringsudgifter*

Der henvises til ligningslovens § 9 og §§ 9B-9D samt til DJV C.A.4.3.3.

*C. Flytteudgifter*

er normalt at betragte som ikke-fradragsberettigede private udgifter. For of­fentligt ansatte, der modtager flyttegodtgørelse, anses disse efter praksis for medgået til formålet således, at der ikke bliver tale om beskatning, ligesom fradragsret for ikke-godtgjorte flytteudgifter i vid udstrækning er fradragsbe­rettigede, jf. DJV C.A.5.13.3 og C.A.4.3.1.2. Godtgørelse for rentetab, ejen­domsmægler-, advokat- og stempelomkostninger er dog ikke fradragsberetti­get, se **LSR 1985** 41 og **LSR 1985** 118 samt TfS 1990 3, TfS 1990 115 og TfS 1990 358 (LSR).

Erhvervsdrivende eller erhvervsvirksomheders flytteudgifter vil ofte være fradragsberettigede, men ikke hvis der klart er tale om, at flytningen er be­grundet i ønsket om en egentlig udvidelse af virksomheden, eller ønsket om at opnå bedre forhold, idet der i så fald er tale om en etableringsudgift se DJV C.A.5.13.3. samt TfS 1990 193 (LSR) og TfS 1999 448 BF. Om fradrag for dobbelt husførelse henvises til DJV C.A.4.3.1.2 og TfS 1998 516 (L). TfS 1999 44 L. Skatteyderen havde i 1989 fortsat ansættelse i Danmark, hvor han også var tilmeldt folkeregistret, og at hans tilknytning til Tyskland var begrundet i samleverens erhvervsmæssige forhold, som havde fået hende til at flytte fra Danmark til Tyskland; skatteyderen havde under disse omstæn­digheder ikke i skattemæssig forstand bopæl i Tyskland og var således ikke berettiget til fradrag for dobbelt husførelse og flytteudgifter; landsskatterettens kendelse i sagen var ikke ugyldig på grund af manglende begrundelse; der var ikke indtrådt forældelse efter skattestyrelseslovens dagældende § 15, stk.

5, (ændring af skatteansættelser beroende på et skøn kunne ske inden for 3 år), idet spørgsmålet om de nævnte fradrag ikke beroede på et skøn; om spørgsmålet om indtræden af ubegrænset skattepligt ved etablering af bopæl og ophold i Danmark se **Aage Michelsen** i R&R 1999 2 SM 30).

TfS 1999 420 H (stadfæstelse af TfS 1997 537 L; ikke fradrag for dobbelt husførelse og befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 B, idet den dobbelte husførelse skyldtes samleverens flytning og ikke sagsøgerens erhvervsmæs­sige forhold; ikke ugyldighed på grund af formmangler og rettergangsfejl). TfS 2002 82 L. Udnævnelse til vicepolitimester var en varig stilling, hvorfor der ikke kunne indrømmes fradrag for dobbelt husførelse, men alene befor­dringsfradrag efter ligningslovens § 9 C).

TfS 2002 83 L. Der blev ikke indrømmet fradrag for dobbelt husførelse til nyudnævnt dommer, idet der normalt ikke indrømmedes fradrag i forbindelse med tiltrædelse af faste stillinger.

*E. Udgifter til lønninger mv.*

En erhvervsdrivendes lønudbetalinger er fradragsberettigede driftsomkostnin­ger. Udgifter til hushjælp mv. anses for privatforbrug og derfor ikke fradragsberettigede.

I visse tilfælde diskuteres det, hvorvidt en erhvervsdrivende har fradrag eller kun begrænset fradrag for lønudgifter. Tidligere var der typiske tale om to tilfældegrupper. En erhvervsdrivende, der lader sine børn arbejde i sin virk­somhed uden, at de udfører et arbejde, der modsvarer den gage, de får udbe­talt, vil blive nægtet fradrag for den del af gagen, der ikke modsvares af ar­bejdet, ud fra det synspunkt, at han ellers gennem sin skattepligtige indkomst helt eller delvis forsørger sit barn, hvilket ikke er tilladt, jf. nærværende be­stemmelses sidste stykke. Se også kildeskattelovens § 5, stk. 3, hvorefter lønudgiften til arbejdsgiverens egne børn under 15 år ikke er fradragsberetti­gede.

Den anden tilfældegruppe består af såkaldte hovedaktionærer, som lader det af dem beherskede selskab, udbetale ydelser til børn eller andre slægtninge i form af enten gage eller bestyrelseshonorar, tantieme, eller andre honorarer, som ikke modsvares af en dertil svarende arbejdsindsats og/eller ansvar. I så tilfælde vil selskabet kun have fradrag for den del af det af selskabet ydede vederlag, som modsvares af en præstation fra modtagerens side. Det oversky­dende beløb betegnes som »maskeret udbytte«. Ved dette udtryk sigtes til, at den pågældende udbetaling kun kunne finde sted, fordi hovedaktionæren just i kraft af sin aktiebesiddelse kunne formå selskabet til at udbetale det omhandlede beløb. Hvis hovedaktionæren ønskede at selskabet skulle udbe­tale midler udover, hvad der modsvares af ydelser, selskabet har modtaget, skulle det ske gennem udbyttedeklaration. Deraf udtrykket»maskeret udbyt­te«, der er aktieindkomst, jf. personskattelovens §§ 4 og 8 a.

Tilsvarende gælder, når en hovedaktionær, som direktør i det af ham beher­skede selskab, modtager gage for sit arbejde for selskabet udover, et beløb selskabet måtte antages at yde til en anden person, der var ansat som direktør i selskabet, men som ikke var aktionær. Der foreligger også her en vanskelig bevisbedømmelse, og kun når der er et åbenbart misforhold mellem ydelse og modydelse, vil skattemyndighederne efter retspraksis kunne gribe ind, jf. U 1975 215 H. Om den omfattende praksis kan henvises til DJV C.B.3.5.2.2 og kommentaren til ligningslovens § 16 A.

