Lovbekendtgørelse 2024-05-03 nr. 460

Kildeskatteloven

[(\*)](#bookmark411)

som ændret ved L 2024-11-26 nr. 1214, L 2024-12-30 nr. 1655, L 2024-12-30 nr. 1691, L 2024-12-30 nr. 1694 og L 2025-04-09 nr.

369

AFSNIT I. SKATTEPLIGTEN

§ 1. [(1)](#bookmark412) Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1. [(2)](#bookmark413) personer, der har bopæl her i landet,

2. [(3)](#bookmark416) personer, der uden at have bopæl her i landet opholder

sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,

3. danske statsborgere, der uden at være omfattet af bestemmel­serne under nr. 1 og 2 gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her,[(4)](#bookmark414) medmindre de godt­gør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet. Udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været skattepligtig her i landet i medfør af bestemmelserne i nærværende para­graf, sidestilles i denne forbindelse med dansk statsborger,

4. personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner m.v. er udsendt til tjeneste uden for riget,[(5)](#bookmark415) og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmeværende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer.

Stk. 2. [(6)](#bookmark417) En person, der anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne efter bestemmelserne i en dobbeltbe­skatningsoverenskomst, kan kun fratrække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte, jf. dog afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.[(7)](#bookmark418)

§ 2. [(8)](#bookmark419) Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågælden­de personer eller dødsboer:

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhol[d(9)](#bookmark420) udført her i landet.[(10)](#bookmark421) Som personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet betragtes også personligt arbejde udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone, når det personlige arbejde vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg.[(11)](#bookmark422) 2. pkt. finder dog kun anvendelse på personligt arbejde udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone vedrørende kabler og rørledninger, som fortsætter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på den danske kontinentalsokkel. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervs­udøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjeneste­forhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til ind­komsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet

her i landet. Skattepligten omfatter endvidere fratrædelses­godtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i lan­det, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskat- ning.[(12)](#bookmark423) Vedrører en indkomst som nævnt i 6. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark. Skattepligten omfatter endvidere vederlag omfattet af den midlertidige ordning som nævnt i § 7, stk. 1, 3.-6. pkt.

2) Erhverver indkomst i form af vederlag for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lign.[(13)](#bookmark424) Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

3) [(14)](#bookmark425) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt

arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. 1. pkt. omfatter også vederlag for personligt arbejde for en virksomhed ved­rørende etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, instal­lationer og anlæg i Danmarks eksklusive økonomiske zo- ne.[(15)](#bookmark426) 2. pkt. finder dog kun anvendelse på virksomhed i Danmarks eksklusive økonomiske zone vedrørende kabler og rørledninger, som fortsætter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på den danske kontinentalsokkel.[(16)](#bookmark427) Det er uden betydning for skatteplig­ten, hvilken form vederlaget udbetales i.

4) [(17)](#bookmark428) Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Ud­

øvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvel­se af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hid­rørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfat­ter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Skat­tepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhæn­delse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed.[(18)](#bookmark429) For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i driftsstedets anlægskapital.

5) [(19)](#bookmark430) Ejer fast ejendom her i landet eller har indtægter af

samme eller af her i landet oprettet familiefideikommis, jf. lov nr. 139 af 1. maj 1954 § 2, stk. 1, herunder kapital

båndlagt i overensstemmelse med reglerne i § 4 i lov nr. 563 af 4. oktober 1919 eller i § 6 i lov nr. 139 af 1. maj 1954. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21.

6) Erhverver udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, idet selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 9. og 10. pkt., dog finder tilsvarende anvendelse.[(20)](#bookmark434) 1. pkt. omfatter ikke udbytte fra investeringsselskaber, jf. selskabsskatte­lovens § 3, stk. 1, nr. 19, og udbytte fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c.[(21)](#bookmark431) Som skattepligtigt udbytte anses endvidere vederlag i form af andet end aktier i det erhvervende selskab, som en person erhverver ved overdragelse af aktier, andels­beviser og lignende værdipapirer, herunder konvertible ob­ligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer i et koncernforbundet selskab (det erhvervede selskab) til et andet koncernforbundet selskab eller en koncernforbundet fond eller trust (det erhvervende selskab). Som skattepligtigt udbytte anses derudover vederlag i form af andet end aktier i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, som en person erhverver ved overdragelse af ak­tier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, herunder kon­vertible obligationer, samt tegningsrettigheder til sådanne værdipapirer til selskaber, der på overdragelsestidspunktet i det væsentlige er uden økonomisk risiko ved erhvervsmæssig aktivitet, jf. selskabsskattelovens § 33 A, stk. 3, hvis personen eller fysiske eller juridiske personer, hvormed den pågælden­de person har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, efter overdragelsen ejer aktier m.v. i et eller flere af disse selskaber. Som skattepligtigt udbytte anses også veder­lag i andet end aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber, som en person erhverver i forbindelse med fusion eller spaltning, der ikke er omfattet af fusionsskatteloven, hvis personen eller fysiske eller juridi­ske personer, hvormed den pågældende person har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, efter om­struktureringen ejer aktier i det modtagende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber. Ved fastsættelse af, hvornår der foreligger koncernforbundne selskaber, finder ligningslovens § 2 anvendelse.[(22)](#bookmark432) 3.-5. pkt. anvendes dog ikke, hvis personen er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i et land, som er medlem af EU/EØS, eller som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og de kompetente myndigheder i denne stat skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter dobbeltbeskat­ningsoverenskomsten, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Det er en betingelse for anvendelsen af 3. pkt., at der er forbindelse som nævnt i ligningslovens § 2 mellem personen og det erhvervede henholdsvis det er­hvervende selskab, og at det erhvervede selskab og det er­hvervende selskab er koncernforbundet som nævnt i lignings­lovens § 2.[(23)](#bookmark433)

7) Erhverver indkomst i form af vederlag, der ikke er omfattet af nr. 2, fra en virksomhed som rådgiver, konsulent eller an­den lignende medhjælp for virksomheden, jf. dog stk. 13.[(24)](#bookmark435) Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form veder­laget udbetales i.

8) Erhverver royalty hidrørende fra kilder her i landet, jf. § 65 C, stk. 4.[(25)](#bookmark436)

9) Erhverver indkomst i form af udbetalinger som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 1 og 2, indkomstskat­

tepligtige udbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 46, stk. 1, indkomst i form af kontante udbetalinger af ef­terlønsbidrag som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 49 A, stk. 3 og 5, samt indkomst i form af kontante tilbagebeta­linger af fleksydelsesbidrag som nævnt i pensionsbeskatnings­lovens § 49 B, stk. 3 og 5.

10) Erhverver indkomst her fra landet i form af pensioner i hen­hold til uafdækkede pensionstilsagn, der ikke omfattes af pensionsbeskatningsloven, eller sum til afløsning af dette pensionstilsagn samt pensioner, rådighedsløn og lignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjeneste­forhold eller med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, herunder kommunale be­styrelser m.v., regionsråd, Folketing, udvalg, kommissioner, råd og lign.[(26)](#bookmark437)

11) [(27)](#bookmark438) Erhverver indkomst her fra landet i form af udbetaling

af pensionsopsparing eller pension og andre sociale ydelser udbetalt i henhold til lovgivningen, som ville være skatteplig­tig for en person omfattet af § 1. 1. pkt. gælder ikke for ud­betalinger efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.[(28)](#bookmark439)

12) Erhverver indkomst her fra landet i form af arbejdsløsheds­dagpenge, sygedagpenge, barseldagpenge og andre ydelser, som træder i stedet for lønindkomst eller indkomst efter nr. 4, og som ville være skattepligtig for en person omfattet af § 1.[(29)](#bookmark441)

13) Erhverver indkomst her fra landet i form af stipendier, der udbetales i henhold til lov om statens uddannelsesstøtte.

14) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (SVU), der udbetales til uddannel­sessøgende i henhold til lov om statens voksenuddannelses­støtte.

15) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig elevstøtte m.m. i henhold til lov om arbejdsmarkedsuddan­nelser.

16) Erhverver indkomst her fra landet i form af skoleydelse, der udbetales af produktionsskoler i henhold til § 17 i lov om produktionsskoler. Tilsvarende gælder for skoleydelse, der udbetales i henhold til § 47 i lov om institutioner for forbere­dende grunduddannelse.

17) Erhverver indkomst her fra landet i form af skolepraktikydel­se, der ydes til elever efter § 66 k, stk. 1, i lov om erhvervs­uddannelser.

18) Erhverver indkomst her fra landet i form af godtgørelse, der ydes efter § 11, stk. 1 og2, i lov om Arbejdsgivernes Uddan­nelsesbidrag.

19) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (VUS), der udbetales til uddannel­sessøgende i henhold til lov om støtte til voksenuddannelse, jf. § 23, stk. 2, i lov nr. 490 af 31. maj 2000 om statens vok­senuddannelsesstøtte.

20) Erhverver indkomst her fra landet i form af elevstøtte, der ydes i henhold til lov om brobygningsforløb til ungdomsud­dannelse.

21) Erhverver indkomst her fra landet i form af skoleydelse i henhold til § 3, stk. 3, og § 5, stk. 3 og 4, i lov om erhvervs­grunduddannelse m.v.

22) Erhverver indkomst her fra landet i form af tilskud, som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark og i udlandet, herunder den godskrevne værdi af billetter og lign., når ydelsen berettiger den ph.d.-studerende til supplerende ph.d.- stipendium efter § 52 i lov om statens uddannelsesstøtte, jf. lovbekendtgørelse nr. 789 af 11. september 2003.

23) Erhverver indkomst her fra landet i form af godtgørelse i henhold til lov om godtgørelse ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse.

24) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Forskningsstyrelsen, for så vidt disse ikke er omfattet af nr. 1.

25) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om universiteter (universitetsloven).[(30)](#bookmark442)

26) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om stipendier til visse udenlandske studerende ved korte og mellemlange videregående uddannelser.

27) Erhverver indkomst her fra landet i form af vederlag til domsmænd og nævninge ved domstolene.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 1, finder tilsvarende anvendelse for personer og dødsboer, som erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført om bord på skib eller fly med hjemsted her i landet eller for arbejde udført i tilknytning hertil. Med skib eller fly med hjemsted her i landet sidestilles skib eller fly, der har hjemsted på Færøerne, i Grønland eller i udlandet, så­fremt det uden besætning overtages til befragtning af dansk rederi eller luftfartsselskab.[(31)](#bookmark443) Skib eller fly med hjemsted her i landet, som uden besætning overtages til befragtning af udenlandsk rederi eller luftfartsselskab, anses ikke for skib eller fly med hjemsted her i landet. Foretages der indeholdelse af skat efter § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk, indrømmes der ikke fradrag for udgifter ved indkomstopgørelsen. Indkomstskattepligten i medfør af dette stykke anses for endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat i henhold til § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk og erlæggelse af arbejds­markedsbidrag.

Stk. 3. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i lan- det.[(32)](#bookmark440) Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.[(33)](#bookmark445) Ved fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, forstås også aktiviteter, der udøves gennem et fast forretningssted i Danmarks eksklusive økonomiske zone, når de pågældende akti­viteter vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, in­stallationer og anlæg.[(34)](#bookmark444) 3. pkt. finder dog kun anvendelse på ak­tiviteter vedrørende kabler og rørledninger, som fortsætter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efter­forskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressour­cer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på den danske kontinentalsokkel.[(35)](#bookmark446)

Stk. 4. Uanset stk. 3 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksom­hed af forberedende eller hjælpende karakter.[(36)](#bookmark447) 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som personen eller dødsboet udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretnings­steder her i landet.

Stk. 5. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af personen eller dødsboet og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af perso­nen eller dødsboet.[(37)](#bookmark449) Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke

udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som om­handlet i stk. 4.[(38)](#bookmark448) Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

1) indgås i personens eller dødsboets navn,

2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formu­

egoder ejet af personen eller dødsboet, eller som personen eller dødsboet har brugsret til, eller

3) vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller døds­boet.

Stk. 6. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver er­hvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed.[(39)](#bookmark450) Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere nærtstående, jf. lig­ningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhand­let i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.[(40)](#bookmark451)

Stk. 7. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af for­dringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der forelig­ger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juri­disk person, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et in­tegreret led heri.[(41)](#bookmark452)

Stk. 8. Indkomst i et fast driftssted her i landet opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhæng­igt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet.[(42)](#bookmark455) Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende fo­retagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overens­stemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.

Stk. 9. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 1, 2, 5, 7 og 9-27, og stk. 2 omfatter alene de dér nævnte indtægter.[(43)](#bookmark453) Udgifter kan kun fratrækkes, i det omfang de vedrører disse indtægter, jf. dog stk. 2, 4. og 5. pkt., afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.

Stk. 10. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 3, er endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat efter § 48 B og erlæggelse af arbejdsmar­kedsbidrag. Tilsvarende gælder for skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 1 og 13-21, når den skattepligtige ansøger om opholdstillad­else efter udlændingelovens § 7. Personer, som er omfattet af stk. 1, nr. 3, kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af stk. 1, nr. 1. Valget skal træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Stk. 11. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, nr. 6, udgør 27 pct. af de samlede udbytter, medmindre andet følger af 2.-6. pkt.[(44)](#bookmark454) Indkomstskatten udgør 44 pct. af udbyttet af hovedaktionæraktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, når udbyttets retmæssige ejer er skattemæssigt hjemmehørende i et af de i ligningslovens § 5 H, stk. 2, anførte lande.[(45)](#bookmark456) Indkomstskatten udgør 15 pct. af udbytte, hvis den kompetente myndighed i den stat, i Grønland eller på Færøerne, hvor personen er hjemmehørende, skal udveksle oplys-

ninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatnings­overenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Det er en betingelse for anvendelsen af 3. pkt., at personen ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. Hvis personen er hjemmehørende i et land uden for EU, er det endvidere en betingelse, at den pågældende sammen med koncernforbundne parter, jf. ligningslovens § 2, ejer mindre end 10 pct. af aktiekapi­talen i det udbyttegivende selskab. 2.-5. pkt. omfatter også personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne.

Stk. 12. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, nr. 8, udgør 22 pct. af royaltybeløbet.[(46)](#bookmark460)

Stk. 13. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 7, omfatter kun personer, der har været skattepligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1. Det er en beting­else, at personen har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed, der udreder vederlaget. Ved afgørelsen heraf henses, når den udbetalende virksomhed er et selskab m.v., til, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien i selskabet. Be­stemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De kriterier, der gælder for aktionærer, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 14. En indkomst omfattes ikke af stk. 1, nr. 1, 1.-7. pkt., og nr. 2, 7 og 10-27, når den udbetales af:

1) Fremmede magters herværende diplomatiske repræsentatio­ner og medlemmer af sådanne samt fremmede magters her­værende udsendte konsuler.

2) En fysisk eller juridisk person, der ikke har hjemting her i landet, medmindre indkomsten optjenes af en person, der opholder sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsam­men overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode. Hvis den, for hvis regning udbetalingen foretages ikke har hjemting her i landet, men udbetalingen foretages afen fysisk eller juridisk person, som er skattepligtig efter stk. 1, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, omfattes indkom­sten dog af stk. 1, nr. 1, 1.-7. pkt., og nr. 2, 7 og 10-27.

§ 3. Undtaget fra skattepligten er:

1) Kongen og dennes ægtefælle.[(47)](#bookmark461)

2) Medlemmer af det kongelige hus, som er børn af danske konger, eller for hvem der i henhold til grundlovens § 11 er fastsat årpenge, samt deres ægtefæller.

Stk. 2. [(48)](#bookmark462) Fremmede staters herværende diplomatiske repræsen­tanter, repræsentationernes personale, disse persongruppers fami­liemedlemmer samt tjenestepersonale og privat tjenerskab beskattes i overensstemmelse med reglerne i Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser, jf. lov nr. 252 af 18. juni 1968 om diplomatiske forbindelser samt Udenrigsministeriets bekendtgørel­ser nr. 355 af 18. oktober 1968 og nr. 107 af 11. november 1968 (Lovtidende C).

Stk. 3. [(49)](#bookmark463) Fremmede staters herværende konsulære repræsentanter, repræsentationernes personale, disse persongruppers familiemed­lemmer samt repræsentationernes tjenestepersonale beskattes i overensstemmelse med reglerne i Wienerkonventionen om konsu­lære forbindelser, jf. lov nr. 67 af 8. marts 1972 om konsulære forbindelser.

§ 4. [(50)](#bookmark465) Ægtefæller beskattes hver af deres indkomst.

Stk. 2. [(51)](#bookmark457) For samlevende ægtefæller, der begge er skattepligtige her i landet efter § 1, foretages opgørelsen af deres skattepligtige indkomst og beregningen af deres indkomstskat efter reglerne i denne lovs afsnit III, personskatteloven og lov om arbejdsmarkeds­bidrag.

Stk. 3. Ved separation eller skilsmisse mellem samlevende ægtefæl­ler anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tids­punktet for separationen eller skilsmissen.[(52)](#bookmark458)

Stk. 4. Ved samlivsophævelse uden separation eller skilsmisse anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet med udgangen af det indkomstår, i hvilket ophævelsen af samlivet har fundet sted.[(53)](#bookmark459) Stk. 5. Genoptager ægtefæller samlivet efter separation eller sam­livsophævelse, anses samlivet også i skattemæssig henseende for genoptaget på dette tidspunkt.

Stk. 6. Bortfalder skattepligten efter § 1 for en af ægtefællerne eller for begge, anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald.

§ 4 A. [(54)](#bookmark464) (Ophævet).

§ 5. [(55)](#bookmark466) Børn ansættes selvstændigt til skat.

Stk. 2. Har barnet modtaget en indtægtsnydelse eller formue som gave[(56)](#bookmark469) fra sine forældre, stedforældre eller plejeforældre, beskat­tes indtægtsnydelsen eller formueafkastet hos giveren, hvis denne er fuldt skattepligtig her til landet. Dette gælder dog kun til udløbet af det kalenderår, i hvilket barnet fylder 18 år, eller til barnet indgår ægteskab.

Stk. 3. [(57)](#bookmark471) Hvis et barn, der ved begyndelsen af indkomståret ikke er fyldt 15 år, har arbejde i en erhvervsvirksomhed, der drives af dets forældre, stedforældre eller plejeforældre, kan disse ikke fradrage lønnen til barnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og lønnen skal ikke medregnes ved opgørelsen af barnets skattepligtige indkomst.

Stk. 4. [(58)](#bookmark467) Til et barns indtægt medregnes ikke, hvad forældre, stedforældre eller plejeforældre har ydet barnet i helt eller delvis underhold, medmindre det udgør vederlag for arbejde i en af foræl­drenes erhvervsvirksomhed og kan fradrages i yderens skatteplig­tige indkomst eller ydes i form af underholdsbidrag, jf. dog lignings­lovens §§ 10 og 11.

Stk. 5. Renter af beløb, der senest den 31. december 1993 i henhold til lov om uddannelsesopsparing er indsat på en uddannelseskonto eller i henhold til lov om boligsparekontrakter er opsparet i henhold til en boligsparekontrakt, medregnes alene ved opgørelsen af barnets skattepligtige indkomst.

AFSNIT I A.[(59)](#bookmark468) GRÆNSEGÆNGERE

§ 5 A. [(60)](#bookmark470) Dette afsnit finder anvendelse på personer, som er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2 eller kulbrinteskatteloven, eller som efter en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en anden stat, i Grønland eller på Færøerne. Hvis indkomst hidrørende fra personligt arbejde og fra selvstændig er­hvervsvirksomhed, der kan beskattes her i landet - herunder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst - med tillæg af renteudgifter og kurstab på gæld, der er fradraget i denne indkomst, i et indkomst­år udgør mindst 75 pct. afde efter dansk skattelovgivning opgjorte samlede indtægter med fradrag af samtlige udgifter afholdt for at erhverve indkomsten opgjort efter statsskattelovens § 6, litra a, kan den skattepligtige vælge at blive beskattet efter §§ 5 A-D.[(61)](#bookmark472) Til­svarende gælder i et indkomstår, hvor både den danske indkomst og den samlede indkomst er negativ, hvis den skattepligtige i det seneste indkomstår med dansk positiv indkomst er blevet beskattet efter dette afsnit.[(62)](#bookmark473)

Stk. 2. Arbejdsløshedsdagpenge, strejke- og lockoutgodtgørelser, sygedagpenge og barseldagpenge medregnes som vederlag for personligt arbejde.

Stk. 3. [(63)](#bookmark474) Pensionsudbetalinger, efterløn, ventepenge og lign. som nævnt i § 2, stk. 1, nr. 9-11 og 13, medregnes som vederlag for personligt arbejde eller fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis indkomst omfattet af 1. pkt. nedsættes i henhold til en lov om indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en lov om indgåelse af en protokol om ændring af en dobbeltbeskatningsove­renskomst, gives fradrag efter dette afsnit, i det omfang de samlede fradragsberettigede udgifter overstiger nedsættelsesbeløbet.

Stk. 4. Er indkomståret kortere end 12 måneder, anvendes i stedet kalenderåret ved bedømmelsen af, om en person er omfattet af stk. 1.

Stk. 5. Stk. 1-4 finder ikke anvendelse på personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7.[(64)](#bookmark475)

§ 5 B. [(65)](#bookmark476) Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst gives fradrag efter skattelovgivningens almindelige regler for skatteplig­tige efter § 1, stk. 1, for følgende udgifter, der vedrører den skat­tepligtiges familiemæssige og personlige forhold:

1) [(66)](#bookmark477) Udgifter, herunder renteudgifter, vedrørende bolig i

egen ejendom, i det omfang de overstiger indtægter af ejen­dommen, herunder lejeværdi af egen bolig, beregnet efter danske regler. Betingelsen i ligningslovens § 8 V, stk. 2, nr.

2, anses for opfyldt, hvis den skattepligtige ville have været skattepligtig efter reglerne om ejendomsværdiskat i ejendoms­skatteloven af fritidsboligen på tidspunktet for arbejdets ud­førelse, hvis vedkommende havde været fuldt skattepligtig til Danmark. Betingelsen i ligningslovens § 8 V, stk. 2, nr.

3, anses for opfyldt, hvis arbejdet er udført af en virksomhed, der er momsregistreret i et EU/EØS-land, eller ved arbejde i form af rengøring, vask, opvask, strygning, vinduespuds­ning, børnepasning og havearbejde tillige af en person, der ved indkomstårets udløb af fyldt 18 årog er fuldt skattepligtig i et EU/EØS-land. Det er en betingelse, at det pågældende EU/EØS-land skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager.[(67)](#bookmark478)

2) Renteudgifter, stiftelsesprovisioner m.m. af privat karak- ter.[(68)](#bookmark479)

3) Indbetalinger til pensionsordninger og A-kasse-indbetalinger, der er fradragsberettigede efter pensionsbeskatningslo- ven.[(69)](#bookmark480)

4) Gaver og ensidigt påtagne forpligtelser,[(70)](#bookmark485) i det omfang de er fradragsberettigede efter ligningslovens § 8 A eller § 12, stk. 2-4.[(71)](#bookmark486)

5) Underholdsbidrag, jf. ligningslovens §§ 10 og 11.

6) Obligatoriske udenlandske sociale bidrag, når den pågælden­de er omfattet af social sikringslovgivning i fremmed stat i medfør af De Europæiske Fællesskabers forordninger om social sikring for arbejdstagere, selvstændigt erhvervsdriven­de og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fælles­skabet, eller er omfattet af udenlandsk social sikringslovgiv­ning i medfør af en mellemfolkelig aftale, som Danmark har tiltrådt.

Stk. 2. [(72)](#bookmark488)Lønmodtagere omfattet af kildeskattelovens § 48 B, §

9, s tk. 1, i lov om beskatning af søfolk, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 2, kan endvidere fratrække udgifter, der vedrører indkom- sterhvervelsen.[(73)](#bookmark481)

§ 5 C. [(74)](#bookmark482) Skattepligtige, der er omfattet af kildeskattelovens § 2 eller kulbrinteskatteloven, får beregnet skatten på samme måde som skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1.

Stk. 2. [(75)](#bookmark484) Er den skattepligtige gift, og havde ægtefællerne ved udgangen af indkomståret samme bopæl, anses ægtefællen ved skatteberegningen som værende fuldt skattepligtig efter kildeskat­telovens § 1. Er den skattepligtiges ægtefælle afgået ved døden i løbet af indkomståret, og havde ægtefællerne samme bopæl på dødsdagen, anses ægtefællen ved skatteberegningen for at have været fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 fra indkomstårets begyndelse til og med dødsdagen. Ved skatteberegningen tages hensyn til ægtefællens samlede indkomst opgjort efter danske regler, medmindre ægtefællen selv vælger beskatning efter dette afsnit.[(76)](#bookmark483) Der overføres kun underskud mellem ægtefællerne i henhold til personskattelovens § 13, stk. 2 og4, samt virksomhedsskattelovens § 13, såfremt begge ægtefæller, i det indkomstår underskuddet er opstået, vælger beskatning efter dette afsnit.[(77)](#bookmark487) Er begge ægtefæl­ler skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, finder 1.-4. pkt. ikke anvendelse.[(78)](#bookmark489)

§ 5 D. Den skattepligtige skal ved afgivelse af overdragerens op­lysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for et indkomstår tilkendegive, om der skal foretages beskatning efter dette afsnit. Den skattepligtige kan omgøre beslutningen[(79)](#bookmark490). Tilkendegivelse herom skal ske til told- og skatteforvaltningen se­nest den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Stk. 2. Ved tilkendegivelse af, at der ønskes beskatning efter dette afsnit, skal der samtidig afgives oplysninger efter skattekontrol­lovens § 2 for en eventuel ægtefælle.

AFSNIT II. SKATTEPLIGTENS OMFANG, DENS INDTRÆDEN OG OPHØR

§ 6. [(80)](#bookmark491) Indkomstskattepligten består med de afde nedenstående bestemmelser følgende modifikationer i den periode, i hvilken de i § 1 eller § 2 angivne betingelser for skattepligt er opfyldt.

§ 7. [(81)](#bookmark492)For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til be­stemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende. Personen kan dog vælge at blive om­fattet af en midlertidig ordning, der medfører, at der ikke indtræder skattepligt efter § 1, stk. 1, nr. 1, ved uafbrudt ophold her i landet over 3 måneder eller ved samlede ophold her i landet over 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, hvis overskridelsen skyldes ophold her i landet i perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020. Der kan udføres arbejde under opholdet heri landet i den angivne periode, uden at der indtræder skattepligt her til landet efter § 1, stk. 1, nr. 1. Tilvælges ordningen efter 3. pkt., er der fortsat pligt til at svare indkomstskat til staten af veder­lag for personligt arbejde i tjenesteforhold og honorarer, der kan henføres til den angivne periode, i det omfang personen opholder sig her i landet. Valget skal træffes senest den 1. maj 2021 og kan omgøres til og med den 30. juni 2022[(82)](#bookmark493).

Stk. 2. For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlæn­dingelovens § 7, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændinge­loven.

§ 8. [(83)](#bookmark497) For de i § 1, nr. 2, nævnte personer indtræder skattepligten fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrunder skatteplig­ten.

Stk. 2. [(84)](#bookmark494) For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskatteplig-

tige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, ind­træder skattepligt i henhold til § 1, nr. 2, først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Stk. 3. For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlæn­dingelovens § 7, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 2, på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændinge­loven.

§ 8A . Virksomhed her i landet anses først for opgivet, når afståelse af virksomhedens varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. har fundet sted.[(85)](#bookmark495)

§ 9. [(86)](#bookmark496) Hvis en person bliver fuldt skattepligtig efter § 1, eller hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsove­renskomst bliver hjemmehørende her i landet, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt, og de anses for erhvervet til den faktiske anskaffelsessum afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Ved denne beregning anvendes reg­lerne på tilflytningstidspunktet. Dog skal aktiverne anses for erhver­vet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1. og 2. pkt.

Stk. 3. Genvundne afskrivninger på aktiver, der anses for afskrevet forud for inddragelse under dansk beskatning, kan højst udgøre det beløb, hvormed summen af foretagne afskrivninger efter skatteplig­tens indtræden overstiger det faktiske værditab efter inddragelse under dansk beskatning. Fortjeneste i forhold til anskaffelsessum­men kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddra­gelse under dansk beskatning. For aktiver, der afskrives efter saldo­metoden, ansættes afståelsessummen til den nedskrevne værdi på afståelsestidspunktet med tillæg af genvundne afskrivninger og fortjeneste efter 1. og 2. pkt.

Stk. 4. Udgifter afholdt før tilflytningstidspunktet kan kun fradrages i den skattepligtige indkomst, hvis der på afholdelsestidspunktet var fradragsret for disse udgifter i medfør af § 2.

Stk. 5. Stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på personer, der bliver skattepligtige efter § 2, og som ikke umiddelbart forinden har været skattepligtige efter § 1.[(87)](#bookmark499)

§ 10. Ophører en person med at være skattepligtig efter § 1, uden at der er tale om dødsfald, eller bliver en person efter bestemmel­serne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, anses aktiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytnings­tidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.[(88)](#bookmark500)

Stk. 2. Overfører en person, der er skattepligtig efter § 2, aktiver til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, således at aktiverne efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, anses aktiverne for afhændet på overførselstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på overførselstidspunktet.[(89)](#bookmark501) Stk. 3. Stk. 1 og2 finder ikke anvendelse på aktiver, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 38, kursgevinstlovens § 37 eller ligningslovens § 28.

§ 11. [(90)](#bookmark502) Afgår en her i landet skattepligtig person ved døden, ophører personens skattepligt efter denne lov. For beskatningen i forbindelse med dødsfaldet gælder dødsboskatteloven.

§ 12. (Ophævet).

§ 13. (Ophævet).

§ 14. (Ophævet).

§ 15. (Ophævet).

§ 16. (Ophævet).

§ 17. (Ophævet).

§ 18. (Ophævet).

§ 19. (Ophævet).

§ 20. (Ophævet).

AFSNIT III. DEN SKATTEPLIGTIGE INDKOMST

§ 21. Den skattepligtige indkomst ansættes efter skattelovgivnin­gens almindelige regler med de ændringer, der følger af nærværende lov.

§ 22. Den skattepligtige indkomst opgøres på grundlag af indkom­sten i indkomståret. Indkomståret er kalenderåret. Består skatteplig­ten kun i en del af et år, er indkomståret det nævnte tidsrum. En selvstændigt erhvervsdrivende kan efter stk. 2 vælge et andet ind­komstår end kalenderåret (forskudt indkomstår). Har den selvstæn­digt erhvervsdrivende et andet indkomstår end kalenderåret, opgøres den skattepligtige indkomst efter de regler, der gælder for det ka­lenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for.[(91)](#bookmark505) Et bagudforskudt indkomstår kan tidligst begynde den 1. marts i ka­lenderåret forud for det kalenderår, som det bagudforskudte ind­komstår træder i stedet for. Et fremadforskudt indkomstår kan senest begynde den 1. februar i det kalenderår, som det fremadforskudte indkomstår træder i stedet for.

Stk. 2. [(92)](#bookmark506) En selvstændigt erhvervsdrivende kan anvende et andet indkomstår end kalenderåret, hvis det er begrundet i de forhold, der gør sig gældende for den skattepligtige, såsom hensyn til sæson, brancheændring, personaleferie eller nye forretningsforbindelser. Omlægning af et indkomstår kan kun ske, såfremt alle indkomstpe­rioder kommer til beskatning, og såfremt intet indkomstår oversprin­ges eller dubleres. Et indkomstår, der afviger fra kalenderåret, skal begynde den første i en måned. Den selvstændigt erhvervsdrivende skal inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt, give meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen. Ved valg af et andet indkomstår end kalenderåret skal en samlevende ægtefælle anvende samme indkomstår, jf. dog § 100, 1. pkt.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til omlægning af et tidligere benyttet indkomstår begrundet i andre forhold end dem, som er nævnt i stk. 2, hos den skattepligtige. Ansøgning herom skal indsendes inden udløbet af det indkomstår, der ønskes omlagt. Det således valgte indkomstår kan ikke senere fraviges uden tilla­delse fra told- og skatteforvaltningen. Det er en betingelse for godkendelse af et indkomstår, der afviger fra kalenderåret, at det begynder den første i en måned.[(93)](#bookmark507)

Stk. 4. Såfremt der er mulighed herfor, kan den skattepligtige ind­sende meddelelsen eller ansøgningen efter stk. 2 og 3 digitalt.

§ 23. Personlige skatter, bortset fra arbejdsmarkedsbidraget, og kirkeskat kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det samme gælder personlige skatter, der pålignes i ud­landet af indkomst eller formue, samt rente som nævnt i § 59, tillæg til restskat som nævnt i § 61, stk. 2, og renter som nævnt i § 63 og dødsboskattelovens § 89, stk. 6 og 7.

Stk. 2. Overskydende skat efter § 62, stk. 1, og godtgørelse efter § 62, stk. 2, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Renter som nævnt i § 62, stk. 3, 2. pkt., § 62 A og døds­boskattelovens § 89, stk. 4 og 10, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

§ 24. (Ophævet fra og med indkomståret 1987).

§ 24 A. [(94)](#bookmark498) Ved opgørelsen af en ægtefælles skattepligtige ind­komst og kapitalindkomst medregnes kapitalindkomst, jf. personskat­telovens § 4, hos den af ægtefællerne, der efter ægteskabslovgiv­ningen har rådighed over kapitalgodet eller, for så vidt angår kapi­taludgifter, hæfter for betalingen. Kan det ikke afgøres, hvem af ægtefællerne et kapitalindkomstskattepligtigt beløb vedrører, medregner hver ægtefælle halvdelen.[(95)](#bookmark504) Kapitalindkomst vedrø­rende erhvervsvirksomhed, der drives af en af ægtefællerne eller af begge i forening, behandles efter § 25 A.

§ 24 B. [(96)](#bookmark503) Hvis en af ægtefællerne eller begge i vedkommende indkomstår har kapitalindtægter eller indkomst i form af udbytte, som berettiger til nedsættelse af dansk skat, enten i henhold til be­stemmelsen i ligningslovens § 33 eller i henhold til bestemmelserne i en med fremmed stat, Grønland eller Færøerne indgået overens­komst til undgåelse af dobbeltbeskatning, eller kapitaludgifter, der anses for at vedrøre de nævnte kapitalindtægter eller indkomst i form af udbytte, foretages den i ligningslovens § 33 F, omhandlede opgørelse på grundlag af ægtefællernes samlede indtægter eller udgifter.

§ 25. [(97)](#bookmark508) Indkomst i et fast driftssted i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland opgøres som den indkomst, som drifts­stedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af personen eller dødsboet gen­nem det faste driftssted. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatnings­overenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor driftsstedet er beliggende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overens­stemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.

§ 25 A. [(98)](#bookmark511)Indkomst, der vedrører en erhvervsvirksomhed, med­regnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst, jf. personskattelovens §§ 2-4, samt ved opgø­relsen af den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst hos den ægtefælle, der driver virksomheden. Deltager begge ægtefæller i driften, medregnes indkomst som nævnt i 1. pkt. hos den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden, jf. dog stk. 8. Anvender den ægtefælle, der driver virksomheden, ved udgangen af indkomst­året forud for overgangen af driften af virksomheden til den anden ægtefælle virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den ægtefælle, som overtager driften af virksomheden, ind­træde i den førstnævnte ægtefælles virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskon­toen og mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overgangen af driften af virksomheden[(99)](#bookmark512). Såfremt overgangen af driften vedrører en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskatte­lovens § 2, stk. 3, kan den ægtefælle, som nu driver den pågældende virksomhed, overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud og indskudskontoen, der svarer til den pågældende virk­somhed. § 26 A, stk. 5, 2.-5. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Stk. 2. Kapitalafkast efter virksomhedsskattelovens § 7, der overfø­res til den skattepligtige, medregnes dog ved opgørelsen af skat­tepligtig indkomst og kapitalindkomst hos den af ægtefællerne, der har rådighed over virksomheden som nævnt i § 24 A, jf. dog stk. 8.[(100)](#bookmark509)

Stk. 3. [(101)](#bookmark510)Hvis ægtefæller, der er samlevende ved indkomstårets udgang, begge har deltaget i væsentligt omfang i driften af den ene ægtefælles eller begges erhvervsvirksomhed, kan ægtefællerne anmode om, at indtil 50 pct., dog højst et grundbeløb på 215.500

kr. (2010-niveau), af virksomhedens overskud opgjort efter stk. 4 overføres til den ægtefælle, der ikke i overvejende grad driver virksomheden, som skattepligtig indkomst, personlig indkomst og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst hos denne, jf. dog stk. 7 og 8. Det overførte beløb må dog ikke stå i åbenbart misforhold til den medarbejdende ægtefælles arbejdsindsats i erhvervsvirksomhe­den. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 4. [(102)](#bookmark513)Ved beregningen af den del af overskuddet, der efter stk. 3 overføres til den anden ægtefælle, opgøres virksomhedens overskud efter reglerne for opgørelsen af skattepligtig almindelig indkomst med tillæg af renteudgifter og kurstab på fordringer og gæld og med fradrag af rente- og udbytteindtægter, samt kursgevin­ster på fordringer og gæld, som indgår i opgørelsen af dette over­skud.

Stk. 5. Den skattepligtige indkomst, den personlige indkomst og den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst efter stk. 1 nedsættes med det beløb, der overføres til den medarbejdende ægtefælle efter stk. 3.[(103)](#bookmark514)

Stk. 6. [(104)](#bookmark515)Er samlivet mellem ægtefællerne ophørt i løbet af indkomståret, gælder stk. 1-5 ikke. Er samlivet ophørt af anden grund end en ægtefælles død, medregnes den i stk. 1 nævnte ind­komst fra virksomheden indtil samlivets ophør dog ved indkomst­opgørelsen for den ægtefælle, der i overvejende grad har drevet virksomheden.

Stk. 7. [(105)](#bookmark516)En lønaftale mellem ægtefæller, der begge deltager i driften af den ene ægtefælles eller begges erhvervsvirksomhed, kan tillægges skattemæssig virkning, hvis pligterne efter denne lov og lov om arbejdsmarkedsbidrag til at indeholde og indbetale A-skat og arbejdsmarkedsbidrag samt beløb, som skal indeholdes efter reglerne i § 10 i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, overholdes. I de indkomstår, hvor en lønaftale finder anvendelse i hele året eller en del af året, kan stk. 3 og 8 ikke anvendes. Lønaf­talen kan først tillægges skattemæssig virkning fra det tidspunkt, hvor aftalen træder i kraft. Lønnen til den ægtefælle, der ikke i overvejende grad driver virksomheden, må ikke stå i åbenbart misforhold til ægtefællens arbejdsindsats i erhvervsvirksomheden. Den ægtefælle, der efter stk. 1 skal medregne indkomst vedrørende erhvervsvirksomheden, betragtes som arbejdsgiver med de pligter, der følger af skattelovgivningens almindelige regler. Den anden ægtefælle betragtes som lønmodtager.

Stk. 8. [(106)](#bookmark517)Deltager begge ægtefæller i væsentligt og ligeligt om­fang i driften af den enes eller begges erhvervsvirksomhed, og hæfter ægtefællerne i samme omfang for virksomhedens forpligtel­ser, kan ægtefællerne efter anmodning fordele virksomhedens re­sultat mellem sig, i det omfang fordelingen sagligt kan begrundes i virksomhedens drift. Ved opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst, kapitalindkomst og arbejdsmarkedsbidragsplig­tig indkomst fordeles virksomhedens aktiver og passiver mellem ægtefællerne efter samme forhold, som virksomhedens resultat fordeles mellem ægtefællerne.[(107)](#bookmark518)

Stk. 9. Ægtefæller kan omgøre deres beslutning om at anvende reglerne i stk. 3 og 8, hvis tilkendegivelse herom sker fra begge ægtefæller til told- og skatteforvaltningen senest den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb.