I nyere tid er der også kommet fokus på, hvorvidt lønudgifterne vedrører den løbende drift eller der er tale om løn der relaterer sig til etablering eller udvi­delse af virksomhed. Højesteret har ved dommene SKM 2017 512 H og SKM 2017 513 H (banksagerne) nægtet fradrag for lønudgifter til egne ansatte, som var afholdt i forbindelse med bankens opkøb af anden bankvirksomhed. Udgifterne ansås at være udgifter til udvidelse af virksomhed ud over dens hidtidige rammer, som derfor ikke kunne fradrages som driftsomkostninger, men måtte anses for etablerings- og anlægsudgifter. Højesteret fandt endvi­dere ikke, at der fandtes at foreligge nogen retspraksis for, at lønudgifter skal behandles anderledes end andre omkostninger. Afgørelserne gav anledning til indførelse af ligningslovens § 8 N, hvorefter der ved opgørelse af den skattepligtige indkomst kan fradrages erhvervsmæssige lønudgifter til personer i bl.a. ansættelsesforhold. Afgørelserne og lovændringen er kommenteret af

bl.a. Tommy V. Christiansen i UK 2017 37 og Inge Langhave Jeppesen i SR 2017 226.

Se om fradrag for lønudgifter DJV C.C.2.2.2.1-3.

*F. Udgifter til jubilæum, reklame mv.*

Tidligere var retspraksis meget restriktiv med hensyn til anerkendelse af re­klameomkostninger, fordi de pågældende udgifter ikke havde den fornødne tidsmæssige sammenhæng mellem udgiftens afholdelse og den senere indtægt. Dette spørgsmål er nu løst ved ligningslovens § 8, stk. 1. Se DJV C.C.2.2.2.5. Gaver kan efter omstændighederne have omkostningskarakter, se U 1981 1038 V om en bank, der ydede gaver og tilskud til en række institutioner mv., som var kunder i banken, samt TfS 1989 242 og TfS 1989 481 (LSR). Udgifter til en virksomheds personalesammenkomster i forbindelse med skovture, julefrokost o lign er fradragsberettigede, såfremt de afholdes inden­for rimelige, men dog ret vide rammer. Se DJV C.C.2.2.2.5.4. Dette gælder også andre personaleudgifter, jf. TfS 1991 501 Ø, medmindre udgiften ikke med fornøden sikkerhed kan dokumenteres at være erhvervsmæssig, jf. TfS 1984 491 Ø. Såfremt en virksomhed afholder særligt ekstraordinære eller ekstravagante personaleudgifter, såsom udlandsrejser el.lign., vil de pågæl­dende medarbejdere principielt være skattepligtige af værdien heraf. Udgifter til festligholdelse af en virksomheds jubilæum eller anden mærkedag er fradragsberettiget. Det samme gælder generalforsamlinger o lign, jf. TfS 1988 618 (LSR).

Såfremt det må antages, at begivenheden, der fejres, ikke blot har sammen­hæng med en begivenhed, der vedrører virksomheden, men også og måske overvejende dens ejeres, vil fradrag blive nægtet, jf. U 1980 548 H om tvil- lingebrødre, der fyldte 60 år og fejrede denne begivenhed ved en fest, under hvilken der deltog såvel forretningsforbindelser, ansatte som private bekendte og slægtninge. Se endvidere DJV C.C.2.2.5.3 og C.C.2.2.5.4 samt TfS 1997 772 og TfS 1997 773 (LSR). Omkostninger til festligholdelse af personlige mærkedage, der fejres alene med medarbejdere og forretningsforbindelser og kun med deltagelse af allernærmeste familie er næppe fradragsberettigede, jf. TfS 1986 603 H og TfS 1994 42 og TfS 1994 56 (LSR). Ved L 1985 534 blev fradragsretten for repræsentationsudgifter begrænset med 25% for 1986 og 75% for 1987 og senere, jf. nu ligningslovens § 8 stk. 4 og 9, stk. 3 samt cirk 1987 20 og TfS 1997 67 (LSR) og TfS 1997 408 (LSR).

En arbejdsgiver, der yder gaver eller gratialer i forbindelse med virksomhe­dens jubilæum, eller i forbindelse med den ansattes jubilæum, har efter nær­mere regler fradrag for den dertil hørende udgift.

TfS 2001 857 L (professionel boldklubs omkostninger til traktementer som ledi en sponsorkontrakt anerkendt som fradragsberettigede driftsomkostnin­ger, idet skatteministeriet tog bekræftende til genmæle).

SpO 2003 193 nr. 4: **Arne Møllin Ottosen** »Afgrænsningen mellem repræ­sentation og interne arrangementer« (kommentar til TfS 2003 377 L. udgifter til ejendomsmæglerkædes 25-års jubilæumsfest med deltagelse af medarbej­dere, aktionærer i form af ejendomsmæglere i kæden, og forretningsforbin­delser blev anset for driftsomkostninger, dog ikke for så vidt angår udgifterne til forretningsforbindelserne, der blev anset for repræsentation.