§ 26. (Ophævet fra og med indkomståret 1987).

§ 26 A. Skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i en af en gift person drevet erhvervsvirksomhed, foretages af den på­gældende, uanset om aktivet tilhører denne eller den med ham samlevende ægtefælle.[(108)](#bookmark521) I det indkomstår, hvori en af ægtefæl­lerne dør, foretages skattemæssige afskrivninger på aktiver, der anvendes i en af ægtefællernes erhvervsvirksomhed, hos den, som

skal medregne indkomst fra virksomheden til sin skattepligtige indkomst.[(109)](#bookmark522)

Stk. 2. [(110)](#bookmark523)Overdrager eller overfører en ægtefælle aktiver til den med ham samlevende ægtefælle til anvendelse i dennes erhvervsvirk­somhed, skal fortjenester eller tab, som derved fremkommer, ikke medregnes ved opgørelsen af den førstnævnte ægtefælles skatteplig­tige indkomst. Efter overdragelsen eller overførelsen behandles aktiverne med hensyn til skattemæssige afskrivninger samt til be­skatning af fortjenester og fradrag af tab ved afståelse, som om de var anskaffet af den sidstnævnte ægtefælle til de tidspunkter og de beløb, hvortil de i sin tid er anskaffet, og eventuelle afskrivninger, som tidligere er foretaget, anses for foretaget af den pågældende. Foranstående regler gælder ikke ved overdragelse af varer hørende til en af den overdragende ægtefælle drevet erhvervsvirksom- hed.[(111)](#bookmark526)

Stk. 3. Uanset reglerne i stk. 2, finder reglerne i afskrivningslovens § 4[(112)](#bookmark529) tilsvarende anvendelse, når der ved overdragelsen eller overførelsen af aktiver til ægtefællen sker overgang fra én benyttel­sesform til en anden.

Stk. 4. [(113)](#bookmark531)Overdrages en virksomhed fra en ægtefælle til den anden ægtefælle, og anvender overdrageren ved udgangen af ind­komståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens afsnit I, kan den ægtefælle, som virksom­heden overdrages til, indtræde i overdragerens virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen samt mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb.

Stk. 5. Såfremt overdragelsen vedrører en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, kan ægtefællen overtage den del af indestående på konto for opspa­ret overskud og indskudskontoen, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed[(114)](#bookmark519). Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrund­laget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af ind­komståret forud for overdragelsesåret[(115)](#bookmark520). Der kan ikke overtages et indestående på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksom­hedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksom- hed.[(116)](#bookmark524) Foreligger der flere konti for opsparet overskud, medreg­nes en forholdsmæssig del af hver af kontiene. Hvis den modtagen­de ægtefælle yder vederlag ved overtagelse af den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed, skal værdien af dette vederlag fragå ved opgørelsen af kapitalafkastgrundlaget efter 2. og 3. pkt. for den overtagne virksomhed.[(117)](#bookmark525)

Stk. 6. Overtagelse efter stk. 4 og 5 forudsætter, at modtageren op­fylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I. Det er endvidere en betingelse for overtagelse efter stk. 5, at overdragerens eventu­elle negative indskudskonto er udlignet inden overtagelsen. Såfremt den erhvervende ægtefælle ønsker at indtræde i overdragerens stilling med hensyn til beskatning efter virksomhedsordningen, skal beslutning herom senest meddeles i forbindelse med afgivelse af overdragerens oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2.

Stk. 7. Overdrages en virksomhed, en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder fra en ægtefælle til den anden ægtefælle, og anvender overdrageren kapitalafkastordningen på indkomst fra virksomheden, kan den erhvervende ægtefælle indtræde i kapital-

afkastordningen efter reglerne i § 33 C, stk. 6. Stk. 6, 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 8. En ægtefælle kan overdrage sine indskud på etableringskonto og iværksætterkonto til den anden ægtefælle, som herefter indtræder i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til disse ind- skud.[(118)](#bookmark527)

§ 26 B. [(119)](#bookmark528) Overdrager en ægtefælle andre aktiver end de i § 26 A nævnte eller passiver til sin samlevende ægtefælle, skal fortjene­ste eller tab, som derved fremkommer, ikke medregnes ved opgø­relsen af overdragerens skattepligtige indkomst. Aktiverne og passiverne anses for anskaffet henholdsvis påtaget af erhververen på samme tidspunkter, for samme beløb og med samme formål som de oprindelige anskaffelser m.m.

§ 27. [(120)](#bookmark530) Reglerne i §§ 26Aog26 B gælder ikke for overdragel­se af aktiver og passiver mellem ægtefæller, der efter reglerne i § 4 anses for samlevende, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. End­videre gælder reglerne om indtræden i overdragerens skattemæssige stilling ved overdragelse som led i en bodeling i forbindelse med separation og skilsmisse ikke ved overdragelse af aktiver og passi­ver, hvis en af ægtefællerne skattemæssigt er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

§ 28. (Ophævet).

§ 29. (Ophævet).

§ 30. (Ophævet).

§ 31. (Ophævet).

§ 32. (Ophævet).

§ 33. (Ophævet).

§ 33 A. (Ophævet).

§ 33 B. (Ophævet).

§ 33 C. [(121)](#bookmark532) Ved overdragelse i levende live af en erhvervsvirk­somhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel afen eller flere erhvervsvirksomheder til børn, børnebørn, søskende, søskendes børn, søskendes børnebørn eller en samlever, hvorved forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d, kan parterne i overdragelsen anvende reglerne i stk. 2-11 og 14.[(122)](#bookmark533) Adoptivforhold eller stedbarnsforhold sidestilles med naturligt slægtskabsforhold. Stk. 2-11 og 14 finder alene anvendelse på ejendomsavancer vedrørende fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven, i det omfang ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed. Hvis mere end halv­delen af ejendommen anvendes i overdragerens eller overdragerens samlevende ægtefælles erhvervsvirksomhed, finder stk. 2-11 og 14 dog anvendelse på hele ejendomsavancen vedrørende den på­gældende ejendom.[(123)](#bookmark536) Ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel lægges den ejendomsværdimæssige fordeling mellem erhverv og beboelse til grund. Udlejning af anden fast ejendom end fast ejendom som anført i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, og fast ejendom, som efter ejendomsvurderingsloven anses for landbrugs- eller skovejendom, anses i denne forbindelse ikke for erhvervsvirksomhed.[(124)](#bookmark537) Stk. 2-12 og 14 gælder ikke med hensyn til fortjeneste efter lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, hvis den faste ejendom eller stuehuset med tilhø­rende grund og have ved overdragelsen bliver omfattet af § 8 eller § 9, stk. 1, 1. pkt., i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom[(125)](#bookmark534). For så vidt angår fast ejendom omfattet af3. og4. pkt., kan der kun ske indtræden i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter afskrivningslovens kapitel 3, hvis der samtidig sker indtræden i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til gevinst efter ejendomsavancebeskatningslo-

ven på samme ejendom.[(126)](#bookmark535) Stk. 2-11 og 14 gælder heller ikke for fortjeneste på gæld, der skal beskattes efter reglerne i kursge­vinstloven, medmindre det sker efter reglerne i kursgevinstlovens § 23.[(127)](#bookmark538) For aktier, anparter og andelsbeviser og lignende gælder aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A, uanset om de indgår i virksomheden.

Stk. 2. Fortjeneste ved overdragelsen beskattes ikke hos overdrage­ren. Ved beskatning af erhververen skal virksomhedens aktiver med hensyn til skattemæssige af- og nedskrivninger samt til beskat­ning af fortjenester og fradrag af tab ved salg behandles, som om de var anskaffet af erhververen på de tidspunkter og til de beløb, hvortil de i sin tid var anskaffet af overdrageren.[(128)](#bookmark539) Eventuelle skattemæssige af- og nedskrivninger, som er foretaget af overdra­geren, skal anses for foretaget af erhververen. Hvis aktiverne er anskaffet af overdrageren som led i dennes næringsvej eller i spe­kulationsøjemed, skal fortjeneste eller tab, som fremkommer ved salg af aktiverne foretaget af erhververen, medregnes ved opgørel­sen af dennes skattepligtige indkomst i det omfang, fortjenesten eller tabet skulle have været medregnet ved opgørelsen af overdra­gerens skattepligtige indkomst, hvis salget var foretaget af denne. Er der ved overdragelsen beregnet passivpost efter § 33 D vedrø­rende det pågældende aktiv, lægges de omstændigheder med hensyn til anskaffelsestid og anskaffelseshensigt, som blev lagt til grund ved beregningen af passivposten, til grund for beskatningen af ak­tivet hos erhververen. Er erhververen af en fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven indtrådt i overdragerens skat­temæssige stilling med hensyn til gevinst efter ejendomsavancebe­skatningsloven, men ikke med hensyn til gevinst efter afskrivnings­lovens kapitel 3 for bygninger tilhørende den faste ejendom eller kun i en del af disse, skal erhververen ved opgørelsen af gevinst eller tab ved afståelse af ejendommen nedsætte anskaffelsessummen med beløb svarende til, hvad overdrageren skulle have nedsat ejendommens anskaffelsessum med efter ejendomsavancebeskat­ningslovens § 5, stk. 4, nr. 1-5, såfremt ejendommen var blevet solgt på overdragelsesdagen.

Stk. 3. Tab, som konstateres ved overdragelse af aktiver, fradrages i overdragerens skattepligtige indkomst i samme omfang som ved salg til andre personer. Som salgssum betragtes den værdi, der er lagt til grund ved beregning af gaveafgift eller indkomstskat af er­hvervelsen. Har erhvervelsen ikke været afgifts- eller indkomstskat­tepligtig, eller er værdiansættelsen foretaget efter boafgiftslovens § 12 a, anvendes det pågældende aktivs værdi i handel og vandel på overdragelsestidspunkte[t(129)](#bookmark540). Erhververen skal herefter anvende disse værdier som skattemæssig anskaffelsessum og indtræder ikke i overdragerens skattemæssige stilling med hensyn til disse aktiver. Stk. 4. Erhververen kan ikke fratrække underskud fra indkomstår før erhvervelsen i fortjeneste ved overdragelse af virksomheden. Stk. 5. [(130)](#bookmark541)Anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen virksomhedsordningen, jf. virksomheds­skattelovens afsnit I, kan den, til hvem virksomheden overdrages, overtage indestående på konto for opsparet overskud ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb[(131)](#bookmark542). Indgår der finansielle aktiver i overdragerens virksomhedsordning, skal vær­dien af de finansielle aktiver bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og deposita og periodeafgræns­ningsposter fragå ved opgørelsen af det indestående på konto for opsparet overskud, der kan overdrages med virksomheden efter 1. pkt.[(132)](#bookmark547) Den, til hvem en del af virksomheden eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, overdrages, kan overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud, der svarer til den pågældende del af virksomheden eller den pågæl-

dende virksomhed. Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragel­sen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalaf­kastgrundlaget opgjort efter virksomhedsskattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret. Overdrages der finansielle aktiver i forbindelse med en overdragelse efter 3. og 4. pkt., skal værdien afde finansielle aktiver bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbin­delse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og deposita og periodeafgrænsningsposter fragå ved opgørelsen af det indestående på konto for opsparet overskud, der kan overdrages med den pågældende del af virksomheden eller den pågældende virksomhed.[(133)](#bookmark549) Der kan dog ikke efter 3. og 4. pkt. overtages et indestående på konto for opsparet overskud, der er større end den positive værdi af kapitalafkastgrundlaget opgjort efter virksomheds­skattelovens § 8, stk. 1 og 2, ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksom- hed[(134)](#bookmark543). Foreligger der flere konti for opsparet overskud, medreg­nes en forholdsmæssig del af hver af kontiene. Overtagelse efter 1. og3. pkt. forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksom­hedsskattelovens afsnit I.[(135)](#bookmark544)

Stk. 6. Anvender overdrageren ved udgangen af indkomståret forud for overdragelsen kapitalafkastordningen, jf. virksomhedsskatte­lovens afsnit II, kan den, til hvem virksomheden overdrages, overtage indestående på konjunkturudligningskontoen ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, såfremt overdragelsen finder sted dagen efter dette indkomstårs udløb. Den, til hvem en del af virksomheden eller en af flere virksomheder overdrages, kan overtage en forholdsmæssig del af indestående på konjunkturudlig­ningskontoen. Denne del beregnes som forholdet mellem den del af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen, der kan henføres til den nævnte virksomhed, og hele kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret. Kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomst­året forud for overdragelsen opgøres som værdien af aktiver, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, ved udløbet af indkomst­året forud for overdragelsen. Virksomhedsskattelovens § 22 a, stk. 6 og 7, finder dog tilsvarende anvendelse. Overtagelse efter 1. og 2. pkt. forudsætter, at modtageren opfylder kravene i virksomheds­skattelovens afsnit II.

Stk. 7. Beslutning om, at erhververen indtræder i overdragerens skattemæssige stilling, skal senest meddeles i forbindelse med af­givelse af overdragerens oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2.[(136)](#bookmark545)

Stk. 8. Hvis de værdiansættelser, parterne har lagt til grund ved overdragelsen, ændres i forbindelse med beregning af afgift eller skat af en eventuel gave, kan parterne træffe en ny beslutning om, hvorvidt erhververen indtræder i overdragerens stilling. Den skal meddeles told- og skatteforvaltningen inden for 3 måneder efter, at den skattepligtige har modtaget meddelelse om ændringen.

Stk. 9. Hvis en af de i stk. 1 omtalte erhververe ikke er skattepligtig her til landet efter § 1, gælder stk. 2, 5 og 6 kun i det omfang, akti­verne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som er skatteplig­tig for erhververen efter § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5.

Stk. 10. Hvis en af de i stk. 1 omtalte erhververe er skattepligtig her til landet efter § 1, men i henhold til bestemmelsen i en dobbelt­beskatningsaftale med en fremmed stat, Færøerne eller Grønland må anses for hjemmehørende dér, gælder stk. 2, 5 og 6 kun i det omfang, aktiverne efter overdragelsen indgår i en virksomhed, som Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen har beskatnings­retten til.

Stk. 11. Ved overdragelse til en afde i stk. 9 eller 10 omtalte erhver- vere gælder stk. 2, 5 og 6 ikke skibe eller luftfartøjer.

Stk. 12. Stk. 1-11 og 14 finder tilsvarende anvendelse ved overdra­gelse til en medarbejder, når medarbejderen inden for de seneste 5 år har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbe­skæftigelse i sammenlagt mindst 3 åri virksomheden. Stk. 1-11 og 14 finder tilsvarende anvendelse ved overdragelse af en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirk­somheder til en tidligere medarbejder, hvis overdragelsen sker, senest 5 år efter at den tidligere medarbejder første gang erhvervede en andel af virksomheden, og hvis den tidligere medarbejder inden for de seneste 5 år forud for den første erhvervelse af en andel af virksomheden var beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtids­beskæftigelse i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved en nær medarbejders eller en tidligere medarbejders erhvervelse af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere er­hvervsvirksomheder fra et dødsbo.[(137)](#bookmark546)

Stk. 13. Stk. 1-11 og 14 finder tilsvarende anvendelse ved overdra­gelse af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksomheder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder til en tidligere ejer, når overdragelsen til den tidligere ejer sker, inden for de første 5 år efter at overdrageren har erhvervet virksomheden eller andelen heraf. Det er en betingelse, at overdrageren erhvervede virksomhe­den eller andelen heraf fra den tidligere ejer, og at overdrageren indtrådte i den tidligere ejers skattemæssige stilling ved erhvervel­sen. 1. og2. pkt. finder tilsvarende anvendelse ved en tidligere ejers erhvervelse af en erhvervsvirksomhed, en af flere erhvervsvirksom­heder eller en andel af en eller flere erhvervsvirksomheder fra et dødsbo.[(138)](#bookmark548)

Stk. 14. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om gennem­førelse og administration af foranstående bestemmelser.

§ 33 D. [(139)](#bookmark550)Hvis en person efter § 33 C, stk. 1, 12 og 13, eller aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A indtræder i over­dragerens skattemæssige stilling med hensyn til aktiver, der er overdraget til den pågældende som hel eller delvis gave, skal der tages hensyn hertil ved henholdsvis afgiftsberegningen og indkomst­beskatningen. I tilfælde, hvor der skal erlægges gaveafgift, skal der i tilknytning til aktiverne i gaveopgørelsen optages passivposter til udligning af eventuelle fremtidige skattetilsvar vedrørende disse aktiver. I tilfælde, hvor gaven skal indkomstbeskattes efter stats­skattelovens § 4, litra c, nedsættes gavens værdi med et beløb sva­rende til en passivpost til udligning af eventuelle fremtidige skatte­tilsvar vedrørende disse aktiver.

Stk. 2. Passivposterne efter stk. 1 beregnes på grundlag af den lavest mulige skattepligtige fortjeneste, som ville være fremkommet, hvis gavegiveren havde solgt aktivet på tidspunktet for dets overdragelse. Indtræder erhververen i overdragerens skattemæssige stilling i forhold til en fast ejendom, beregnes passivposten udelukkende på grundlag af den eller de gevinster, hvori der indtrædes.[(140)](#bookmark551)

Stk. 3. Passivposten udgør 30 pct. af den efter stk. 2 beregnede fortjeneste, der ikke ville være aktieindkomst. Passivposten af den efter stk. 2 beregnede fortjeneste, der ville være aktieindkomst, udgør 22 pct. Har parterne valgt at værdiansætte gaven efter boaf­giftslovens § 12 a, skal denne værdi anvendes ved beregning af passivposter efter 1. og 2. pkt[(141)](#bookmark552).

Stk. 4. I det omfang konto for opsparet overskud overtages efter § 33 C, stk. 5, beregnes der af indeståendet med tillæg af den hertil svarende virksomhedsskat en passivpost. Der beregnes dog ikke passivpost for overskud opsparet i indkomstårene 1987-90. Passiv­posten udgør 9 pct. for overskud opsparet i indkomståret 1991, 12 pct. for overskud opsparet i indkomstårene 1992-1998, 13,5 pct.

for overskud opsparet i indkomstårene 1999-2000, 15 pct. for overskud opsparet i indkomstårene 2001-2004, 16,5 pct. for over­skud opsparet i indkomstårene 2005-2006, 18,75 pct. for overskud opsparet i indkomstårene 2007-13, 19,1 pct. for overskud opsparet i indkomståret 2014, 19,9 pct. for overskud opsparet i indkomståret 2015 og 21 pct. for overskud opsparet i indkomståret 2016 og se­nere indkomstår.[(142)](#bookmark553)

Stk. 5. I det omfang en konjunkturudligningskonto overtages efter § 33 C, stk. 6, beregnes der af indeståendet med tillæg af den hertil svarende konjunkturudligningsskat en passivpost på 12 pct. for indkomstårene 1993-1998, en passivpost på 13,5 pct. for indkomst­årene 1999-2000, en passivpost på 15 pct. for indkomstårene 2001­2004, en passivpost på 16,5 pct. for indkomstårene 2005-2006, en passivpost på 18,75 pct. for indkomstårene 2007-2013, en passiv­post på 19,1 pct. for indkomståret 2014, en passivpost på 19,9 pct. for indkomståret 2015 og en passivpost på 21 pct. for indkomståret 2016 og senere indkomstår.

Stk. 6. Skatteministeren fastsætter regler om tilvejebringelsen af oplysninger til brug for beregningen af passivposterne.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningens beregning af passivposter efter stk. 2-5 er bindende for både giver og modtager af en gave, med­mindre den påklages efter reglerne i skatteforvaltningsloven.

§ 34. (Ophævet).

AFSNIT IV

§ 35. (Ophævet).

§ 36. (Ophævet).

§ 37. (Ophævet).

§ 38. (Ophævet).

§ 39. (Ophævet).