Højesteret fastslog i SKM 2002 535 H, at receptionsudgifter i anledning af et ejendomsmæglerfirmas 20 -års jubilæum og lokaludvidelse, skulle anses for at være repræsentation og ikke reklame. Ved receptionen var der et trak­tement, som skulle indtages stående. Højesteret fastslog, at udgifterne til en reception, hvori der indgår et traktement, og hvor kunder og forretningsfor­bindelser er inviteret, som udgangspunkt må anses for afholdt som udslag af kommerciel gæstgrihed og er dermed en repræsentationsudgift omfattet af ligningslovens § 8, st. 4. Bl.a. det forhold, at receptionen blev afholdt som "åbent hus", kunne ikke bevirke en fravigelse fra det nævnte udgangspunkt. *G. Procesomkostninger og udgifter til advokat- og revisorbistand*

Som almindelig regel kan anføres, at den skattemæssige behandling af advo­katomkostninger følger den skattemæssige behandling af sagens genstand, jf.feksU 1942.393/2 V H, U 1959 69 H samt TfS 1989 673 (LSR). Sådanne bistandsudgifter er herefter fradragsberettigede, såfremt bistanden vedrører skattepligtig indkomst eller fradragsberettigede udgifter.

Om fradragsret for omkostninger, der vedrører virksomhedens skattemæssige pligter, henvises til artikel af **Ole Bjørn** i SpO 2001 206 ff.

En erhvervsdrivendes omkostninger til advokat vedr. en sag om virksomhe­dens indkomst, f.eks. et spørgsmål om mangler ved leverede varer eller vedr. et spørgsmål om fortolkning afde ansattes rettigheder vil være fradragsberet­tiget. Udgifter til advokatbistand vedr. erhvervelse af et afskrivningsberettiget aktiv, eksempelvis en maskine, skal tillægges saldoværdien, og advokatud­giften afskrives i samme takt som maskinen.

Udgifter til revisorbistand, f.eks. til udarbejdelse af regnskab og oplysnings­skema, er i vid udstrækning fradragsberettiget.

Se DJV C.C.2.2.2.15.

*H. Udgifter til bøder, bod og erstatning*

Retspraksis nægter sædvanligvis fradrag for udgifter til bøder, selv om bøde­pålægget har haft en nok så snæver sammenhæng med erhvervsudøvelsen, jf. TfS 1984 362 LSR. Bod er alene fradragsberettiget, såfremt bodsfastsæt­telsen hviler på et erstatningssynspunkt, jf. TfS 1987 35 Ø og TfS 1993 450 (LSR). Erstatningen, der vedrører den driftsmæssige aktivitet er fradragsbe­rettiget, jf. TfS 1987 59 H. Dog anerkendes fradrag, såfremt ansatte pådrager sig bøder, som ikke har pønal karakter og forudsat at arbejdsgiveren ikke er medskyldig, jf. DJV C.C.2.2.2.17. I TfS 2000 819 fastslog Landsskatteretten, at en travtræner, der var pålagt forskellige løbsbøder som følge af overtrædelse af reglementet for travbanen, kun havde fradragsret for de løbsbøder, der efter en konkret bedømmelse ikke var af pønal karakter.

TfS 1999 730 L. Et selskab havde fradragsret for erstatning ydet til et søsterselskab for manglende salg i henhold til aftale med søsterselskabet. Selskabet var ikke skattepligtig af afkald på provisioner over for søsterselska­bet.

TfS 2002 523 L. Ikke fradrag for betalt bod for overtrædelse af konkurrence­klausul efter den grønlandske indkomstskattelovs § 17, stk. 1, idet boden ikke kunne anses for en naturlig og sædvanlig driftsomkostning.

TfS 2004 163 H (U 2004 1076 H) (stadfæstelse af TfS 2002 995 L. Ikke fradrag for en betalt konventionalbod, idet denne alene havde pønal karakter og ikke kunne anses som en naturlig og sædvanlig driftsomkostning. Ej heller grundlag for delvis fradragsret for en del af konventionalboden svarende til bruttoavancen ved de salg, der skete i strid med konventionalboden. Advoka­tudgifterne ved retssagen havde desuden en sådan sammenhæng med boden, at de ikke kunne fradrages i indkomsten.

SKM 2012 353 H U 2012 2853 H. Et revisionsselskab havde ret til som driftstab at fradrage erstatninger betalt som følge af simpel uagtsomhed i forbindelse med selskabstømmersager.

*I. Konfiskation*

Tidligere beskattet indkomst som konfiskeres er fradragsberettiget, just fordi den gevinst, der konfiskeres allerede er beskattet. Lignende synspunkter an­lægges ved erstatning, eksempelvis i tilfælde af bedrageri. Såfremt bedrageren selv er blevet beskattet af det besvegne beløb, indrømmes han fradrag for det erstatningsbeløb, han i anledning af besvigelsen skal betale, se TfS 1995 278 (MIN) om den skatteretlige behandling ved konfiskation samt DJV C.C.2.2.2.17.

*J. Tabsfradrag, afhændelsestab og driftstab*

Der sondres traditionelt mellem afhændelsestab og driftstab.

*K. Fradrag for arbejdsværelse i bolig*

Principielt hjemler § 6 fradrag for udgifter til et arbejdsværelse i skatteyderens eget hjem, men der stilles imidlertid særdeles høje krav til, at fradrag indrøm­mes. I SKM2003.488.HR udtalte Højesteret, at et kontor indrettet i en privat bolig normalt også kan benyttes til private formål, og en fradragsret for ud­gifter til et sådant kontor må derfor i almindelighed forudsætte, at kontoret i væsentligt omfang anvendes som skatteyderens hovedarbejdssted inden for normal arbejdstid.

Fradragsretten afgøres ud fra en samlet konkoret vurdering af værelset ind­retning (om værelset kan bruges til private boligformål), om værelset bruges til til erhvervsmæssige formål i væsentlig karakter inden for normal arbejdstid, og øvrige elementer, f.eks. om arbejdsværelset er det eneste erhvervsmæssige lokale, skatteyderen har til rådighed. Se DJV C.A.4.3.1.6 og C.C.2.2.2.13.

TfS 1999 572 L (sag om størrelsen af driftsomkostningsfradrag for erhvervs­mæssig benyttelse af andel af egen bolig; sagen hjemvist til fornyet behandling hos ligningsmyndighederne, efter skattemyndighederne havde anerkendt 25 pct. erhvervsmæssig anvendelse).

TfS 2002 181 L. Et bogførings- og konsulentfirma, der drev virksomhed fra værelse i indehaverens hjem, hvor værelset var indrettet til egentligt kontor, var ikke berettiget til fradrag herfor. Det var ikke godtgjort, at værelset var et særligt arbejdsværelse, som ikke hørte med til boligens almindelige op­holdsrum. Værelset var ikke indrettet på en sådan måde, at det ikke kunne anvendes til private aktiviteter; tillagt betydning, at skatteyderen ikke havde benyttet værelset som sit eneste arbejdssted, men benyttede det højst 3 timer dagligt, typisk uden for normal arbejdstid; ikke afskrivning på reol, idet ikke godtgjort, at der var tale om et fradragsberettiget driftsmiddel.

*Afhændelsestab*

Herved forstås, at der lides et tab i forbindelse med afståelse af et formuegode, således at salgssummen er mindre end købssummen fratrukket evt. afskriv­ninger. Et sådant tab er fradragsberettiget for en række aktivers vedkommende. Karakteristisk er, at tabsfradrag indrømmes, når det enten lides på erhvervsak­tiver eller på aktiver, hvor der er særlig lovhjemmel til fradrag. For tab lidt ved afståelse af aktier, er fradragsretten begrænset, jf. bestemmelserne herom i aktieavancesalgsloven. Det samme gælder efter ejendomsavanceskatteloven. Tab ved salg mv. af goodwill er ligeledes som hovedregel fradragsberettiget, jf. AL§ 40.

En næringsdrivendes tab ved omsætning med fast ejendom eller aktier er altid fradragsberettiget efter statsskattelovens § 4 og § 5 a.

*Driftstab*

er det tab, der opstår i forbindelse med den indkomstskabende aktivitet. Der er - imodsætning til driftsomkostninger - tale om udgifter, som skatteyderen bliver påført ufrivilligt. Statsskatteloven omtaler fradrag for driftsomkostnig- ner, men ikke driftstab. Alligevel er der efter fast praksis også fradrag for driftsstab med hjemmel i § 6 a. Traditionelt sondres mellem aktivforringelse og forøgelse af passiver. Driftstab kan imidlertid også antage andre former. Se om driftstab DJV C.C.2.2.3.

TfS 2002 208 L (ikke godtgjort, at deri et samhandelsforhold mellem person­lig virksomhed og selskaber var lidt et tab på debitorer; ikke tab på aktier, idet ikke godtgjort, at der var ydet betaling for aktierne; enkelt tab godkendt). TfS 2002 446 L. En chokoladefabrik havde ikke fradrag for driftstab eller ukurans for bortgivet chokolade, idet chokoladen blev benyttet til repræsen­tation. Da chokoladen var udsendt til en større, men bestemt og udvalgt kreds, var der ikke tale om reklameudgifter, men alene repræsentationsudgifter med begrænset fradragsret.

SKM 2006 22 H. Et kombineret skatte- og momsudnyttelsesarrangement vedrørende salg af store partier smørefedt fra entreprenørboremaskinerne under Storebælt mellem to parter med et konkret interessefællesskab i arran­gementet blev i det hele tilsidesat både skattemæssigt og momsmæssigt ud fra en konkret realitetsbedømmelse af arrangementet. Sælgeren havde ikke krav på tilbagebetaling af den fakturerede salgsmoms i arrangementet.

SKM 2009 181 SKAT: SKAT har udtalt, at virksomheder ikke har fradragsret efter SL § 6, stk. 1, litra a, for tab, som virksomheden har lidt ved at have undladt at tilbagesøge moms vedrørende erhvervsmæssige varer, som den har købt i et andet EU-land. Det lidte tab findes nemlig ikke at være ud­slag af almindelig driftsrisiko.

*a. Aktivforringelse*.

Typiske eksempler på driftstab er tab på enkelte omsætningsaktiver eller hele varelager, som på grund af en skade må realiseres til scrapværdi.

Retspraksis har beskæftiget sig med flere tilfælde af tab på kassebeholdninger og andre kontante midler. Retspraksis må nu siges at være, at der indrømmes tabsfradrag så længe det er klart, at det tabte pengebeløb har karakter af om­sætningsformue og ikke er sammenblandet med private midler. Se U 1984 647 Ø, der vedrørte en tankstation, på hvilken der en søndag nat blev stjålet ca. kr 72.000, der havde været forsvarligt opbevaret i pengeskab, og som udgjorde salgsindtægterne for fredag, lørdag og søndag, altså omsætningsfor­mue. Benzinforhandleren fik fradrag for tabet på grundlag af oplysningerne

om hans virksomheds driftsform og baggrunden for beløbets tilstedeværelse. Af bevismæssige grunde vil man ofte kræve, at et tyveri er anmeldt til politiet. TfS 1996 297 H Fradrag for tab ved tyveri af kontantbeløb henlagt i en for­retning efter optælling i en lærredspose for at gå i banken med beløbet, da tyveriet ikke faldt uden for rammerne af en naturlig driftsrisiko. I TfS 1995 111 (Ø) nægtedes fradrag for tyveri af kassebeholdning, der ikke var opbevaret betryggende. Tab af løn derved, at denne stjæles på arbejdspladsen, er nu sjældent forekommende pga moderne lønsystemer. Retspraksis er imødekom­mende over for lønmodtageren, idet fradrag indrømmes, så længe lønnen ikke af medarbejderen er bragt ud fra arbejdspladsen.