AFSNIT V. OPKRÆVNING AF INDKOMSTSKAT

m.v.[(143)](#bookmark554)

§ 40. Opkrævning af indkomstskat til staten, virksomhedsskat, konjunkturudligningsskat, kommunal indkomstskat, ejendomsvær­diskat og grundskyld som nævnt i ejendomsskattelovens § 31, stk. 1, og kirkeskat sker for personer i overensstemmelse med reglerne i dette afsnit. Udbytteskat af aktieudbytte m.v. opkræves efter reg­lerne i afsnit VI. Royaltyskat af royalty for personer m.v., som er skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 8), opkræves efter reglerne i § 65 C.

§ 41. Indkomstskat til staten, virksomhedsskat, konjunkturudlig­ningsskat, kommunal indkomstskat, ejendomsværdiskat og grund­skyld som nævnt i ejendomsskattelovens § 31, stk. 1, og kirkeskat tilsvares i løbet af indkomståret, med foreløbige beløb. Dette sker enten ved indeholdelse i skattepligtig indkomst efter reglerne i §§ 43-49, ved indeholdelse efter reglerne i §§ 49 A-49 D, ved indehol­delse i aktieudbytte m.v. efter reglerne i afsnit VI eller ved betaling i henhold til skattebillet. For personer, der anvender et andet ind­komstår end kalenderåret, tilsvares de foreløbige beløb for et givet indkomstår i løbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for.

Stk. 2. Foreløbige beløb, der tilsvares ved indeholdelse efter reglerne i §§ 43-49, benævnes A-skat. Foreløbige beløb, som tilsvares ved indeholdelse efter reglerne i §§ 49 A-49 D, benævnes indeholdt arbejdsmarkedsbidrag Arbejdsmarkedsbidrag,[(144)](#bookmark555) som tilsvares i henhold til skattebillet, benævnes foreløbigt arbejdsmarkedsbidrag. Skattepligtig indkomst, hvori A-skat skal indeholdes, benævnes A-indkomst. Skattepligtig indkomst, hvori arbejdsmarkedsbidrag skal indeholdes eller svares i henhold til skattebillet, benævnes ar­bejdsmarkedsbidragspligtig indkomst. Skattepligtig indkomst, hvori

der hverken skal indeholdes A-skat eller den i afsnit VI omhandlede udbytteskat eller royaltyskat, benævnes B-indkomst. Foreløbige beløb, der tilsvares i henhold til skattebillet af B-indkomst, benæv­nes B-skat

Stk. 3. [(145)](#bookmark557)Falder sidste rettidige indbetalingsdag for skattebeløb efter denne lov på en helligdag eller en lørdag, forlænges fristen til den følgende hverdag, jf. dog § 59, stk. 2.

§ 42. De foreløbige skattebeløb skal for den enkelte skattepligtige så vidt muligt svare til de beløb af skatter, der udskrives efter ka­lenderårets udløb. De således udskrevne beløb benævnes »slutskat«.

§ 43. Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag[(146)](#bookmark556) i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi[(147)](#bookmark558) for personligt arbejde i tjenesteforhold,[(148)](#bookmark559) herunder løn, feriegodt­gørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser. Arbejdsgiverens indbetaling til gruppelivsforsikring som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 56, stk. 3 og 5, anses dog ikke for A-indkomst. Tilsvarende anses beløb, som indbetales fra den enkelte arbejdsgiver til et medarbejderinvesteringsselskab, jf. § 3 i lov om medarbejderinvesteringsselskaber, og som for den enkelte medarbejder ikke overstiger beløbsgrænsen på 30.000 kr. i lignings­lovens § 7 N i kalenderåret, ikke for A-indkomst.[(149)](#bookmark560)

Stk. 2. Til A-indkomst kan endvidere efter skatteministerens nær­mere bestemmelse henregnes nedennævnte indkomstarter:[(150)](#bookmark561) a) Godtgørelse for medlemskab af eller som medhjælp for be­styrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.[(151)](#bookmark562)

b) Pension og ventepenge samt lignende skattepligtige ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenestefor- hold.[(152)](#bookmark563)

c) Folkepension, invalidepension og andre skattepligtige sociale ydelser, samt skattepligtige stipendier, der udbetales i henhold til lov om Statens Uddannelsesstøtte.[(153)](#bookmark564)

d) Arbejdsløshedsdagpenge, strejke- og lockoutgodtgørelser, sygedagpenge efter lov om sygedagpenge og barseldagpenge efter barselloven.

e) Understøttelser og andre lignende ydelser af skattepligtig art, der udredes af offentlige myndigheder eller institutioner eller af offentlige eller private fonds, legater eller lignen- de[(154)](#bookmark566).

f) Indkomstskattepligtige udbetalinger som nævnt i § 14 B, § 20, stk. 1 og 2, og § 46, stk. 1, i lov om beskatning af pen­sionsordninger mv.[(155)](#bookmark567)

g) Andre arter af skattepligtig indkomst, der i det væsentlige udgør en nettoindkomst for erhververen.

h) Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet[(156)](#bookmark568).

i) Vederlag, der ikke er omfattet af litra a), som en person, der har været skattepligtig efter § 1, nr. 1, modtager fra en virk­somhed her i landet som rådgiver, konsulent eller anden lig­nende medhjælp for virksomheden[(157)](#bookmark569). Det er dog en be­tingelse, at personen har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, der udreder vederlaget. Ved afgørelsen heraf henses, når den udbetalende virksomhed er et selskab m.v., til, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien i selskabet. Bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har eller

har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De for aktio­nærer gældende kriterier finder tilsvarende anvendelse.

j) Udbytte og udlodninger fra medarbejderinvesteringsselska­ber, jf. ligningslovens § 7 N.

§ 44. En indkomst anses ikke for A-indkomst, når udbetalingen foretages af:

a) Fremmede magters herværende diplomatiske repræsentatio­ner og medlemmer af sådanne samt fremmede magters her­værende udsendte konsuler.

b) Personer, dødsboer, selskaber, foreninger, institutioner m.v., der ikke har hjemting her i landet, medmindre de er skatteplig­tige efter § 2, stk. 1, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 2, stk.

1, litra a, eller der er tale om skattepligtig indkomst fra pen­sionsordninger godkendt efter pensionsbeskatningslovens § 15 C.[(158)](#bookmark570) Uanset 1. pkt. anses skattepligtig indkomst fra arbejdsgivere godkendt efter sømandsbeskatningslovens § 11 a for A-indkomst.[(159)](#bookmark571) Uanset 1. pkt. anses skattepligtig indkomst fra arbejdsgivere godkendt efter sømandsbeskat­ningslovens § 11 b for A-indkomst.

§ 45. Skatteministeren kan, når særlige grunde taler herfor, bestem­me, at en vis indkomst eller en vis art af indkomst, der er omfattet af bestemmelserne i § 43, ikke skal anses for A-indkomst.[(160)](#bookmark572) Stk. 2. Skatteministeren kan fastsætte mindstegrænser for indehol­delse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Stk. 3. I tvivlstilfælde afgør told- og skatteforvaltningen, om en indkomst skal anses for A-indkomst eller B-indkomst.

§ 46. [(161)](#bookmark565) I forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde forelø­big skat i det udbetalte beløb[(162)](#bookmark573).Stk. 6 finder anvendelse for indbetalinger som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1 og 4, der indbetales til aldersforsikring, jf. pensionsbeskatningslovens § 10 A, aldersop­sparing, jf. pensionsbeskatningslovens § 12 A, eller supplerende engangssum, jf. pensionsbeskatningslovens § 29 A. Indeholdelses­pligten ved udbetaling af A-indkomst efter § 43, stk. 2, litra h), påhviler den, for hvem arbejdet udføres. Indeholdelsen foretages ved, at den indeholdelsespligtige beregner det beløb, der skal inde­holdes, og tilbageholder dette beløb i A-indkomsten.

Stk. 2. Indeholdelse skal foretages ved udbetalingen af A-indkom- sten, jf. dog stk. 6. Har udbetaling ikke fundet sted på et tidspunkt, der ligger 6 måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, skal indeholdelse dog foretages på dette tidspunkt. For ydelser, der kommer til udbetaling efter indtjeningsperiodens udløb, såsom feriepenge og søgnehellig­dagsbetaling, kan skatteministeren fastsætte særlige bestemmelser om tidspunktet for indeholdelsen og om, i hvilket indkomstår ydelserne skal beskattes. Skatteministeren kan endvidere, når praktiske hensyn i særlig grad taler derfor, bestemme, at indehol­delse af skat i en vis art af A-indkomst skal foretages på et andet tidspunkt end fastsat foran.[(163)](#bookmark574)

Stk. 3. Indeholdelsen går forud for andre krav mod den pågældende A-indkomst, herunder modkrav fra den indeholdelsespligtige.[(164)](#bookmark575) Stk. 4. Hvis A-indkomst udbetales af en person, et dødsbo, et sel­skab, en forening eller en institution m.v., som er skattepligtig efter reglerne i § 2, stk. 1, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og personen m.v. har hjemting i et land uden for EU, med hvilket Danmark ikke har en aftale om gensidig bistand til opkrævning og inddrivelse, der svarer til reglerne inden for EU, skal indkomsten udbetales gennem en befuldmægtiget, der har hjemting her i landet. I så fald påhviler det den befuldmægtigede at foretage indeholdelse. Når særlige forhold taler herfor, kan told- og skatteforvaltningen fritage en udenlandsk arbejdsgiver for pligten til at have en befuldmægtiget med hjemting her i landet.[(165)](#bookmark577)

Stk. 5. Når den, for hvis regning den pågældende indkomst udbeta­les, ikke har hjemting her i landet, og udbetalingen foretages gen­nem en dertil befuldmægtiget, der har hjemting her i landet, er indkomsten A-indkomst uanset bestemmelsen i § 44, litra b, og det påhviler den befuldmægtigede at foretage indeholdelse.

Stk. 6. For præmier og bidrag som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1 og 4, der indbetales til aldersforsikring, jf. pensionsbeskatningslovens § 10 A, eller supplerende engangssum, jf. pensionsbeskatningslo­vens § 29 A, herunder forfaldne beløb, der indbetales senere end forfaldstidspunktet, kan pensionsinstituttet indeholde en foreløbig skat i det indbetalte eller forfaldne beløb efter § 48, stk. 11. For indbetalinger som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1 og 4, der indbetales til aldersopsparing, jf. pensionsbeskatningslovens § 12 A, kan pengeinstituttet indeholde en foreløbig skat i det indbetalte beløb efter § 48, stk. 11[(166)](#bookmark578)

§ 47. (Ophævet).

§ 48. Til brug ved indeholdelse af foreløbig skat i A-indkomst udarbejder told- og skatteforvaltningen skattekort og bikort eller frikort, jf. stk. 7, vedrørende skattepligtige, som forventes at få A­indkomst i det pågældende år, jf. dog stk. 2. Den indeholdelsesplig­tige, som udbetaler A-indkomst til den skattepligtige, skal elektro­nisk indhente skattekort, bikort eller frikort (e-skattekort) fra told- og skatteforvaltningen. Skattekortet kan kun anvendes hos en enkelt indeholdelsespligtig (den hovedindeholdelsespligtige). Modtager den skattepligtige A-indkomst fra andre indeholdelsespligtige end den hovedindeholdelsespligtige, udarbejdes der elektronisk et bikort til disse.[(167)](#bookmark581)

Stk. 2. En anmodning om udstedelse af skattekort fra en tredjelands­statsborger imødekommes alene, hvis told- og skatteforvaltningen kan konstatere, at den pågældende har ret til at arbejde i Dan- mark.[(168)](#bookmark583)

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen drager omsorg for, at det på skattekortet anføres, hvilket beløb der skal fradrages i A-indkomst for henholdsvis en måned, 14 dage, en uge og en dag, forinden in­deholdelse foretages. Fradragsbeløbene udgør forholdsmæssige andele af summen af de fradrag, der må forventes at ville tilkomme den skattepligtige ved den endelige indkomstopgørelse og skatte­beregning for det pågældende år. På bikort anføres intet fradrags­beløb.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte regler, hvorefter der under særlige omstændigheder ikke skal anføres fradragsbeløb på skatte­kortet eller skal ske fordeling af det samlede fradrag på anden måde end efter stk. 3.[(169)](#bookmark576)

Stk. 5. Told- og skatteforvaltningen drager omsorg for, at det på skattekort og bikort, anføres med hvilken procent indeholdelse skal foretages. Indeholdelsesprocenten fastsættes under hensyn til den skattepligtiges forventede indkomstforhold og under hensyn til forventet skat efter ejendomsskattelovens kapitel 1-3.[(170)](#bookmark579) Skatte­ministeren kan fastsætte regler om op- eller nedrunding af de bereg­nede indeholdelsesprocenter, som dog i intet tilfælde må forhøjes eller nedsættes med mere end 1,5. Skatteministeren fastsætter endvidere regler om, hvorledes der ved beregningen af skattekortets fradragsbeløb og indeholdelsesprocenten skal tages hensyn til den skattepligtiges personfradrag efter personskattelovens §§ 9, 10 og 12. Til den efter 2.-4. pkt. opgjorte indeholdelsesprocent lægges en eventuel indeholdelsesprocent efter § 10 i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige.

Stk. 6. Skatteministeren kan bestemme, at der ved den indeholdel­sespligtiges beregning af A-skat skal ske nedrunding af det beløb, hvoraf skatten beregnes, til det nærmeste med 10 delelige kronebe­løb.

Stk. 7. Når omstændighederne i det enkelte tilfælde taler derfor, således når det er åbenbart, at den skattepligtiges indkomst ikke vil blive så stor, at han skal svare de i § 40 nævnte skatter, bortset fra arbejdsmarkedsbidrag, kan told- og skatteforvaltningen med fremtidig virkning bestemme, at der ikke skal indeholdes skat i A­indkomst, som den skattepligtige oppebærer. Bestemmelsen kan begrænses til at angå en vis A-indkomst eller A-indkomst, som udbetales eller godskrives i en vis periode eller indtil et vist maksi­malbeløb. Når sådan bestemmelse er truffet, udarbejder told- og skatteforvaltningen et frikort. Hvis der skal foretages lønindehol­delse efter reglerne i § 10 i lov om inddrivelse af gæld til det offent­lige, udsteder told- og skatteforvaltningen dog i stedet skattekort og bikort uden fradragsbeløb og med en indeholdelsesprocent svarende til indeholdelsesprocenten efter § 10 i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om opdatering af frikort og af skattekort og bikort efter 4. pkt.[(171)](#bookmark580) Skatteministeren kan, når særlige forhold taler derfor, bestemme, at indeholdelse af skat i en vis art af A-indkomst skal undlades uden anvendelse af frikort. I så fald ses der ved beregnin­gen af fradragsbeløb efter stk. 3 bort fra udgiftsfradrag, der er knyttet til den omhandlede art af A-indkomst.

Stk. 8. Har den indeholdelsespligtige hverken modtaget skattekort, bikort eller frikort, skal der indeholdes 55 pct. af den udbetalte eller godskrevne A-indkomst uden fradrag efter stk. 3 og 4.[(172)](#bookmark582)

Stk. 9. Den skattepligtige kan over for den indeholdelsespligtige begære, at denne indeholder A-skatten med en højere procent end angivet på skattekortet eller bikortet. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler herom.

Stk. 10. Skatteministeren kan fastsætte de nærmere regler for inde­holdelsespligtige, som ikke kan modtage skattekort, bikort og frikort elektronisk, herunder om pligt til at opbevare skattekort, bikort og frikort.[(173)](#bookmark584)

Stk. 11. For indbetalinger som nævnt i § 46, stk. 6, indeholder pensionsinstituttet m.v. 40 pct. i A-skat uden fradrag efter stk. 3 og regler fastsat i medfør af stk. 4.[(174)](#bookmark585)

§ 48 A. Skatteministeren kan, når særlige grunde taler herfor, be­stemme, at indeholdelse af foreløbig skat i visse arter af A-indkomst skal ske uden anvendelse af skattekort eller bikort. Ministeren fastsætter nærmere regler om indeholdelsen i disse tilfælde.[(175)](#bookmark586) § 48 B. For personer, der efter § 2, stk. 1, nr. 3, er skattepligtige af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dæk­ning af udgifter til rejse og ophold m.v. Tilsvarende gælder for personer, som ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, og som erhverver indkomst omfattet af § 2, stk. 1, nr. 1 og 13­21.

Stk. 2. For personer, der er omfattet af stk. 1, og som også er om­fattet af ligningslovens § 8 M, stk. 5, beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindtægten beregnet efter stk. 1 med fradrag af de udenland­ske obligatoriske sociale arbejdsgiverbidrag, som påhviler lønmod- tageren.[(176)](#bookmark587)

§ 48 C. (Ophævet).[(177)](#bookmark588)

§ 48 D. (Ophævet).[(177)](#bookmark588)

§ 48 E. [(178)](#bookmark589)Personer, som bliver skattepligtige efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag[(179)](#bookmark590) for personligt arbejde[(180)](#bookmark591) i tjene- steforhold[(181)](#bookmark592) hos en arbejdsgiver, som er omfattet af § 1 eller §

2, stk. 1, nr. 4, selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, eller §

3, fondsbeskatningslovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, kan vælge at blive beskattet af vederlag i penge, jf. § 43, stk. 1, efter § 48 F.[(182)](#bookmark593)

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse for personer, som er skatteplig­tige efter § 1, og som anses for hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland, for mere end 30 arbejdsdage inden for samme kalenderår. 1. pkt. gælder ikke indkomst fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC), som er op­rettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009 af 25. juni 2009 om fællesskabsrammebestemmelser for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC).[(183)](#bookmark594)

Stk. 3. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at

1) den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-27, eller stk. 2, jf. dog stk. 5 og 6,[(184)](#bookmark595)

2) den skattepligtige ikke har eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen har haft direkte eller indirekte del i le­delsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, med hvilken ansættelsesforholdet er indgået, jf. § 43, stk. 2, litra i, 3.-6. pkt.,[(185)](#bookmark597)

3) vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgør et grundbe­løb på mindst 47.600 kr. (2010-niveau) om måneden, hvilket reguleres efter personskattelovens § 20, hvortil kommer bi­drag efter lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension, jf. dog stk. 4, og således at der ved opgørelsen af vederlaget ses bort fra perioder med barselsorlov.[(186)](#bookmark596)

Stk. 4. Personer, hvis kvalifikationer som forskere ved påbegyndel­sen af ansættelsesforholdet er godkendt afen offentlig forsknings­institution eller Danmarks Frie Forskningsfond, jf. lov om Dan­marks Forsknings- og Innovationspolitiske Råd og Danmarks Frie Forskningsfond, og som skal udføre forskningsarbejde, er ikke omfattet af vederlagskravet i stk. 3, nr. 3.[(187)](#bookmark598)

Stk. 5. Personer som nævnt i stk. 4 anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af indkomst ved virksomhed af en samlet varighed på højst 12 måneder som gæste­undervisere og lignende på universiteter eller andre forskningsin­stitutioner. Sådanne personer anses endvidere for at opfylde betin­gelserne i stk. 3, nr. 1, selv om der i den i 1. pkt. nævnte periode er indtrådt skattepligt efter § 1, når den pågældendes ophold ved dansk universitet eller forskningsinstitution udelukkende er finan­sieret af midler hidrørende fra kilder uden for Danmark.[(188)](#bookmark600)

Stk. 6. [(189)](#bookmark601)Personer, som tidligere har været omfattet af denne paragraf og § 48 F, anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning efter § 48 F.[(190)](#bookmark602)

Stk. 7. Hvis ansættelsesforholdet, jf. stk. 1, er indgået senest den

8. marts 2020, ses der bort fra følgende forhold vedrørende perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020[(191)](#bookmark603):

1) O phør af skattepligt efter § 2, stk. 1, nr. 1, ved vurderingen af, om en person er skattepligtig til Danmark, jf. stk. 1[(192)](#bookmark599).

2) O phold uden for Danmark, der medfører, at beskatningsretten overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland for mere end 30 arbejdsdage, jf. stk. 2[(193)](#bookmark604).

3) V ederlaget i henhold til ansættelseskontrakten, jf. stk. 3, nr. 3[(194)](#bookmark605).