Tab en skatteyder lider derved, at genstande stjæles fra hans hjem ved indbrud eller røveri er aldrig fradragsberettiget. Om fradrag for tyveri se DJV C.C.2.2.3.2.

*b. Forøgelse af passiver*

Retspraksis vedr. fradrag for erstatninger, der pådrages i eller udenfor kontrakt har tidligere været ganske streng. En næringsdrivende, der må erstatte et beløb overfor en kunde, eksempelvis pga mangelfulde leverancer, vil have fradragsret. Der opereres sædvanligvis med begrebet »udslag af naturlig driftsrisiko«. Herved forstås, at fradrag kan nægtes ud fra en traditionelt be­tonet moralsk opfattelse af, hvorledes en gennemsnitsskatteyder burde bære sig ad. Der er dog vide rammer. I TfS 1987 59 H havde en advokat måttet betale erstatning til et konkursbo, fordi hans kompagnon groft uagtsomt havde foretaget dispositioner, der formindskede bomassen og begunstigede sikrede kreditorer til skade for usikrede. Højesterets flertal godkendte tabet som fradragsberettiget, idet man fastslår, at de af kompagnonen foretagne dispositioner var et led i udøvelsen af den advokatvirksomhed, som de 2 ad­vokater drev i fællesskab. Tabet fandtes efter en helhedsvurdering ikke at falde udenfor rammerne af den risiko, som driften af en advokatvirksomhed medfører. Det betones i dommen, at advokatens kompagnon ikke havde be­gået strafbare handlinger.

TfS 2000 362 H (stadfæstelse af TfS 1999 263 L; ejendomsmægler, der måtte dække tabet ved to kompagnoners underslæb, ikke berettiget til at fra­trække tabet som en driftsudgift, idet det faldt uden for rammerne af en na­turlig driftsrisiko ved erhvervsvirksomhed i interessentskabsform.

U 2000 1393 H tab ved medinteressenters uberettigede hævninger på interes­sentskabets konti ikke anset for fradragsberettigede udgifter for den medin­teressent, der i kraft af den solidariske hæftelse havde måttet inddække belø­bet, idet tab af denne karakter faldt uden for rammerne af en naturlig driftsri­siko ved erhvervsvirksomhed i interessentskabsform.

TfS 1999 685 L. En interessents tab på medinteressent ved ophøret af interes­sentskabet kunne ikke anses som et fradragsberettiget driftstab, men som et ikke fradragsberettiget formuetab, idet tabet skyldtes, at medinteressenten havde hævet mere i interessentskabet end han havde været berettiget til.

SKM 2012 353 H. revisionsaktieselskabs betaling af erstatning til dækning af statens skattekrav, som følge af at revisorselskabet har været rådgiver for sælgere af overskudsselskaber, var fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6a som driftstab. Fradragsret for tab på regresfordringerne mod køberne af overskudsselskaberne kan i medfør af kursgevinstlovens § 3 kun anerkendes, i det omfang revisionsselskabet har ret til fradrag efter statsskattelovens § 6a. At staten derved ikke vil modtage fuld erstatning kan ikke føre til et andet resultat.

Erstatning hidrørende fra skadevoldende handlinger udenfor kontrakt, men indenfor næringen, eksempelvis bilulykker, vil være fradragsberettiget, men ikke hvis ejeren af virksomheden selv ved forsætlig eller uagtsom handling, f.eks. spirituspåvirkning, har fremkaldt skaden, ej heller hvis han er meddel­agtig i, at en skadevoldende medarbejder er spirituspåvirket. Se **LSR 1971** 39, TfS 1993 451 (LSR) og TfS 1995 49 (LSR).

Se DJV C.C.2.2.2.18 og C.C.2.2.3.1.

*Tidspunktet for tabskonstatering*

Som hovedregel kan et tab, der i øvrigt er fradragsberettiget, først belaste indkomstopgørelsen, når tabet er endeligt konstateret.

[**(29)**](#bookmark25) Som driftsomkostninger anses også ordinære afskrivninger, dvs. de i årets løb driftsbetingede værdiforringelser af de indtægtsgivende aktiver. En helt

overvejende del af afskrivningerne finder sted efter afskrivningsloven, men der er fortsat et anvendelsesområde for afskrivnigner efter § 6 i de tilfælde, hvor afholdelse af udgifter ikke resulterer i erhvervelse af ejendomsret til et aktiv, men derimod i opnåelse af en brugsret eller fordele i øvrigt, der har betydning udover den enkelte indkomstperiode. Den principielle dom i TfS 1985 6 H hvor afskrivningen godkendtes på udgifter, der var afholdt af et skibsværft i forbindelse med etablering afen gennemsejlingssluse, hvor slusen tilhørte kommunen. Afskrivning kunne finde sted med 10% årligt, jf. TfS 1985 456 (SD), jf. også TfS 1987 109 (SKD), hvor en lejer, der på grund af en offentlig myndigheds bestemmelse ikke kunne blive ejer af et afskrivnings­berettiget aktiv, blev anset for berettiget til at afskrive den udgift, han havde afholdt.

Afskrivning af bidrag til gågader kan foretages over 30 år, jf. TfS 1987 184 V. Om TfS 1987 315 H (noten ovenfor). I TfS 1986 296 (SD) er indeholdt en redegørelse for den skattemæssige behandling af vedligeholdelsesudgifter vedrørende halmfyringsanlæg, vandforsyningsanlæg, gårdspladser og veje på bygninger, der anvendtes såvel privat som erhvervsmæssigt, jf. også TfS 1999 916 (TS), der delvis ændrer meddelelsen fra 1986.

Også opsatte vedligeholdelsesudgifter anerkendes, jf. TfS 1997 785 (LSR) og TfS 1999 172 (LSR).