Stk. 8. Ministeren for videnskab, teknologi og udvikling kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler for godkendelse efter stk. 4.[(195)](#bookmark606)

§ 48 F. [(196)](#bookmark608)For personer, som vælger beskatning efter §§ 48 E og 48 F, beregnes A-skatten som 27 pct. af vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten. Vederlaget medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Beløb og vederlag om­fattet af ligningslovens § 16, stk. 1, behandles som vederlag i penge, i det omfang beløbene og vederlagene i henhold til § 43, stk. 2, er gjort til A-indkomst.[(197)](#bookmark613) Der kan ikke foretages fradrag i vederla­get, jf. dog stk. 3. Udgifter til erhvervelse, sikring og vedligeholdel­se af vederlaget kan heller ikke fradrages i anden indkomst hos den skattepligtige. Indkomstskattepligten af vederlaget er endeligt op­fyldt ved erlæggelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.[(198)](#bookmark614) Stk. 2. Beskatning efter stk. 1 kan finde sted i en eller flere perioder af højst 84 måneders samlet varighed[(199)](#bookmark615). Hvis nyt ansættelses­forhold, hvor vederlaget beskattes efter stk. 1, tiltrædes senest 1 måned efter ophør af tidligere tilsvarende ansættelsesforhold, er det ikke en betingelse, at skattepligt indtræder i forbindelse med det nye ansættelsesforholds påbegyndelse. Tidligere perioder, hvor beskatning efter stk. 1 har fundet sted, indgår ikke ved bedømmelsen efter § 48 E, stk. 3, nr. 1. Nyt ansættelsesforhold, der i medfør af 2. pkt. skulle være tiltrådt i perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020, kan beskattes efter stk. 1, såfremt ansættelsesforholdet tiltrædes senest den 1. august 2020[(200)](#bookmark616).

Stk. 3. Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske soci­ale bidrag, jf. ligningslovens § 8 M, stk. 2-4, medregnes ikke i grundlaget for indeholdelse af skat efter stk. 1. Omfatter vederlag i henhold til ansættelseskontrakten vederlag i penge og andet veder­lag, finder 1. pkt. kun anvendelse på den del af de obligatoriske udenlandske sociale bidrag, som forholdsmæssigt svarer til veder­laget i penge.

Stk. 4. Hvis den skattepligtige er gift, finder reglen i personskatte­lovens § 7, stk. 5, om forhøjelse af den anden ægtefælles grundbeløb ikke anvendelse for grundbeløb, der tilkommer den skattepligtige i indkomstår, hvor der er valgt beskatning efter stk. 1.

Stk. 5. I indkomstår, hvor beskatning efter stk. 1 er valgt, kan den skattepligtige ikke fremføre underskud til fradrag i den skatteplig­tige indkomst og den personlige indkomst for de følgende indkomst­år efter personskattelovens § 13, stk. 1 og 3, medmindre underskud­det hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed. Hvis den skattepligtige har såvel underskud fra erhvervsmæssig virksomhed som andet underskud og samtidig har indkomst, som ikke beskattes efter stk. 1, fordeles denne indkomst forholdsmæssigt ved beregningen af det underskud, der kan fremføres. Er den skattepligtige gift, finder personskattelovens § 13, stk. 2 og 4, kun anvendelse på den skat­tepligtiges underskud ved erhvervsmæssig virksomhed i det pågæl­dende indkomstår. Den skattepligtiges ægtefælle kan ikke fremføre underskud i videre omfang end den skattepligtige.

Stk. 6. Nettorenteudgifter m.v. omfattet af stk. 5 vedrørende gældsforpligtelser, som eksisterer i det tidsrum, hvor beskatning efter stk. 1 er valgt, fordeles ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst over den periode, renteudgiften m.v. vedrører. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på tab på gæld omfattet af kursgevin- stloven.[(201)](#bookmark617)

Stk. 7. Ligningslovens § 33 A finder ikke anvendelse for indkomst, som beskattes efter denne paragraf og § 48 E.

Stk. 8. Er indeholdelse af skat sket med et for lavt beløb, skal det manglende beløb modregnes i eventuel overskydende skat, jf. § 62, stk. 1. Er indeholdelsen af skat sket med et for stort beløb, modregnes dette i eventuel restskat efter § 61, stk. 1. Fører modregning efter 1. og 2. pkt. til et samlet overskydende beløb, udbetales dette med procentgodtgørelse efter § 62, stk. 2. Fører modregning efter 1. og 2. pkt. til et samlet resterende beløb, opkræves dette med procenttillæg beregnet efter § 61, stk. 2, i henhold til fristerne i § 61. Bestemmelserne i § 62, stk. 3, 2.-4. pkt.,

§ 62 A, stk. 1, 3. pkt., stk. 2, 2. pkt., stk. 3, 2.-5. pkt., og stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.[(202)](#bookmark618)

§ 49. Erhverves A-indkomst i tjenesteforhold derved, at den skat­tepligtige beholder beløb, som han i medfør af tjenesten modtager fra tredjeman[d(203)](#bookmark620) skal A-indkomsten opgøres, hver gang der mellem den skattepligtige og hans arbejdsgiver foretages opgørelse af modtagne beløb, dog mindst en gang månedlig. Samtidig skal den skattepligtige til arbejdsgiveren afgive den til A-indkomsten svarende A-skat. Undlader den skattepligtige at afgive A-skatten, kan han uanset det mellem parterne gældende opsigelsesvarsel af­skediges til øjeblikkelig fratræden af tjenesten.

§ 49 A. [(204)](#bookmark621)Den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst, for hvilken der foretages indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag, omfat­ter vederlag m.v. som nævnt i § 43, stk. 1.[(205)](#bookmark622)

Stk. 2. Den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst, for hvilken der foretages indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag, omfatter ud over de indkomster, som er nævnt i stk. 1, følgende vederlag m.v., i det omfang vederlagene er gjort til A-indkomst efter § 43, stk. 2:

1) Den skattepligtige værdi af privat anvendelse af bil efter ligningslovens § 16, stk. 4, der helt eller delvis vederlagsfrit stilles til rådighed som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

2) Den skattepligtige værdi af fri sommerbolig omfattet af lig­ningslovens § 16, stk. 5, 2.-4. og 8. pkt.

3) Den skattepligtige værdi af fri lystbåd omfattet af ligningslo­vens § 16, stk. 6, 2.-4. og 9. pkt.

4) Den skattepligtige værdi af fri helårsbolig omfattet af lignings­

lovens § 16, stk. 9, bortset fra de i ligningslovens § 16, stk.

9, 14. pkt., nævnte tilfælde.

5) Den skattepligtige værdi af aktier, tegningsretter til aktier eller køberetter til aktier omfattet af ligningslovens § 16 eller § 28, stk. 1 eller 2, jf. statsskattelovens § 4.

6) Den skattepligtige værdi af udbytte i form af rådighed over bil, sommerbolig, lystbåd og helårsbolig omfattet af lignings­lovens § 16 A, stk. 5, bortset fra de tilfælde, der er nævnt i ligningslovens § 16, stk. 5, 5. pkt., og § 16, stk. 6, 5. og 8. pkt.

7) Vederlag, honorarer eller anden indkomst, som ikke kan henføres til selvstændig erhvervsvirksomhed.

8) Vederlag i penge samt den skattepligtige værdi af fri kost og logi for at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet, jf. § 43, stk. 2, litra h.

9) Løn m.v., der udbetales af en arbejdsgiver under lønmodta­gerens fravær fra arbejdet på grund af sygdom eller graviditet, barsel og adoption.

10) Fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, nr. 3, og stk. 12.

11) Fratrædelsesgodtgørelser, efterbetalinger, efterløns- og pen­sionslignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold, lønnet tillidshverv eller erhvervsfor­hold her i landet.

12) Arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den ar­bejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger m.v., jf. arbejdsmarkedsbidragslo­vens § 2, stk. 2, nr. 8, som ikke er omfattet af stk. 3, nr. 1.

13) Udbetalinger som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 14

B, stk. 1, 1. pkt.[(206)](#bookmark607)

Stk. 3. Den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst, for hvilken der skal foretages indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag, omfatter ud over de indkomster, der er nævnt i stk. 1 og 2:

1) Indbetalinger til pensionsordninger som nævnt i pensionsbe­

skatningslovens § 19, herunder indbetalinger til Arbejdsmar­kedets Tillægspension vedrørende arbejdsgiverbetalte dag­pengeydelser i henhold til lov om sygedagpenge, som arbejds­givere, tidligere arbejdsgivere og offentlige myndigheder foretager, og skattepligtige arbejdsgiverbetalte præmier for forsikringer, der dækker sundhedsbehandlinger m.v., og som efter aftale mellem en arbejdsgiver og en arbejdstager indgår som en ikke adskilt del af en livsforsikringsordning, der er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19.

2) Indbetalinger til Arbejdsmarkedets Tillægspension, som fo­retages for modtagere a[f(207)](#bookmark609)

a) sygedagpenge i henhold til lov om sygedagpenge,

b) barseldagpenge i henhold til barselloven, c) delpension i henhold til lov om delpension,

d) førtidspension, seniorpension eller tidlig pension i henhold til lov om social pension eller lov om højeste, mellemste, forhøjet almindelig eller almindelig førtids­pension m.v.,

e) kontanthjælp, revalideringsydelse eller ledighedsydelse efter § 16, stk. 1, nr. 2, og §§ 71 og 74 di lov om aktiv socialpolitik[(208)](#bookmark610),

f) ydelser efter §§ 87 og 88 i barnets lov,

g) fleksydelse efter lov om fleksydelse,

h) dagpenge efter lov om arbejdsløshedsforsikring m.v.,

i) godtgørelse i henhold til lov om godtgørelse ved del­tagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse og j) efterløn i henhold til lov om arbejdsløshedsforsikring

m.v.

3) Indbetalinger til en supplerende arbejdsmarkedspension, som

er omfattet af § 19, stk. 4, i pensionsbeskatningsloven efter §§ 33 b-33 e i lov om social pension.

4) Indbetalinger, som de kommunale myndigheder foretager til en ordning omfattet af § 19 i pensionsbeskatningsloven for en person, der modtager hjælp efter § 87 i barnets lov.

5) Indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager til en pensions­ordning i fremmed stat, og som ikke medregnes ved den skattepligtige indkomst som følge af bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

6) Indbetalinger, der ikke kan henføres til den enkelte ansatte, som en arbejdsgiver foretager til en pensionskasse omfattet af lov om firmapensionskasser eller til en hjælpe- og under­støttelsesfond efter reglerne i pensionsbeskatningslovens § 52.

7) Indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager på vegne af en medarbejderdeltager i et medarbejderinvesteringsselskab, jf. § 3 i lov om medarbejderinvesteringsselskaber.[(209)](#bookmark611)

§ 49 B. Arbejdsgivere[(210)](#bookmark612), hvervgivere m.fl., der udbetaler ar­bejdsmarkedsbidragspligtig indkomst som nævnt i § 49 A, stk. 1, og stk. 2, nr. 1-10, 12 og 13, opgør ved enhver udbetaling bidrags­grundlaget og beregner bidragets størrelse. Bestemmelserne i §§ 46 og 49 finder tilsvarende anvendelse, jf. dog stk. 2. Indbetalinger som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 5-7, indgår i bidragsgrundlaget efter 1. pkt.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen opgør bidragsgrundlaget og bidragets størrelse for personer med indkomster, som efter § 45 er gjort til B-indkomst, vederlag m.v., der er Bindkomst efter § 44, og vederlag og honorarer m.v. som nævnt i § 49 A, stk. 2, nr. 7, der er B-indkomst. Tilsvarende opgør told- og skatteforvaltningen på grundlag afde oplysninger, der er lagt til grund ved skatteansæt­telsen, bidragsgrundlaget og beregner bidragets størrelse for som­merbolig, lystbåd, helårsbolig, vederlag i form af aktier, tegnings-

retter til aktier eller køberetter til aktier, jf. § 49 A, stk. 2, nr. 1-6, og bil, jf. § 49 A, stk. 2, nr. 6.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan med virkning for fremtiden bestemme, at der ikke skal indeholdes arbejdsmarkedsbidrag, eller at indeholdelsen skal ske med en lavere procentsats end efter § 1 i lov om arbejdsmarkedsbidrag, når det er åbenbart, at den bidrags­pligtige som følge af lempelse eller af anden årsag ikke skal svare arbejdsmarkedsbidrag eller kun skal svare arbejdsmarkedsbidrag med et lavere beløb. Afgørelsen kan begrænses til at angå et bestemt bidragsgrundlag eller bidragsgrundlag, som opgøres for en bestemt periode eller eller indtil et bestemt maksimalbeløb. Når en sådan afgørelse er truffet, udsteder told- og skatteforvaltningen en erklæ­ring om fritagelse for at indeholde arbejdsmarkedsbidrag.

§ 49 C. For personer, som modtager fratrædelsesgodtgørelser, ef- terbetalinger, efterløns- og pensionslignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold, lønnet tillidshverv eller erhvervsforhold her i landet, jf. § 49 A, stk. 2, nr. 11, opgør den arbejdsgiver, hvervgiver m.fl., der foretager udbetaling, bidrags­grundlaget og beregner bidragets størrelse.[(211)](#bookmark619)

§ 49 D. [(212)](#bookmark623) For indbetalinger som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1­4, opgør pensionskassen, herunder Arbejdsmarkedets Tillægspen­sion, forsikringsselskabet eller pengeinstituttet, bidragsgrundlaget og beregner bidragets størrelse, jf. dog stk. 4. Tilbagebetaling til arbejdsgiveren m.v. som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 21 A, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2, 4. pkt., sker inklusive bidraget. Ved overførsel som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 21 A, stk. 1 og 2, til en anden pensionskasse, et andet forsikringsselskab eller et andet pengeinstitut sker overførslen eksklusive bidraget, idet pligten til at beregne og indeholde bidraget fastholdes hos det pensionsselskab, som oprindelig har modtaget pensionsindbetalin­gen.

Stk. 2. For indbetalinger omfattet af § 49 A, stk. 3, nr. 1 og 4, fore­tages den opgørelse, som er nævnt i stk. 1, på grundlag af arbejds­giverens, den tidligere arbejdsgivers eller den offentlige myndigheds oplysninger om bidragspligtige beløb.

Stk. 3. For indbetalinger omfattet af § 49 A, stk. 3, nr. 2 og 3, fore­tages den opgørelse, som er nævnt i stk. 1, på grundlag af oplys­ninger om det bidragspligtige beløb, som gives af den offentlige myndighed eller andre, som foretager indbetaling til Arbejdsmar­kedets Tillægspension, livsforsikringsselskabet eller pensionskassen. Stk. 4. For indbetalinger som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1-4, der indbetales til et udenlandsk forsikringsselskab, pensionskasse eller kreditinstitut, som er godkendt af told- og skatteforvaltningen, og som efter tilladelse i et land inden for EU/EØS udøver livsforsik­ringsvirksomhed, pensionskassevirksomhed eller kreditinstitutvirk­somhed dér, opgør arbejdsgiveren, den tidligere arbejdsgiver eller offentlige myndighed bidragsgrundlaget og beregner bidragets størrelse.

§ 49 E. [(213)](#bookmark625)I de tilfælde, hvor Lønmodtagernes Fond for Tilgodehavende Feriemidler har indeholdt A-skat og arbejdsmar­kedsbidrag i forbindelse med udbetaling af tilgodehavende ferie­midler og Lønmodtagernes Garantifond efterfølgende har udbetalt fondens krav på feriemidlerne efter § 8 b, jf. § 8 a, stk. 2, i lov om Lønmodtagernes Garantifond, kan Lønmodtagernes Fond for Tilgodehavende Feriemidler efter anmodning få udbetalt et beløb svarende til den indeholdte A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, som er indbetalt til told- og skatteforvaltningen.

§ 50. Må det forventes, at den skattepligtige skal svare foreløbig skat af B-indkomst, men ikke af A-indkomst, opkræves den forelø­bige skat ved skattebillet. For selvstændigt erhvervsdrivende og for personer, for hvem told- og skatteforvaltningen opgør grundlaget for arbejdsmarkedsbidraget og bidragets størrelse efter § 49 B, stk.

2, o pkræves det foreløbige arbejdsmarkedsbidrag ved skattebillet. Den foreløbige skat af B-indkomst beregnes af den forventede B- indkomst nedsat med de fradrag, der må forventes at ville tilkomme den skattepligtige ved den endelige indkomstopgørelse og skatte­beregning for det pågældende indkomstår. Tilsvarende beregnes det foreløbige arbejdsmarkedsbidrag, som det må forventes skal tilsvares ved den endelige indkomstopgørelse og skatteberegning for det pågældende år.

Stk. 2. Skatteministeren kan fastsætte regler om beregning af den foreløbige skat af B-indkomst og det foreløbige arbejdsmarkedsbi­drag efter stk. 1.

§ 51. Må det forventes, at den skattepligtige både skal have inde­holdt A-skat eller arbejdsmarkedsbidrag og samtidig skal betale B-skat eller foreløbigt arbejdsmarkedsbidrag i henhold til skattebil­let, bestemmer told- og skatteforvaltningen, i hvilket omfang den foreløbige skat skal opkræves ved indeholdelse og ved skattebillet. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler herom.[(214)](#bookmark627)

§ 51 A. Må det forventes, at den skattepligtige vil erhverve aktieud­bytte m.v., hvori der indeholdes udbytteskat efter afsnit VI, tages der ved fastsættelsen af grundlaget for opkrævning af A-skat eller B-skat hensyn hertil, således at den samlede foreløbige skat så vidt muligt kommer til at svare til den forventede slutskat. Selv om den skattepligtige ikke i øvrigt skal svare B-skat, kan et eventuelt yderligere beløb af foreløbig skat opkræves ved skattebillet.

Stk. 2. Stk. 1, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse, når det må forventes, at den skattepligtige vil foretage indskud eller hæve på en virksomheds konto for opsparet overskud, jf. virksomhedsskat­telovens § 10, stk. 2-3, og § 13, stk. 1.

§ 52. Hvor der ifølge foranstående bestemmelser skal tages hensyn til den skattepligtiges forventede indkomstforhold og forventet skat efter ejendomsskattelovens kapitel 1-3, fastsættes disse, for så vidt andet ikke følger af bestemmelserne i §§ 53 og 54, i overensstem­melse med de oplysninger om den skattepligtiges indkomstforhold, som følger a[f(215)](#bookmark628)

1) årsopgørelsen for det andet indkomstår forud for det indkomst­

år, forskudsopgørelsen vedrører,

2) ændringer af forskudsopgørelsen for indkomståret forud for det indkomstår, forskudsopgørelsen vedrører,

3) løbende oplysninger fra indberetningspligtige efter skatteind­beretningsloven for året forud for det indkomstår, forskuds­opgørelsen vedrører, og

4) oplysninger fra indkomstregisteret og andre registre, som told- og skatteforvaltningen modtager oplysninger fra, for året forud for det indkomstår, som forskudsopgørelsen ved­rører.

Stk. 2. Oplysningerne i stk. 1, nr. 1-4, skal foreligge senest den 1. september i året forud for indkomståret, for at de kan indgå i grundlaget for fastsættelsen af forskudsskatten, jf. dog § 53, stk.

2. De seneste ændringer af oplysningerne lægges til grund. Oplys­ningerne omfattet af stk. 1, nr. 2, lægges dog til grund, uanset om der er senere ændringer af oplysninger omfattet af stk. 1, nr. 1, 3 eller 4.

Stk. 3. Antages det, at den skattepligtige skal betale ejendomsvær­diskat og grundskyld som nævnt i ejendomsskattelovens § 31, stk.