I SKM 2015 659 H statuerede Højesteret, at der ikke kunne afskrives på ud­giften til »termination fee«, som var betalt til et interesseforbundet selskab i forbindelse med ophævelsen af en distributionsaftale overfor et andet inter­esseforbundet selskab. Højesteret udtalte, at principperne i statsskattelovens §§ 4-6 også finder anvendelse ved interesseforbundne selskaber og at der ikke forelå udgifter »til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten«, idet det ikke var godtgjort, at der var etableret et nyt distributionsnetværk ligesom prisen var den samme før og efter omlægningen.

Om ordinære afskrivninger se DJV C.C.2.4.5.9.

[**(30)**](#bookmark26) Bestemmelserne i litra b og c har i dag næppe selvstændig betydning.

[**(31)**](#bookmark29) Renter er fradragsberettiget efter § 6 e, uanset om der er tale om private eller erhvervsmæssige renter. Rentebegrebet er ikke defineret i lovgivningen, men i praksis som et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor, beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld, for at stille ka­pital til disposition. Se DJV C.A.11.2.1. Se dog nedenfor om negative renter. Heraf følger, at andre vederlag for lån af penge, såsom indexregulering, fi­nansieringstillæg etc ikke kan fradrages efter denne bestemmelse. Disse vil sædvanligvis være omfattet af kursgevinstloven, hvis de ikke er reguleret af ligningslovens § 8, stk. 3.

Det er en betingelse for *rentefradragsret*, *at* der skal foreligge *en rentefor­pligtelse* i sædvanlig juridisk forstand, som kan gøres gældende af en for­dringshaver, *at* renteforpligtelsen skal påhvile debitor *direkte*, og *at* der er tale om rente i sædvanlig, formel forstand, dvs. vederlag for udlån af en ka­pital, der løbende beregnes som en procentdel af den til enhver tid værende retsgæld. Se DJV C.A.11.2.2. Om rentefradrag ved visse lånetransaktioner af skattebetinget karakter kan henvises til TfS 1994 718 (H), TfS 1994 767 (V) samt TfS 1995 365 (LSR).

I SKM 2003 421 HR afviste Højesteret, at en erstatning ydet for en førindfri- else af et fastforrentet lån kunne anses fradragsberettiget som en renteudgift. Om negative renter, se SKM 2015 160 SKAT: Styresignalet beskriver reglerne om beskatning af og fradrag for negative renter. Styresignalet ophæves ved indarbejdelse i Den juridiske vejledning 2015-2. Ved L 2015 1883 er det nu præciseret, at der består almindeligt fradrag for»negative renter« af fordringer. Dette er sket ved, at den tidligere formulering: »renter af prioriteter og anden gæld« er ændret til den nugældende formulering »renter«. Den, der har en økonomisk fordel af en negativ rente, er skattepligtig efter § 4. Negative renter defineres som et periodisk vederlag til debitor beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld.

SpO 2003 201 nr. 4: **Jens Frederik Hansen** »Fradragsret for renter ved lån fra umyndige børn«.

Visse rentebeløb er ikke fradragsberettiget på grund af særlig lovbestemmelse herom. Dette gælder således renter af skattegæld mv., jf. opremsningen i DJV C.A.11.2.4 og ligningsloven § 17 A, ligningslovens § 18 indskrænker

retten til fradragsret for renter på policelån og § 17 begrænser fradragsretten for renter hidrørende fra gavegæld over for livsarvinger og familiefonde. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med reglen i ligningsloven § 12.

Renter er fradragsberettigede, når *forfaldstidspunktet* er indtrådt, og det har normalt ingen betydning, om skatteyderen har betalt renten eller haft evne og vilje til at gennemføre betaling. Dette ændrer ikke beskatningstidspunktet hos kreditor, medmindre rentehenstand er givet før forfaldstidspunkt. Denne retstilstand blev opfattet som stødende, hvorfor der ved L 1984 203 indførtes regler i ligningslovens § 5 samt §§ 5 A og B, der dels hindrer fradrag for visse ubetalte renter, dels hjemler mulighed for at kreditor ikke skal indtægts­føre misligholdte renter og endelig foreskriver pligtmæssig renteperiodisering for en række skatteydere, samt begrænser fradragsretten for forudbetalte renter. Ved U 1979 469 H blev det fastslået, at såkaldt statskautionerede studielån må anses for låneaftaler med udskudt renteforfaldstidspunkt, således at rentefradragsret først kunne finde sted efter studiets ophør. Se DJV C.A.11.2.6.1.

At renteforpligtelsen skal være *direkte* fremgår af U 1960 355 H, der nægtede en række grundejere fradrag for renter vedrørende en fælles varmecentral idet de pågældende kun hæftede subsidiært. I modsætning hertil U 1979 469 H, der anså en række grundejere for direkte forpligtet overfor deres grundej­erforening. I U 1982 618 H nægtedes rentefradrag, da der ikke bestod en aktuel gældsforpligtelse.

En erhverver af fast ejendom på tvangsauktion har ikke fradrag for de over­forfaldne rentebeløb, han må erlægge indenfor budsummen for at få skøde på ejendommen, idet der nok er tale om renter, men disse hidrører fra et skyldforhold, i hvilke auktionskøberen ikke var debitor.

Vedrørende andelsbolighaveres rentefradragsret henvises til TfS 1989 171 Ø og TfS 1993 541 H hvor Højesteret anså det udstedte gældsbrev for at dække et reelt låneforhold og derfor gav fradragsret.

Om renter af lån i de såkaldte fælleskasser henvises til TfS 1994 587, TfS 1994 588, TfS 1994 589, TfS 1994 598 H, samt TfS 1997 831 Ø, TfS 1998 73 V, TfS 1998 102 V og TfS 1999 131 H.

En skatteyder, der *rentefrit* udlåner penge, skal i rene gensidigt bebyrdende kontraktforhold ikke som indtægt medtage et beløb svarende til en anslået renteindtægt. Iøvrigt er det højst tvivlsomt, om en skatteyder i andre forhold, kan beskattes af en anslået renteindtægt. Dette er der dog nu hjemmel til, jf. ligningslovens § 2 i koncernforhold og i forholdet mellem hovedaktionærer og deres selskaber, se i øvrigt noten herom til § 4.

Om rentefradrag se DJV C.A.11.2.

Det er en forudsætning for rentefradrag, at det underliggende lån dækker over en reel retlig forpligtelse. Se hertil:

TfS 2000 1011 (H). 10-mandsprojekt, som var indgået på limited recourse- vilkår. Skatteyderen var deltager i et 10-mands kommanditselskab, der havde købt et Boing 747 fly ved hjælp af finansiering fra en fransk bank. Lånehæf­telsen var begrænset således, at den franske bank kun kunne søge sig fyldest­gjort i flyet mv., medmindre der forelå visse former for uredelig adfærd fra kommanditselskabets side. Flyet var udlejet på bundne vilkår til en leasing­tager, der skulle vedligeholde flyet og afholde forsikringsudgifter mv. lea­singtager havde endvidere risikoen for flyet. Ifølge aftalekomplekset med långiver skulle der ved leasingperiodens udløb anvises en køber til flyet til en pris mindst svarende til restgælden på flyet. Kommanditisten ville gerne kunne afskrive på flyet og fratrække renteudgifterne fra lånet. Højesteret fandt, at der var tale om et samlet aftalekompleks, som skulle vurderes samlet. Efter en samlet vurdering af aftalerne, var der ingen ejerbeføjelser eller for­pligtelser forbundet med erhvervelse af flyet, ligesom det ikke reelt ville kunne give overskud eller underskud. Højesteret fandt derfor, at der alene var købt et formelt ejerskab, som ikke i skattemæssig henseende kunne aner­kendes. Om landsretssagen se bl.a. **Jan Pedersen** i R&R 1998 5 SM 157) og bl.a. **Ole Bjørn** i SR-Skat 2001 18 om højesteretsafgørelsen.

TfS 1999 99 L (ikke fradrag for renter i et privat lånemellemværende, hvor debitor havde ret til i en årrække at lade renten tilskrive hovedstolen på lånet; landsretten fandt, at skatteyderen ikke havde godtgjort, at der ikke allerede ved gældsforholdets stiftelse blev ydet ham tidsubestemt henstand med beta-

lingen af renter; ikke grundlag for erstatningskrav mod skattemyndighederne for et foretaget udlæg i skatteyderens ejendom; om sagens spørgsmål om tidsubestemt henstand med renter se også TfS 1998 394 HD).

TfS 1999 131 HD(U 1999 580 HD) (stadfæstelse af TfS 1998 73 L; sag om renter af lån i fælleskasse. Renter og administrationsgebyrer kunne ikke anses som fradragsberettigede, idet beløbene efter sagens omstændigheder ikke kunne anses for renter af gæld i skattemæssig forstand. De optagne lån skulle ifølge aftalerne ikke udbetales og kunne ikke senere hæves frit, idet der til sikkerhed for lånene samtidigt skulle oprettes en uforrentet indskuds­konto i fælleskassen på samme beløb m m; se også TfS 1998 102 L.

TfS 1999 180 L. Sag om retten til fradrag for renter af lån i familieforhold. Skatteyderen havde modtaget lån fra familiemedlemmer i Israel, men blev nægtet fradrag for betalte renter, idet skattemyndighederne ikke fandt, at der forelå et reelt låneforhold. Landsretten bemærkede, at der måtte stilles skærpede krav til beviset for, at lån som de omhandlede var reelle og medførte pligt til at betale renter; sagen drejede sig derefter om, hvorvidt skatteyderen havde opfyldt disse skærpede krav; landsretten fandt på grundlag af sagens omstændigheder, at denne relativt tunge bevisbyrde var løftet, hvorfor skat­teyderen fik medhold.

TfS 1999 201 L Lån fra et firma i Liechtenstein til et dansk selskab, hvis hovedaktionærer var børn af direktøren for firmaet i Liechtenstein, ansås ikke at dække over et reelt gældsmellemværende. Landsretten bemærkede, at der måtte stilles skærpede krav til beviset for, at der forelå et reelt gældsforhold, og at det danske selskab havde en retlig forpligtelse til at betale renter af gælden; dette bevis fandtes efter sagens omstændigheder ikke ført, og det danske selskab havde derfor ikke rentefradrag; se også om bevisbyrden TfS 1999 180 L.

TfS 1999 419 H (stadfæstelse af TfS 1997 677 L; interessentskab om en fast ejendom ejet af en række Tvind- medarbejdere fandtes at have så væsentlige foreningstræk, at samvirket måtte anses for omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6 med deraf flydende selvstændig skattepligt; sagsøgeren havde derfor ikke fradrag for prioritetsrenter i den personlige skatteopgørelse; om selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, se **Bent Ramskov** i TfS 1997 682). TfS 1999 440 L Ikke rentefradrag for et beløb, som køberen af en ejendom, der var købt på betinget skøde, som ikke opfyldtes, havde betalt til sælger, idet der ikke mellem parterne havde bestået en aktuel og reel gældsforpligtelse i anledning af den betingede handel.

TfS 2000 148 H (U 2000 879 H) (stadfæstelse af TfS 1996 427 L. Investor i et investeringsinteressentskab fik ikke fradrag for renter af lån; selvom lå­neaftalens bestemmelser om begrænset hæftelse (non-recourse vilkår) ikke i sig selv var til hinder for fradragsret for renterne på lånet, fandt Højesteret efter en samlet bedømmelse af arrangementet, at der ikke var fradragsret for renterne; om sagen se **Aage Michelsen** i R&R 2000 5 SM 130 samt Revisor­bladet 2000 2, De Grå Sider s 26.