1, fastsættes ejendomsværdiskatten og grundskylden under hensyn til den forventede ejendomsværdiskat og grundskyld.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om forskuds­registreringen efter stk. 1-3 og fastsætte regler om, hvilke nærmere oplysninger som efter stk. 1, nr. 3 og 4, skal indgå i grundlaget for fastsættelsen af forskudsskatten, og om underretning af den skat­tepligtige om disse oplysninger.[(216)](#bookmark633)

Stk. 5. Er der ikke tidligere foretaget en skatteansættelse eller fastsat et grundlag for forskudsskatten for den skattepligtige, skal denne over for told- og skatteforvaltningen redegøre for sine forventede indkomstforhold m.v. Det beror på et skøn fra told- og skattefor­valtningen, i hvilket omfang oplysningerne i redegørelsen skal lægges til grund for fastsættelsen af forskudsskatten. Skatteministe­ren kan give nærmere regler om redegørelsens form og fastsætte en frist for dens indgivelse.[(216)](#bookmark633) Indgives redegørelsen ikke retti­digt, kan den søges fremtvunget ved pålæg af daglige bøder, der fastsættes af told- og skatteforvaltningen.

§ 53. Antager den skattepligtige, at vedkommendes indkomstfor­hold i indkomståret vil afvige væsentligt fra grundlaget for forskudsskatten som fastsat efter § 52, stk. 1-4, kan den skatteplig­tige anmode told- og skatteforvaltningen om, at grundlaget fastsæt­tes under hensyn hertil. I det omfang told- og skatteforvaltningen finder den skattepligtiges oplysninger i anmodningen tilstrækkelig sandsynliggjort, lægges anmodningen til grund ved fastsættelsen af forskudsskatten.

Stk. 2. I øvrigt kan told- og skatteforvaltningen fastsætte grundlaget for forskudsskatten efter anslåede forventede indkomstforhold m.v., når forvaltningen efter foreliggende oplysninger finder nærliggende grund til at antage, at den skattepligtiges indkomstforhold i ind­komståret vil afvige fra grundlaget efter § 52, stk. 1-4. Den skat­tepligtige underrettes samtidig med modtagelsen af forskudsopgø­relsen om baggrunden for afvigelsen af grundlaget.[(217)](#bookmark634) Har den skattepligtige forinden modtaget underretning om forskudsskatten efter de regler, som skatteministeren kan fastsætte efter § 52, stk. 4, finder stk. 5 tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. I løbet af den periode, hvori skattekortene, bikortene og skattebilletterne skal benyttes, kan den skattepligtige under de be­tingelser, som er nævnt i stk. 1, anmode told- og skatteforvaltningen om at få grundlaget for forskudsskatten ændret med virkning for den fremtidige skattebetaling.[(218)](#bookmark635) I løbet af den nævnte periode kan told- og skatteforvaltningen tilsvarende under de betingelser, som er nævnt i stk. 2, ændre grundlaget for forskudsskatten efter § 52 eller stk. 2, hvis ændringen overstiger en fastsat grænse, jf. stk. 4.

Stk. 4. Skatteministeren fastsætter nærmere regler om, at ændring efter stk. 3, 2. pkt., kan ske, hvis ændringen overstiger visse græn­ser.

Stk. 5. Told- og skatteforvaltningen skal underrette den skatteplig­tige om en påtænkt ændring af grundlaget for forskudsskatten og om baggrunden herfor. Den skattepligtige skal samtidig underrettes om, at ændringen vil blive gennemført som varslet, medmindre den pågældende over for told- og skatteforvaltningen fremkommer med en begrundet udtalelse imod ændringen inden for en nærmere angi­vet frist, der ikke uden den pågældendes samtykke kan være mindre end 15 dage regnet fra dateringen af underretningen. Har den skattepligtige ikke udtalt sig inden fristens udløb, gennemføres ændringen som varslet uden yderligere underretning.

Stk. 6. Til brug ved afgørelser efter stk. 2 og stk. 3 kan told- og skatteforvaltningen afkræve den skattepligtige en redegørelse efter tilsvarende regler som anført i § 52, stk. 5.

§ 53 A. Told- og skatteforvaltningen kan træffe afgørelse om at afskære en skattepligtig fra at anvende told- og skatteforvaltningens digitale selvbetjeningsløsning TastSelv til ændring af oplysninger i forskudsopgørelsen, hvis forvaltningen finder, at der er nærliggen­de risiko for, at den skattepligtige vil begå væsentlige fejl ved an­vendelsen af TastSelv. Afskæring kan ske med virkning for det aktuelle indkomstår.[(219)](#bookmark624)

Stk. 2. Finder forvaltningen, at der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige også vil begå væsentlige fejl ved anvendelse af

TastSelv for det efterfølgende indkomstår, kan forvaltningen tillige afskære den skattepligtige fra at anvende TastSelv for dette ind- komstår[(220)](#bookmark626).

Stk. 3. En afgørelse efter stk. 1 og 2 skal angive det eller de ind­komstår, afskæringen vedrører, og en begrundelse herfor og inde­holde en klagevejledning.

Stk. 4. En afgørelse efter stk. 1 eller 2 kan påklages til Landsskat­teretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Bestemmel­serne i skatteforvaltningsloven gælder også ved påklage af en afgø­relse efter stk. 1 og 2 .[(221)](#bookmark629)

§ 54. Med henblik på at opnå den bedst mulige overensstemmelse mellem slutskatterne og de foreløbige skattebeløb, jf. § 42, kan skatteministeren bestemme, at der skal foretages en procentvis forhøjelse eller nedsættelse af indkomstgrundlaget m.v. efter § 52, stk. 1-3,[(222)](#bookmark630) for alle skattepligtige eller for grupper af skatteplig­tige.

§ 54 A. (Ophævet).

§ 55. Må det antages, at den allerede betalte foreløbige skat væsent­ligt vil overstige slutskatten med tillæg af eventuel overført restskat m.v. efter § 61, stk. 3, og af eventuel afgift omfattet af pensionsbe­skatningslovens § 25 A, stk. 5-9 og 6, og vil det virke åbenbart urimeligt at afvente deti § 62, stk. 3, fastsatte tidspunkt for tilbage­betalingen, tilbagebetales det beløb, som efter told- og skatteforvalt­ningens skøn er betalt for meget, straks.[(223)](#bookmark631) Begæring om tilba­gebetaling skal være fremsat inden udgangen af det kalenderår, hvori den foreløbige skat opkræves.

Stk. 2. Der ydes ikke renter ved tilbagebetaling af skat efter stk. 1.

§ 55 A. [(175)](#bookmark586) Skatteministeren kan, når praktiske hensyn i særlig grad taler derfor, bestemme, at der skal gælde afvigelser fra reglerne i § 41, stk. 1, 2. pkt., og §§ 48-55.

§ 55 B. Afgørelser om grundlaget for den foreløbige skatteansæt­telse efter § 45, stk. 3, og §§ 48, 50-53 og 55 træffes af told- og skatteforvaltningen.

§ 56. [(224)](#bookmark632) For følgende indeholdelsespligtige kan skatteministeren bestemme en fremrykket afregning af indeholdt kildeskat efter kildeskatteloven:

1) Ministerier og institutioner, hvis driftsbudget er optaget på statens bevillingslove.

2) Institutioner, foreninger og fonde, hvor vedkommende mini­ster i henhold til § 2, stk. 2, i lov om statens regnskabsvæsen m.v. har bestemt, at lovens regler om regnskabsvæsen skal finde anvendelse.

3) Ikke statslige institutioner, hvor staten yder tilskud til dæk­ning af institutionens driftsudgifter på halvdelen eller mere.

4) Kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, hvori der alene deltager kommuner, og hvis regnskab optages i en kommunes regnskab.

5) Selvejende institutioner med driftsoverenskomst med en re­gion eller en kommune.

Stk. 2. For indeholdelsespligtige, der er omfattet af opkrævningslo­vens § 2, stk. 6, gælder stk. 1 alene forudlønnede.

Stk. 3. Kommuner og regioner skal afregne indeholdt kildeskat se­nest den første hverdag i måneden.[(225)](#bookmark636)

§ 56 A. (Ophævet).

§ 56 B. (Ophævet).

§ 57. Skatteministeren kan fastsætte regler om de indeholdelses­pligtiges pligt til at sikre oplysninger til brug ved indberetning til indkomstregisteret af indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. §§ 2-4 i lov om et indkomstregister, herunder pligt til at notere navn og adresse m.v. på modtagere af arbejdsmarkedsbidragspligtig

indkomst og A-indkomst, for hvem der ikke er rekvireret skattekort, bikort eller frikort. Skatteministeren kan endvidere fastsætte regler omde indeholdelsespligtiges regnskabsførelse vedrørende udbeta­ling og godskrivning af A-indkomst og arbejdsmarkedsbidragsplig­tig indkomst samt indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbi- drag.[(226)](#bookmark637)

§ 58. B-skat og foreløbigt arbejdsmarkedsbidrag forfalder til beta­ling i 10 rater den 1. i hver af månederne januar, februar, marts, april, maj, juli, august, september, oktober og november med sidste rettidige betalingsdag for den skattepligtige den 20. i forfaldsmåne­den.

§ 59. Den skattepligtige kan indbetale forskudsskat ud over, hvad der er indeholdt i A-indkomst og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst eller opkrævet ved skattebillet frem til og med den 1. juli i året efter indkomståret. Ved betaling af forskudsskat efter udløbet af indkomståret skal der betales rente af forskudsskatten svarende til renten i opkrævningslovens § 7, stk. 2, 3. pkt., med fradrag af 0,5 procentpoint afrundet til en decimal. Ved forskudt indkomstår finder 2. pkt. anvendelse ved betaling af forskudsskat efter udløbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for. Renten be­regnes dagligt fra udløbet af indkomståret henholdsvis det kalen­derår, som indkomståret træder i stedet for, og frem til og med be­talingsdagen. Renten anses for indeholdt i indbetalingen og fragår heri, inden betalingen godskrives den skattepligtige efter § 60, stk. 1, litra e.[(227)](#bookmark638)

Stk. 2. Fristen i stk. 1, 2. pkt., er ikke omfattet af § 41, stk. 3.

§ 60. I den slutskat, der for et år udskrives for den skattepligtige, med tillæg af eventuel overført restskat m.v. efter § 61, stk. 3, og afgiften omfattet af pensionsbeskatningslovens § 25 A, stk. 5-9, modregnes nedennævnte beløb vedrørende samme år:

a) Foreløbige skattebeløb, som er indeholdt i A-indkomst og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, der skal medregnes ved den skattepligtiges ansættelse til slutskat.

b) Foreløbige skattebeløb, som har skullet indbetales efter § 68.[(228)](#bookmark647)

c) Foreløbige skattebeløb, som har skullet betales i henhold til skattebillet.[(229)](#bookmark639)

d) De i § 67, stk. 1, 1. pkt., nævnte beløb.

e) Beløb, som den skattepligtige har indbetalt i henhold til § 59.

f) Beløb efter virksomhedsskattelovens § 10, stk. 3, 2. pkt., § 13, stk. 1, 3. pkt., og § 22 b, stk. 5.

g) Beløb efter personskattelovens § 8 a, stk. 5.

h) Beløb, der er indbetalt som acontoskat efter afskrivningslo­vens § 40 C, stk. 8-10.[(230)](#bookmark640)

i) Beløb efter § 6 i lov om arbejdsmarkedsbidrag.

j) Nedslag efter lov om skattenedslag for seniorer.[(231)](#bookmark641)

k) Beløb efter lov om skattefri kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter.[(232)](#bookmark642)

Stk. 2. For personer, der anvender et andet indkomstår end kalen­deråret, modregnes de i stk. 1, litra c-f og litra j og k, nævnte beløb samt

a) foreløbige skattebeløb, som i løbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for, er indeholdt i A-indkomst og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst,

b) foreløbige skattebeløb, som i løbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for, har skullet indbetales efter § 68.

Stk. 3. Ved opgørelsen af det beløb, der skal modregnes efter stk. 1 eller stk. 2, fradrages skatter, der måtte være tilbagebetalt i hen­hold til § 55.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte regler, hvorefter der åbnes adgang til, at ægtefæller, der er samlevende ved udgangen af det år, for hvilket slutskatten skal beregnes, kan erklære sig indforstået med, at eventuel overskydende skat, der efter reglerne i § 62 tilkom­mer den ene af ægtefællerne, anvendes til udligning af eventuel restskat, som efter reglerne i § 61 påhviler den anden ægtefælle. I det omfang der efter udligning efter 1. pkt. bliver tale om restskat eller overskydende skat for en af ægtefællerne, opkræves denne efter reglerne i § 61, henholdsvis udbetales efter reglerne i § 62.[(233)](#bookmark643)

§ 61. Den skattepligtige skal tilsvare det beløb, hvormed slutskatten med tillæg af eventuel overført restskat m.v. efter stk. 3, og af eventuel afgift omfattet af pensionsbeskatningslovens § 25 A, stk. 5-9, måtte overstige de foreløbige skatter, der modregnes efter § 60. Beløbet benævnes »restskat«.[(234)](#bookmark644)

Stk. 2. Ved betaling af restskat skal der ud over restskatten betales et procenttillæg til staten af restskatten. Procenttillægget beregnes en gang årligt og fastsættes som rentesatsen i opkrævningslovens § 7, stk. 2, 3. pkt., med tillæg af 1,5 procentpoint afrundet til en decimal.[(235)](#bookmark645) Af restskat og procenttillæg efter 1. pkt. beregnes en rente svarende til renten i opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. september i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen for den skat­tepligtiges årsopgørelse, hvis den skattepligtige ikke rettidigt har opfyldt sin oplysningspligt efter skattekontrollovens § 2.[(236)](#bookmark646) Stk. 3. Er udskrivningsdatoen for den skattepligtiges årsopgørelse senest den dag i september i året efter indkomståret, hvor en over­førsel af restskat til opkrævning sammen med forskudsskat for næste indkomstår senest systemmæssigt understøttes, overføres den del af restskatten med eventuelle skyldige renter efter § 63, stk. 1, der ikke overstiger et grundbeløb på 18.300 kr. (2010-ni- veau), med tillæg af et til den overførte restskat svarende tillæg efter stk. 2 som et yderligere tilsvar for det efterfølgende år, til hvis dækning der opkræves yderligere A-skat, B-skat eller arbejdsmar­kedsbidrag for dette år. Skatteministeren fastsætter regler om opkrævningen. De skattebeløb, der er opkrævet for et år, hvortil der er overført restskat m.v., anses for medgået først til dækning af den overførte restskat m.v.[(237)](#bookmark648)

Stk. 4. [(238)](#bookmark650)Et eventuelt resterende beløb efter stk. 3 med renter og tillæg efter stk. 2 forfalder til betaling i tre rater den 1. i hver af månederne august, september og oktober i året efter indkomståret med sidste rettidige betalingsdag den 20. i forfaldsmåneden. Ud­skrives årsopgørelsen først den 1. august i året efter indkomståret eller senere, forfalder raterne dog først til betaling den 1. i hver af de nærmest følgende 3 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor det systemmæssigt vil være muligt at understøtte opkrævningen, med sidste rettidige betalingsfrist den 20. i forfaldsmåneden.

Stk. 5. Er udskrivningsdatoen for den skattepligtiges årsopgørelse senere end den dag i september i året efter indkomståret, hvor en overførsel af restskat til opkrævning sammen med forskudsskat for næste indkomstår senest systemmæssigt understøttes, forfalder den del af restskatten med eventuelle skyldige renter efter § 63, stk. 1, der ikke overstiger et grundbeløb på 18.300 kr. (2010-niveau), med tillæg af et til denne del af restskatten svarende tillæg efter stk. 2, renter efter stk. 2 og renter efter § 62 A, stk. 1, 3. pkt., til betaling i det følgende år på samme tidspunkter og med samme betalingsfri­ster som B-skat, jf. § 58.[(239)](#bookmark651) Er udskrivningsdatoen for årsopgø­relsen først den 1. januar eller senere, forfalder restskatten til beta­ling over de resterende B-skatterater. Betalingen skal dog ske i mindst 3 rater, jf. dog § 62 C, stk. 1.

Stk. 6. Et eventuelt resterende beløb efter stk. 5 forfalder med tillæg efter stk. 2 og renter efter § 62 A, stk. 1, 3. pkt.,[(240)](#bookmark653) til betaling

den 1. i hver af de nærmest følgende 3 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor det systemmæssigt vil være muligt at understøtte opkrævningen. Reglerne i § 58 om betalingsfristen finder tilsvaren­de anvendelse.

Stk. 7. Er den pågældende ikke skattepligtig ved begyndelsen af det efterfølgende år, sker opkrævningen efter reglerne i stk. 4. Overtager den længstlevende ægtefælle i umiddelbar forbindelse med dødsfaldet boet, jf. dødsboskattelovens § 58, sker opkrævnin­gen hos den længstlevende ægtefælle af afdødes restskat m.v. før dødsfaldet efter reglerne i stk. 5 og 6.

Stk. 8. Det i stk. 3 og 5 nævnte grundbeløb reguleres efter per­sonskattelovens § 20.

Stk. 9. Af de skattebeløb, der opkræves eller inddrives for et ind­komstår, dækkes indkomstskat forud for ejendomsværdiskat og grundskyld som nævnt i ejendomsskattelovens § 31, stk. 1, og renter, der forfalder til betaling efter ejendomsskattelovens § 59, stk. 5, og arbejdsmarkedsbidrag dækkes forud for A-skat og B- skat.[(241)](#bookmark658)

§ 61 A. (Ophævet).

§ 62. Det beløb hvormed slutskatten med tillæg af eventuel overført restskat m.v. efter § 61, stk. 3, og af eventuel afgift omfattet af pensionsbeskatningslovens § 25 A, stk. 5-9, måtte være mindre end de foreløbige skatter, der modregnes efter § 60, benævnes »overskydende skat«.

Stk. 2. [(242)](#bookmark660)Ved tilbagebetaling af overskydende skat ydes der den skattepligtige et procenttillæg af beløbet i godtgørelse.[(243)](#bookmark649) Pro­centtillægget beregnes en gang årligt og fastsættes som rentesatsen i opkrævningslovens § 7, stk. 2, 3. pkt., med fradrag af 5,2 procent­point afrundet til en decimal. Procenttillægget kan dog ikke fastsæt­tes til mindre end 0,0 pct. af den overskydende skat. I det omfang overskydende skat modsvares af beløb, der er indbetalt efter § 59, ydes ingen godtgørelse efter 1. pkt. Betalt rente af indbetalinger efter § 59 tilbagebetales, i det omfang indbetalingen modsvares af overskydende skat. Ved flere indbetalinger efter § 59 anses de se­neste indbetalinger i størst muligt omfang at modsvares af oversky­dende skat. Der ydes ingen godtgørelse for et beløb, som modsvares af nedslaget efter lov om skattenedslag for seniorer og efter lov om skattefri kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter.[(244)](#bookmark652) Stk. 3. Tilbagebetaling af overskydende skat med godtgørelse efter stk. 2 sker i tiden fra den 1. marts til den 1. september i året efter indkomståret.[(245)](#bookmark655) Der tilkommer den skattepligtige en rente sva­rende til renten i henhold til opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. september at regne, hvis tilbagebetaling sker efter denne dato. Inden tilbage­betaling finder sted, modregnes eventuelle restancer af personlig skat med påløbne morarenter, uanset om renterne er forfaldne. Modregningen kræver ingen særskilt erklæring herom fra told- og skatteforvaltningen.[(246)](#bookmark654)

Stk. 4. Af det beløb, der efter foranstående skal udbetales den skattepligtige, udbetales kun det hele kronebeløb.

Stk. 5. Krav på tilbagebetaling af overskydende skat m.v. kan ikke overdrages før udløbet af det indkomstår, kravet vedrører. Aftaler om sådanne overdragelser er ugyldige.[(247)](#bookmark656)

§ 62 A. [(248)](#bookmark657)Medfører en ændret årsopgørelse, at der skal betales restskat eller yderligere restskat, gælder reglerne i § 61, stk. 3-6, for betaling af beløbet med tillæg efter § 61, stk. 2. Udskrives den ændrede årsopgørelse efter den dag i september i året efter indkomst­året, hvor en overførsel af restskat til opkrævning sammen med forskudsskat for næste indkomstår senest systemmæssigt understøt­tes, berører ændringen ikke den opkrævning, der sker efter § 61, stk. 5, eller den overførsel, der er sket efter § 61, stk. 3, af den eventuelt tidligere beregnede restskat m.v. Restskat eller yderligere

restskat efter 1. pkt. med tillæg efter § 61, stk. 2, forrentes med renten i henhold til opkrævningslovens § 7, stk. 2,[(249)](#bookmark659) med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. september i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen.[(250)](#bookmark661)

Stk. 2. Medfører en ændret årsopgørelse, at der sker nedsættelse eller bortfald af overskydende skat, der allerede er udbetalt til den skattepligtige, jf. § 62, skal beløbet tilbagebetales tillige med godtgørelse efter § 62, stk. 2. Det samlede beløb efter 1. pkt. for­rentes med renten i henhold til opkrævningslovens § 7, stk. 2,[(249)](#bookmark659) med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. september i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen. Tilbagebetaling sker efter § 61, stk. 4. Kravet på tilbagebetaling stiftes den første dag efter indkomståret og kan ved en overdragelse til restanceinddrivelsesmyndigheden betegnes som restskat[(251)](#bookmark666). Stk. 3. Medfører en ændret årsopgørelse, at den tidligere beregnede restskat nedsættes eller bortfalder, udbetales det beløb, som restskat­ten er nedsat med, med tillæg efter § 61, stk. 2, til den skattepligtige inden udgangen af den måned, der følger nærmest efter udskriv­ningsdatoen. Der tilkommer den skattepligtige en rente svarende til renten i henhold til opkrævningslovens § 7, stk. 2,[(252)](#bookmark667) med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned fra den 1. september i året efter indkomståret.[(253)](#bookmark669) Told- og skatteforvaltningen kan vælge, atde yderligere renter, der skal beregnes, hvis udbetalingen forsinkes i forhold til den udbetalingsdag, der blev lagt til grund ved den automatiske renteberegning efter 2. pkt., beregnes af det samlede beløb, der inklusive renter forventedes udbetalt denne dag[(254)](#bookmark672). Inden udbetaling finder sted, modregnes eventuel ufor­falden restskat efter § 61, stk. 3-6, og eventuelle restancer af per­sonlig skat med påløbne morarenter, uanset om renterne er forfald­ne. Modregningen kræver ingen særskilt erklæring herom fra told- og skatteforvaltningen[(255)](#bookmark662). Opkrævning af den resterende, ikke forfaldne del af restskatten sker efter reglerne i § 61, stk. 3-5. Ud­skrives den ændrede årsopgørelse efter den dag i september i året efter indkomståret, hvor en overførsel af restskat til opkrævning sammen med forskudsskat for næste indkomstår senest systemmæs­sigt understøttes, berører ændringen ikke den overførsel af restskat m.v. til det følgende år, der er sket efter § 61, stk. 3.

Stk. 4. Medfører en ændret årsopgørelse, at der fremkommer over­skydende skat eller yderligere overskydende skat, tilbagebetales beløbet med godtgørelse efter § 62, stk. 2, og eventuelle renter efter § 62, stk. 3, 2. pkt., inden udgangen af den måned, der følger nær­mest efter udskrivningsdatoen. Told- og skatteforvaltningen kan vælge, atde yderligere renter, der skal beregnes, hvis udbetalingen forsinkes i forhold til den udbetalingsdag, der blev lagt til grund ved den automatiske renteberegning efter 1. pkt., beregnes af det samlede beløb, der inklusive renter forventedes udbetalt denne dag. Inden tilbagebetaling finder sted, modregnes eventuelle restancer af personlig skat med påløbne morarenter, uanset om renterne er forfaldne. Modregningen kræver ingen særskilt erklæring herom fra told- og skatteforvaltninge[n(256)](#bookmark663).

§ 62 B. (Ophævet)[(257)](#bookmark664).

§ 62 C. Rater, der opkræves efter denne lov, skal være på mindst 500 kr., indtil hele beløbet er betalt.

Stk. 2. [(258)](#bookmark665) Hvis restskat, der ikke bliver indregnet efter § 61, stk. 3, reguleret med tillæg og renter efter §§ 61-63 i alt udgør et mindre beløb end 500 kr., opkræves den ikke. Tilsvarende gælder skatte­beløb, der opstår som følge af ændring af ansættelsen efter § 62 A. Ved beregningen tillægges beløb efter 1. og 2. pkt., der ikke tidli­gere er opkrævet.

Stk. 3. Beløb på 200 kr. eller derunder bortfalder, når udbetaling over Nemkontosystemet ikke har kunnet finde sted inden for en periode på 3 måneder.

Stk. 4. Ved opkrævning af beløb efter denne lov opkræves kun hele kronebeløb. Tilsvarende gælder ved opkrævning af rater efter stk. 1.

§ 62 D. [(259)](#bookmark668)Ved fastsættelsen af grundlaget for den foreløbige skattesvarelse, jf. §§ 52-55, for en skattepligtig person, som har lønindkomst for personligt arbejde på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed stat (arbejdsstaten), jf. stk. 3, for en arbejdsgiver med hjemting her i landet, skal bestemmelsen i ligningslovens § 33 A eller i en dobbeltbeskatningsoverenskomst om nedsættelse af skat for sådan lønindkomst kun anvendes, hvis den skattepligtige doku­menterer, at den pågældende betaler skat i arbejdsstaten af lønind­komsten for arbejdet dér. 1. pkt. omfatter dog ikke personer, der er udsendt af den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed til tjeneste uden for riget, eller tilfælde, hvor en dobbeltbeskatnings­overenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten til lønindkom­sten.

Stk. 2. Overskydende skat for en person, som har haft lønindkomst som nævnt i stk. 1, kan overføres til den pågældendes arbejdsgiver, i det omfang denne har betalt den pågældendes skat til arbejdsstaten af lønindkomsten for arbejdet dér.

Stk. 3. Bestemmelserne i stk. 1 og 2 skal kun anvendes ved person­ligt arbejde i en fremmed stat, som er omfattet af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer, eller OECD's og Europarådets bistandskonvention (af 25. januar 1988), og som har indgået en aftale med Danmark om gensidig administrativ bistand med inddrivelse af skatte- krav[(260)](#bookmark670).

§ 62 E. Reglerne i § 62 A, stk. 3 og4, om beregning af rente finder ikke anvendelse i de tilfælde, hvor en skattepligtig får nedsat sin skatteansættelse som følge af, at den skattepligtige har betalt erstat­ning i forbindelse med statens tab på skatter, der er pålignet en an­den skattepligtig. Det skattebeløb, der efter ændring af skatteansæt­telsen tilbagebetales den skattepligtige, forrentes med samme ren­tesats og for samme periode, som erstatningsbeløbet er forrentet. Hvis erstatningsbeløbet indeholder rente, beregnes rente af det til­bagebetalte skattebeløb med samme rentesats og for samme periode, der er anvendt ved opgørelse af erstatningsbeløbet. Efter udløbet af den i 2. og 3. pkt. nævnte periode beregnes rente af det tilbage­betalte skattebeløb med rentesatsen ifølge renteloven, indtil udbe­taling sker.[(261)](#bookmark671)

§ 62 F. I det omfang skatteansættelsen for den skattepligtige for­højes som følge af, at en erstatning som nævnt i § 62 E dækkes ved regres eller på anden måde nedbringes, skal den skattepligtige til­bagebetale renter, der tidligere er modtaget i forbindelse med, at skatteansættelsen er nedsat på grund af erstatningsbetalingen.

Stk. 2. Tilbagebetalte renter, der er modtaget i henhold til § 62 E, kan fradrages i den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. I de i stk. 1 nævnte tilfælde finder reglerne om beregning af rente i § 62 A, stk. 1 og 2, ikke anvendelse.[(262)](#bookmark673)

§ 62 G. Hvis en skattepligtig får nedsat sin ansættelse af almindelig indkomstskat, og den skattepligtiges ansættelse af særlig ind­komstskat forhøjes i sammenhæng hermed, beregnes kun rente efter § 62 A, stk. 3 og 4, og § 62 E af det beløb, hvormed det nedsatte skattebeløb med tillæg efter § 61, stk. 2, eller procentgodtgørelse efter § 62, stk. 2, overstiger det beløb, som den skattepligtiges særlige indkomstskat forhøjes med. Hvis en skattepligtig får nedsat sin ansættelse af særlig indkomstskat og den skattepligtiges ansæt­telse af almindelig indkomstskat forhøjes i sammenhæng hermed, beregnes kun rente af det beløb, hvormed den nedsatte særlige indkomstskat overstiger det beløb, som den skattepligtige efter §

62 A, stk. 1 og 2, skal betale som følge af forhøjelsen af den almin­delige indkomstskat.[(263)](#bookmark674)

§ 63. Er et beløb, som en skattepligtig efter denne lov skal indbe­tale til det offentlige, ikke betalt rettidigt, skal den pågældende betale en statskassen tilfaldende rente, der udgør renten i henhold til opkrævningslovens § 7, stk. 2,[(264)](#bookmark675) med tillæg af 0,4 procentpo- int[(265)](#bookmark676) pr. påbegyndt måned fra forfaldsdagen at regne. Renter af skat, der påhviler den skattepligtige, opgøres én gang om året og opkræves sammen med restskatten for de pågældende år.[(266)](#bookmark677) Renter, der opkræves efter 2. pkt., behandles med hensyn til foræl­delse som selvstændige hovedkrav[(267)](#bookmark678).

§ 64. Staten afregner efter reglerne i lov om kommunal ind­komstskat og statens afregning af grundskyld og dækningsafgift til kommunerne til den enkelte kommune den del af skatterne, der udgør kommunal indkomstskat, grundskyld som nævnt i ejendoms­skattelovens § 31, stk. 1, og kirkeskat.

Stk. 2. Staten afregner 1/3 af A-skattebeløbene efter kildeskatte­lovens § 48 F, stk. 1, over for kommunen.

§ 64 A. For amtskommuner og Københavns og Frederiksberg Kommuner udsættes eventuel afregning afde forskelsbeløb, der er nævnt i § 64, stk. 4, jf. stk. 10, og som vedrører kalenderåret 1989, jf. lovbekendtgørelse nr. 728 af 5. august 1994 om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskat).

Stk. 2. Indenrigsministeren kan bestemme, at der helt eller delvis kan ske en udsættelse af eventuel afregning afde forskelsbeløb for amtskommuner og Københavns og Frederiksberg Kommuner, der er nævnt i § 64, stk. 4, jf. stk. 10, og som vedrører kalenderåret 1990, jf. lovbekendtgørelse nr. 728 af 5. august 1994 om opkræv­ning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (kildeskat).

Stk. 3. Tidspunkterne for afregningen af de beløb, der er nævnt i stk. 1, bestemmes af indenrigsministeren. Det samme gælder de beløb, der er nævnt i stk. 2, hvis indenrigsministeren bestemmer, at der skal ske udsættelse af tidspunktet for afregningen af disse beløb.

§ 64 B. [(268)](#bookmark679) § 64 A, stk. 1, jf. stk. 3, finder også anvendelse på de forskelsbeløb vedrørende kalenderåret 1989, som pr. 1. januar 2007 er overført til regionerne ved § 12, stk. 4, i bekendtgørelse om fordeling af aktiver og passiver, rettigheder og pligter og ansatte som følge af opgaveflytninger den 1. januar 2007 i forbindelse med kommunalreformen.

Stk. 2. § 64A, stk. 2, jf. stk. 3, finder også anvendelse på de forskel­sbeløb vedrørende kalenderåret 1990, som pr. 1. januar 2007 er overført til regionerne ved § 12, stk. 3, i bekendtgørelse om forde­ling af aktiver og passiver, rettigheder og pligter og ansatte som følge af opgaveflytninger den 1. januar 2007 i forbindelse med kommunalreformen.

AFSNIT VI.[(269)](#bookmark680) OM INDEHOLDELSE I AK­TIEUDBYTTE m.m.

§ 65. I forbindelse med enhver vedtagelse eller beslutning[(270)](#bookmark681) om udbetaling eller godskrivning af udbytte af aktier eller andele i selskaber eller foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h, 4 og 5 a, skal vedkommende selskab eller forening m.v. indeholde 27 pct. af det samlede udbytte, med­mindre andet følger af stk. 2 eller 4-6, eller følger af stk. 12, jf. dog stk. 13,[(271)](#bookmark682) eller af regler, der er fastsat i medfør af stk. 3. Opkøb af egne aktier eller andele sidestilles med en beslutning om udbeta­ling eller godskrivning.[(272)](#bookmark683) Til udbytte henregnes beløb omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 2, og udlodning af likvidationsprove­nu foretaget i kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, når en af betingelserne i ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, litra a-d, er

opfyldt.[(273)](#bookmark684) Bestemmelsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anven­delse. Det indeholdte beløb benævnes »udbytteskat«.

Stk. 2. Udbytteskat indeholdes ikke i udbytte af selskabets egne aktier eller andele. Told- og skatteforvaltningen kan forlange, at selskabet foreviser dokumentation for størrelsen af dets beholdning af egne aktier eller andele.

Stk. 3. [(274)](#bookmark685)Skatteministeren kan fastsætte regler om, at der ikke skal indeholdes udbytteskat i udbytter, der ikke skal medregnes ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst. Skattemi­nisteren kan endvidere fastsætte regler om offentliggørelse af en database over selskaber og foreninger m.v., som er berettiget til at modtage udbytte uden indeholdelse af udbytteskat.[(275)](#bookmark686) § 65 C, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse vedrørende indeholdelse af udbytteskat. Skatteministeren kan fastsætte regler om nødvendig dokumentation for foreninger m.v., som er berettiget til at modtage udbytte uden indeholdelse af udbytteskat, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 11. pkt.

Stk. 4. [(276)](#bookmark687)Der indeholdes ikke udbytteskat i udbytte, som et sel­skab, der er hjemmehørende i udlandet, modtager fra et selskab, der er hjemmehørende her i landet, jf. stk. 1, når det pågældende udbytte ikke er omfattet af skattepligten, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse, når det pågæl­dende udbytte ikke er omfattet af skattepligten som følge af sel­skabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, 5.-7. pkt.

Stk. 5. Der skal ikke foretages indeholdelse i udbytte m.v., der er skattefrit for modtageren i henhold til ligningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 2, eller § 16 B, stk. 5.

Stk. 6. [(277)](#bookmark688)Af udbytte af aktier eller andele som modtages af sel­skaber og foreninger m.v. og fonde m.v., der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1 eller efter fondsbeskatningsloven, kan der indeholdes 22 pct. udbytteskat. Uanset 1. pkt. kan der af udbytte af skattefri porteføljeaktier, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 3, undlades at indeholde udbytteskat[(278)](#bookmark689). Uanset 1. pkt. kan der endvidere af udbytte af aktier og andele, som modtages af inve­steringsselskaber, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, og af udbytte af aktier og andele, som modtages af investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, indeholdes 15 pct. udbytteskat.[(279)](#bookmark690) Uanset 1. pkt. kan der yderligere af udbytte og andele, der modtages af foreninger m.v., jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, indeholdes 15 pct. udbyt- teskat.[(280)](#bookmark693) Skatteministeren fastsætter regler om nødvendig doku­mentation for, at indeholdelse med de nedsatte satser kan finde sted, herunder, for så vidt angår 1., 3. og 4. pkt., regler om offent­liggørelse af en selskabsmandtalsdatabase.[(281)](#bookmark694)

Stk. 7. Investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabs­skattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, skal ved udbetaling eller godskriv­ning af udbytte indeholde 27 pct. af det samlede udbytte, medmindre andet følger af stk. 6, 1., 4. og 5. pkt., eller stk. 8 eller af regler, der er fastsat i medfør af stk. 3. Det indeholdte beløb benævnes udbytteskat.[(282)](#bookmark696) Bestemmelsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 8. [(283)](#bookmark697)Der indeholdes ikke udbytteskat af udbytte fra investe­ringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, der udelukkende investerer i fordringer omfattet af kursgevinstloven, hybride gældslignende instrumenter udstedt af selskaber og omfattet af statsskatteloven, aktier i det administra­tionsselskab, der forestår investeringsinstituttets administration, afledte finansielle instrumenter efter Finanstilsynets regler herom og beviser i investeringsinstitutter med minimumsbeskatning om­fattet af ligningslovens § 16 C, der udelukkende investerer i aktiver som nævnt i denne bestemmelse. Endvidere indeholdes der ikke udbytteskat af udbytte fra investeringsinstitutter med minimumsbe­skatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, når modtageren

er et investeringsselskab, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, eller et andet investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, eller hvor der er tale om udbytte af investeringsinstituttets egne aktier.[(284)](#bookmark691)

Stk. 9. Investeringsselskaber, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, skal ved udbetaling eller godskrivning af udbytte indeholde 27 pct. af det samlede udbytte, medmindre andet følger af stk. 6, 1., 4. og 5. pkt., eller stk. 10 eller af regler, der er fastsat i medfør af stk. 3. Det indeholdte beløb benævnes udbytteskat.[(285)](#bookmark692) Bestem­melsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 10. Der indeholdes ikke udbytteskat af udbytte fra investerings­selskaber, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, når modtageren er et andet investeringsselskab, jf. selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 19, eller et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c, eller hvor der er tale om udbytte af investeringsselskabets egne aktier.

Stk. 11. En kontoførende investeringsforening, som erhverver ret til udbytte, hvori der efter regler, som er fastsat i medfør af stk. 3, ikke indeholdes udbytteskat, eller hvori der indeholdes udbytteskat efter stk. 6, 1. pkt., skal, medmindre andet følger af stk. 2, 4, 5, 8 eller 10 eller af regler, der er fastsat i medfør af stk. 3, indeholde den udestående udbytteskat i beløbet efter reglerne i stk. 1, 7 eller 9.[(286)](#bookmark695) I disse tilfælde forfalder udbytteskatten til betaling på tidspunktet for retserhvervelsen, og reglerne i § 66 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 12. Af udbytte af aktier omfattet af aktieavancebeskatningslo­vens §§ 4, 4 A eller 4 B skal indeholdes 44 pct., når udbyttemodta­geren er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reg­lerne i et af de i ligningslovens § 5 H, stk. 2, anførte lande.[(287)](#bookmark698) Selv om modtageren af udbyttet ikke er skattemæssigt hjemmehø­rende eller registreret efter reglerne i et af de i ligningslovens § 5 H, stk. 2, anførte lande, finder 1. pkt. tilsvarende anvendelse, hvis udbyttemodtageren ikke er udbyttets retmæssige ejer og udbyttet videreføres til en modtager som omhandlet i 1. pkt.[(288)](#bookmark703)

Stk. 13. Stk. 12[(289)](#bookmark706) finder ikke anvendelse, hvis den indeholdel­sespligtige godtgør, at udbyttets retmæssige ejer er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.[(290)](#bookmark707) § 65 A. En person eller et dødsbo, som er skattepligtig efter § 2, stk. 1, nr. 6, og et selskab m.v., som er skattepligtigt efter selskabs­skattelovens § 2, stk. 1, litra c, betaler en endelig skat med den sats, der fremgår af § 2, stk. 11, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 8, af udbytter, der omfattes af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2,[(291)](#bookmark714) men som ikke omfattes af indeholdelsespligten i § 65.

Stk. 2. [(292)](#bookmark699)Udgør den skattemæssige anskaffelsessum for aktierne eller anparterne opgjort efter virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 2-4, et negativt beløb, forhøjes den i ligningslovens § 16 B nævnte afståelsessum med et beløb svarende til den negative værdi, når afståelsen er omfattet af § 2, stk. 1, nr. 6. Det samme gælder en i ligningslovens § 16 A nævnt udlodning, hvis udlodning sker i forbindelse med en nedsættelse af aktie- eller anpartskapitalen.

§ 65 B. [(293)](#bookmark700)Af indkomst som nævnt i § 43, stk. 2, litra h), der ydes til et selskab m.v., som er skattepligtigt efter selskabsskatte­lovens § 2, stk. 1, litra e), svares en skat på 30 pct. af bruttoindtæg­ten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v.