SKM 2003 482 H TfS 2003 889 H. Et moderselskabslån til datterselskab med samtidig videreudlån af låneprovenuet på samme rentevilkår til andet koncernforbundet selskab blev frakendt skattemæssig betydning i landsretten, men i Højesteret fik selskabet medhold i rentefradrag, idet retten fandt, at arrangementet måtte karakteriseres som en lovlig udnyttelse af den udtrykke­lige undtagelse for finansielle underskudsselskaber i dagældende ligningslovs § 15, stk. 7, nr. 3; der var ikke grundlag for at anse lånet for at være uden realitet eller for at fastslå, at der forelå vilkårlig indkomstforvridning). Kommenteret af **Aage Michelsen** i R&R 2004 nr. 1 SM 2 og TfS 2004 88: **Hans Severin Hansen** »Kommentar til en højesteretsdom om realitet og le­galitet«

SKM 2004 22 H TfS 2004 117 H (stadfæstelse af TfS 2001 297 L;) ikke rentefradrag i gældsmellemværende, da det ikke var godtgjort, at der var betalt renter.

SKM 2006 402 HTfS 2006 545 H. Ikke rentefradrag, idet der ikke forelå nogen reel gældsforpligtelse i et skattearrangement baseret på kommanditsel­skaber og højt forrentede lån.

SKM 2007 605 H (renteudgifter ifølge gældsbrev på non-recourse vilkår udstedt i forbindelse med debitors erhvervelse af en forretningsejendom

kunne efter en samlet bedømmelse af arrangementet - herunder at købesum­men langt oversteg handelsværdien - ikke fradrages, idet der ikke fandtes at have foreligget nogen reel risiko for, at debitor skulle tilbagebetale og forrente sine andele af kreditsaldoen ifølge gældsbrevet).

[**(32)**](#bookmark30) Udgifter til vedligeholdelse kan - i modsætning til forbedringsudgifter - fradrages efter § 6,

Ved udgifter til vedligeholdelse forstås omkostninger, der er afholdt for at sikre, at det formuegode på hvilke udgifter afholdes, stedse er i samme stand som på erhvervelsestidspunktet for skatteyderen, jf. U 1958.1173 H. Forløber der således mange år uden vedligeholdelse af et aktiv, vil der være mulighed for fradrag for betydelige vedligeholdelsesomkostninger ved istandssættelse. Omkostninger herudover er principielt forbedringsudgifter og dermed enten den skattepligtige indkomst uvedkommende eller aktiveringspligtige ind­komst- og afskrivningsberettigede efter samme regler som det pågældende formuegode jf. f eks TfS 1993 359 Ø og TfS 1993 482 (LSR).

Se om fradrag for vedligeholdelsesudgifter, herunder sondringen mellem forbedring og vedligeholdelse DJV C.C.2.2.1.9. Spørgsmålet påkalder sig navnlig interesse i forbindelse med udgifter på fast ejendom, jf. DJV C.H.3.2.3.4.

For så vidt angår udlejningsejendomme har der i ligningspraksis udviklet sig den objektive regel, at der i de første tre år af besiddelsestiden ikke kan fradrages over 25% af den fulde årsleje for en- ogto familiesejendomme dog 35%, idet det i modsat fald anses for at have formodningen for sig, at der er tale om ikke-fradragsberettigede forbedringer, jf. TfS 1984 567 H og TfS 1989 521 (LSR). For ejerlejligheder gælder 25% grænsen, jf. TfS 1994 23 (LSR). Se nærmere DJV C.H.3.2.3.4.4.

For så vidt angår fredede ejendomme indrømmes større fradrag jf. DJV C.H.3.3.1 samt **SDcirk 1982** 14.

Den skattemæssige behandling afde beløb, der i medfør af boligregulerings­loven bindes til vedligeholdelse, fritages for beskatning i bindingsperioden, jf. nærmere herom ligningsloven § 14 G. Se endvidere U 1991 939 H.

Der indrømmes også fradrag for opsatte vedligeholdelsesudgifter, f.eks. som følge af forurening, se TfS 1992 581 (LSR).

[**(33)**](#bookmark31) Det fremgår, at udgifter til privatforbrug ikke kan anses som fradragsberet­tigede driftsomkostninger. Udgifterne anses for privatudgifter, når der hverken foreligger etableringsomkostninger eller udgifter, der vedrører indkomster­hvervelsen. Privatudgifter er således udgifter, der ikke har den fornødne di­rekte, nære, entydige, konkrete eller umiddelbare tilknytning til indkomster­hvervelsen. Det er således formålet med udgiftens afholdelse, der er afgøren­de, ikke dens art, selv om udgiftsarten i mange tilfælde i sig selv er en sikker indikator, hvad formålet med udgiftens afholdelse er.

Typiske privatudgifter er udgifter til mad, beklædning, bolig, befordring, børnepasning, uddannelse, sygdomsbekæmpelse, ferie samt fritidsbeskæfti­gelser og fornøjelser. Udgifter, der efter deres art typisk er privatudgifter, kan dog have en sådan tilknytning til indkomsterhvervelsen, at de er fradragsberettigede. Eksempelvis kan nævnes, at udgifter til forplejning ved erhvervsmæssige rejser er fradragsberettigede. Omvendt kan udgifter, der normalt er fradragsberettigede, have en sådan tilknytning til privatsfæren, at fradragsret må nægtes. Det vil f.eks. være ved lønninger til familie, der ikke præsterer den modsvarende arbejdsindsats. Om praksis se gennemgangen i 4. note til § 6, litra a.

Se DJV C.C.2.2.1.2-3.