Stk. 2. Bestemmelserne i §§ 44-46, 57,[(294)](#bookmark702) 69 og 84-86 finder tilsvarende anvendelse for så vidt angår den i stk. 1 omhandlede skat.

§ 65 C. [(295)](#bookmark701)I forbindelse med enhver udbetaling eller godskriv­ning af royalty til en person eller et selskab m.v., der er skattepligtig efter § 2, stk. 1, nr. 8, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra g),

skal den, for hvis regning udbetalingen eller godskrivningen fore­tages, indeholde 22 pct. af den samlede royalty.[(296)](#bookmark704) Pligten til at indeholde royaltyskat påhviler personer, dødsboer, selskaber, fonde, foreninger, institutioner m.v., der har hjemting her i landet. Hvis den, for hvis regning udbetaling eller godskrivning foretages, ikke har hjemting her i landet og udbetalingen eller godskrivningen fo­retages af en dertil befuldmægtiget, der har hjemting her i landet, påhviler det den befuldmægtigede at foretage indeholdelse. Bestem­melsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse. Det indeholdte beløb benævnes »royaltyskat«.

Stk. 2. [(297)](#bookmark705)Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om, at der enten slet ikke skal foretages indeholdelse, eller at der skal foretages indeholdelse med en sats, der er mindre end 22 pct.,[(298)](#bookmark708) hvis Danmark og den stat, hvor royaltymodtageren er hjemmehø­rende, i en dobbeltbeskatningsoverenskomst har aftalt, at royalty­betalinger fra kilder her i landet til modtagere i den pågældende stat ikke kan beskattes eller kun beskattes med en sats, der er lavere end 22 pct.

Stk. 3. [(299)](#bookmark709)[(298)](#bookmark708)Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om, at indeholdelsespligten ikke påhviler den, for hvis regning udbetaling eller godskrivning af royalty foretages, såfremt udbeta­lingen eller godskrivningen ikke foretages direkte til royaltymodta­geren, men til en person, et dødsbo, et selskab, en fond, en forening eller en institution m.v. med hjemting her i landet, der varetager royaltymodtagerens interesser. I så fald pålægges indeholdelsesplig­ten og de hertil knyttede pligter til indbetaling og indsendelse af oplysninger i stedet for den nævnte person, dødsbo, selskab, fond, forening eller institution m.v.

Stk. 4. [(300)](#bookmark710)Til royalty henregnes betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

§ 65 D. [(301)](#bookmark711)I forbindelse med enhver udbetaling eller godskriv­ning af renter til et selskab m.v., der er skattepligtigt efter selskabs­skattelovens § 2, stk. 1, litra d, skal den, for hvis regning udbetalin­gen eller godskrivningen foretages, indeholde 22 pct. af den samlede rente. Det indeholdte beløb benævnes »renteskat«. Pligten til at indeholde renteskat påhviler selskaber, fonde og foreninger, der har hjemting her i landet. Hvis den, for hvis regning udbetaling eller godskrivning foretages, ikke har hjemting her i landet og udbetalin­gen eller godskrivningen foretages af en dertil befuldmægtiget, der har hjemting her i landet, påhviler det den befuldmægtigede at fo­retage indeholdelse. Bestemmelsen i § 46, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Skatteministeren kan fastsætte regler om, at indeholdelses­pligten ikke påhviler den, for hvis regning udbetaling eller godskriv­ning af renter foretages, såfremt udbetalingen eller godskrivningen ikke foretages direkte til rentemodtageren, men til en person, et dødsbo, et selskab, en fond, en forening eller en institution m.v. med hjemting her i landet, der varetager rentemodtagerens interes­ser. I så fald pålægges indeholdelsespligten og de hertil knyttede pligter til at indbetale og indsende oplysninger i stedet den nævnte person, dødsbo, selskab, fond, forening eller institution m.v.

Stk. 3. I forbindelse med enhver indfrielse af gæld til et selskab m.v., der er skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra h, skal den, for hvis regning indfrielsen foretages, indeholde 22 pct. af den skattepligtige gevinst.[(302)](#bookmark712) Reglerne i stk. 1 og2 finder tilsvarende anvendelse.

§ 66. Reglerne i opkrævningsloven vedrørende opkrævning af in­deholdt A-skat finder tilsvarende anvendelse ved opkrævning af indeholdt udbytteskat med de undtagelser, der følger af bestemmel-

ser i denne lov. Udbytteskat forfalder til betaling, så snart vedtagelse eller beslutning om udbetaling eller godskrivning af udbyttet er truffet, og skal indbetales senest i den følgende måned samtidig med udløbet af betalingsfristen for selskabets indbetaling af inde­holdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.[(303)](#bookmark713)

Stk. 2. Selskaber, der vedtager eller beslutte[r(304)](#bookmark716) udbetaling eller godskrivning af udbytte, som ikke skal indberettes efter skatteind­beretningslovens § 29, skal, uanset om der er pligt til at foretage indeholdelse af udbytteskat, i en af skatteministeren foreskreven form meddele oplysning om vedtagelsen. Meddelelsen skal indgives senest i den følgende måned efter nævnte vedtagelse eller beslut- ning[(304)](#bookmark716) samtidig med udløbet af selskabets frist for indberetning til indkomstregisteret af indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbi- drag.(248) Selskaber, der vedtager eller beslutter[(304)](#bookmark716) ikke at de­klarere udbytte, er på told- og skatteforvaltningens begæring plig­tige til inden en nærmere angiven frist at indsende oplysning om vedtagelsen. Indsendelse af de nævnte oplysninger kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, der fastsættes af told- og skatteforvalt- ningen[(305)](#bookmark717).

Stk. 3. Det forhold, at udbyttet ikke hæves, giver ikke selskabet ret til tilbagebetaling af udbytteskatten og giver ikke aktionæren eller andelshaveren ret til at få udbytteskatten udbetalt i videre omfang end fastsat i § 67.

§ 66 A. Reglerne i opkrævningsloven vedrørende opkrævning af indeholdt A-skat finder tilsvarende anvendelse ved opkrævning af indeholdt royaltyskat med de undtagelser, der følger af bestemmel­seri denne lov. Royaltyskat forfalder til betaling ved udbetalingen eller godskrivningen af royalty og skal indbetales til told- og skat­teforvaltningen senest i den følgende måned samtidig med udløbet af den indeholdelsespligtiges frist for indberetning til indkomstre­gisteret af indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Personer, dødsboer, selskaber, fonde, foreninger, institutioner m.v., som er omfattet af § 65 C, stk. 1, 2. pkt., og befuldmægtigede som nævnt i § 65 C, stk. 1, 3. pkt., der foretager udbetaling eller godskrivning af royalty til en person eller et selskab m.v., der er skattepligtig efter § 2, stk. 1, nr. 8, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra g, skal oplyse told- og skatteforvaltningen om udbetalingen eller godskrivningen af royalty og eventuelt indeholdt royaltyskat, uanset om der er pligt til at foretage indeholdelse af royaltyskat. Indsen­delse af de nævnte oplysninger kan fremtvinges ved pålæg af dag­lige bøder, der fastsættes af told- og skatteforvaltningen.[(306)](#bookmark715) Stk. 2. Bestemmelserne i §§ 69 og70 finder tilsvarende anvendelse. Stk. 3. Enhver, der hæver eller får godskrevet royalty, kan, når han på fyldestgørende måde godtgør sin identitet, forlange, at den, der foretager udbetalingen eller godskrivningen, samtidig i en af skat­teministeren foreskreven form attesterer den stedfundne udbetaling eller godskrivning.

§ 66 B. Reglerne i opkrævningsloven om opkrævning af indeholdt A-skat finder tilsvarende anvendelse ved opkrævning af indeholdt renteskat med de undtagelser, der følger af bestemmelser i denne lov. Renteskat forfalder til betaling ved udbetalingen eller godskriv­ningen af renter og skal indbetales til told- og skatteforvaltningen senest i den følgende måned samtidig med udløbet af den indehol­delsespligtiges frist for indberetning til indkomstregisteret af inde­holdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Den, der foretager udbeta­lingen eller godskrivningen, skal samtidig med renteskattens indbe­taling give oplysning herom i en af skatteministeren foreskreven form. Indsendelse af de nævnte oplysninger kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, der fastsættes af told- og skatteforvaltnin­gen.

Stk. 2. §§ 69 og 70 finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Enhver, der hæver eller får godskrevet renter, kan, når den pågældende på fyldestgørende måde godtgør sin identitet, forlange, at den, der foretager udbetalingen eller godskrivningen, samtidig i en af skatteministeren foreskreven form attesterer den stedfundne udbetaling eller godskrivning.[(304)](#bookmark716)

§ 67. Har nogen, der er skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, erhvervet udbytte, hvori der efter § 65 er indeholdt udbytteskat, modregnes udbytteskatten i slutskatten, jf. § 60, stk. 1, litra d. Er den indeholdte udbytteskat endelig betaling af skatten, jf. personskat­telovens § 8 a, stk. 1, indgår beløbet ikke i slutskatten, og der fore­tages ikke modregning efter 1. pkt.

Stk. 2. Har nogen, der er skattepligtig efter selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, eller fondsbeskatningsloven, erhvervet udbytte, hvori der efter § 65 er indeholdt udbytteskat, modregnes udbytteskatten i den indkomstskat, der af den skattepligtige skal betales for det indkomstår, i hvilket udbyttet er erhvervet.[(307)](#bookmark718) Stk. 3. [(308)](#bookmark720)Har nogen, som ikke er skattepligtig her i landet, er­hvervet udbytte, hvori der efter § 65 er indeholdt udbytteskat, ud­betales der efter begæring den pågældende et beløb svarende til udbytteskatten.

Stk. 4. Enhver, der hæver eller får godskrevet udbytte, kan, når han på fyldestgørende måde godtgør sin identitet, forlange, at den, der foretager udbetalingen eller godskrivningen, samtidig i en af skat­teministeren foreskreven form attesterer den stedfundne udbetaling eller godskrivning.[(309)](#bookmark721)

Stk. 5. For skattepligtige omfattet af § 1, stk. 1, udbetales udbyt­teskat, der ikke kan modregnes i slutskatten, og som ikke er endelig efter personskattelovens § 8 a, stk. 1, som overskydende skat efter reglerne i § 62 C. Er udbyttemodtageren ikke omfattet af § 1, stk. 1, udbetales beløbet kun kontant, hvis det udgør 25 kr. eller derover. Stk. 6. For skattepligtige omfattet af stk. 2, som er fritaget for inde­holdelse af udbytteskat efter § 65, stk. 3, kan skatteministeren fastsætte regler for tilbagesøgning og udbetaling af det indeholdte beløb. Der udbetales ikke godtgørelse eller renter ved udbetalin- gen.[(310)](#bookmark723)

§ 67 A. Fristen efter forældelseslovens § 3, stk. 1, er 5 år for krav omfattet af §§ 65-65 D.[(311)](#bookmark724)

AFSNIT VII. Hæftelsesbestemmelser m.v.

§ 68. Er der ikke sket indeholdelse af A-skat eller arbejdsmarkeds­bidrag i A-indkomst eller arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst som erhvervet af en her til landet skattepligtig person, eller er inde­holdelse sket med for lavt beløb, skal erhververen straks indbetale det manglende beløb til det offentlige.[(312)](#bookmark719)

§ 69. [(313)](#bookmark722) Den som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, er over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side ved iagttagelse af bestemmelserne i denne lov.

Stk. 2. Den, som har indeholdt skat efter denne lov, hæfter over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb.[(314)](#bookmark725)

Stk. 3. Selskaber m.v., der på indeholdelsestidspunktet er sambe­skattede, jf. selskabsskattelovens § 31, med det selskab m.v., der over for det offentlige er forpligtiget til betaling efter reglerne i stk. 1 eller 2, hæfter for udbytteskat, royaltyskat og renteskat, samt til­læg og renter. Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, 10.-14. pkt., finder tilsvarende anvendelse.[(315)](#bookmark726)

§ 69 A. [(316)](#bookmark727) Hvis en indeholdelsespligtig udbetaler rejse- eller befordringsgodtgørelser efter reglerne i ligningslovens § 9 A eller § 9 B og det efterfølgende konstateres, at betingelserne for skatte­frihed i disse bestemmelser ikke er opfyldt, kan told- og skattefor­valtningen efter anmodning fra den indeholdelsespligtige tillade,

at den indeholdelsespligtige betaler et beløb svarende til 56 pct. af de pågældende godtgørelser. Anmodningen skal være begrundet og indeholde en opgørelse af de pågældende godtgørelser, oplys­ninger om identiteten af modtagerne samt om størrelsen af de godtgørelser, de enkelte modtagere har modtaget.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen træffer efter anmodning afgø­relse om, hvorvidt udbetalte godtgørelser som nævnt i stk. 1 er skattepligtige.

Stk. 3. Betaling efter stk. 1 skal ske inden for fristen for betaling af indeholdt A-skat for den måned, der følger efter den måned, hvori tilladelsen efter stk. 1 er givet. Sker betaling ikke rettidigt, eller betales alene en del af det samlede beløb, der er givet tilladelse til betaling af, bortfalder tilladelsen.

Stk. 4. Uanset skatteforvaltningslovens § 17 kan told- og skattefor­valtningen oplyse den indeholdelsespligtige om godtgørelser som omhandlet i stk. 1 udbetalt af den pågældende indeholdelsespligtige, som told- og skatteforvaltningen anser for skattepligtige, herunder om modtagerne af sådanne godtgørelser, og om der er udsendt ag­terskrivelser eller årsopgørelser til modtagerne, hvori godtgørelserne er medregnet.

§ 69B. Er der modtaget udbytte, royalty eller renter, hvori der efter §§ 65-65 D er indeholdt kildeskat, som overstiger den endelige skat, tilbagebetales beløbet inden 6 måneder fra told- og skattefor­valtningens modtagelse af anmodning om tilbagebetaling[(317)](#bookmark729). Sker tilbagebetaling efter dette tidspunkt, tilkommer der den skat­tepligtige en rente svarende til renten efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, med tillæg af 0,2833 procentpoint pr. påbegyndt må- ned.[(318)](#bookmark731) 1. og 2. pkt. finder ikke anvendelse i situationer, der er omfattet af § 67, stk. 1, 2 eller 6[(319)](#bookmark732). Er der med urette sket tilba­gebetaling efter 1. pkt., skal den skattepligtige tilbagebetale det udbetalte beløb med tillæg af renter svarende til rentesatsen efter opkrævningslovens § 7, stk. 1, fra udbetalingsdatoen og til og med den dag, beløbet tilbagebetales, og med tillæg af eventuel rentegodt­gørelse, som er udbetalt til den skattepligtige efter 2. pkt. Renter efter 4. pkt. kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkoms[t(320)](#bookmark728).

Stk. 2. Kan told- og skatteforvaltningen på grund af modtagerens forhold ikke foretage kontrol af, om betingelserne for tilbagebeta­ling af kildeskat er opfyldt, afbrydes udbetalingsfristen efter stk. 1, indtil modtagerens forhold ikke længere hindrer kontrol.[(321)](#bookmark730) Stk. 3. Skønner told- og skatteforvaltningen, at udbetaling på det foreliggende grundlag vil indebære en nærliggende risiko for tab, kan forvaltningen kræve sikkerhedsstillelse af modtageren, herunder for renter efter stk. 1, 4. pkt. Told- og skatteforvaltningen kan kun kræve sikkerhedsstillelse, hvis kravet om indeholdelse af kildeskat er omtvistet og ikke endeligt afgjort ved en administrativ klagein­stans eller domstolene.[(322)](#bookmark733)

§ 70. De herværende befuldmægtigede for de i § 2 nævnte personer og dødsboer er medansvarlige for betaling af de skatter, der påhviler disse personer og boer.

§ 70 A. (Ophævet).

§ 71. (Ophævet).

§ 72. [(323)](#bookmark734) (Ophævet).

§ 73. (Ophævet).[(324)](#bookmark735)

§ 73 A. Overskud, som fremkommer ved afhændelse af en fast ejendom, der er overtaget som led i skatteinddrivelse, udloddes til den pågældende skyldner, efter at der er foretaget modregning med eventuelle yderligere statslige tilgodehavender.

§ 73 B. Personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbe­skatningsoverenskomst, kan vælge henstand med betaling af den

skat, der beregnes efter § 10, når skatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS.[(325)](#bookmark736)

Stk. 2. Henstand efter stk. 1 er betinget af, at personen rettidigt afgiver oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekon­trollovens § 2 for det indkomstår, hvori aktivet udgår af dansk be­skatning. Valg af henstand skal meddeles sammen med afgivelsen af disse oplysninger. Forlænges oplysningsfristen efter skattekon­trollovens § 14, stk. 1, skal oplysninger og beholdningsoversigt være afgivet inden den nye frist.[(326)](#bookmark740)

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen kan se bort fra overskridelse af oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 11, jf. § 13, jf. stk. 2.

§ 73 C. Ved henstand efter § 73 B etableres der en henstandssaldo. Henstandsbeløbet udgøres af den beregnede skat for de aktiver, der er udgået af dansk beskatning i indkomståret.[(327)](#bookmark743)

Stk. 2. Henstandsbeløbet skal afdrages, i takt med at der af de ak­tiver, som henstandssaldoen vedrører, oppebæres indtægt, herunder realiserede gevinster ved en afståelse m.v., som skulle have været medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis ak­tivet fortsat havde været omfattet af dansk beskatning. Overførsler, der ville have været omfattet af § 73 B, stk. 1, hvis der var tale om en overførsel fra Danmark, medfører ikke, at aktiverne anses for afstået. Afdrag efter 1. pkt. opgøres som skatteværdien af den op­gjorte indtægt beregnet efter reglerne for begrænset skattepligtige med fast driftssted i Danmark. Der skal dog pr. indkomstår mindst betales et afdrag opgjort som 1/7 af det henstandsbeløb, der udgjor­de saldoen ved henstandssaldoens etablering. Henstandssaldoen nedskrives med afdragsbeløbet, når det er betalt, idet saldoen dog ikke kan afdrages til et mindre beløb end 0 kr. Ved afståelse af et eller flere identiske aktiver, hvoraf ikke alle er omfattet af henstands­ordningen, anses de aktiver, som er omfattet af henstandsordningen, for afstået først.[(328)](#bookmark744)

Stk. 3. Bliver et aktiv, der er omfattet af en henstand efter § 73 B, på ny omfattet af dansk beskatning, og er der på dette tidspunkt fortsat en henstandssaldo, eller er alle de aktiver, som en henstands­saldo vedrører, afstået, og henstår der herefter fortsat en saldo, skal det resterende henstandsbeløb afdrages efter reglerne i stk. 2, idet stk. 4-8 finder tilsvarende anvendelse.[(329)](#bookmark737)

Stk. 4. Bliver en person, der har fået henstand efter § 73 B, efter­følgende skattemæssigt hjemmehørende i et land, der ikke er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatnings­overenskomst, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien af de aktiver, der er omfattet af henstanden efter § 73 B, forudsat at aktiverne ikke befinder sig eller kommer til at befinde sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Bliver aktiver, der er omfattet af henstanden efter § 73 B, overført til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, sidestilles dette med en afståelse til handelsværdien på overførselstidspunktet.

Stk. 5. Ved personens død forfalder det resterende beløb på hen­standssaldoen til betaling.

Stk. 6. Personen skal afgive oplysninger efter skattekontrollovens § 2 for hvert år, hvor der er en positiv henstandssaldo. Samtidig med afgivelsen af disse oplysninger skal der gives oplysninger om, i hvilket land personen er skattemæssigt hjemmehørende ultimo indkomståret, og i hvilket land de aktiver, der er omfattet af en henstand efter § 73 B, befinder sig ultimo indkomståret. Oplysnings­fristen er angivet i skattekontrollovens § 11, jf. § 13. Afgives op­lysningerne efter skattekontrollovens § 2 ikke rettidigt, bortfalder henstanden, og det beløb, der står på henstandssaldoen, forfalder til betaling. Told- og skatteforvaltningen kan se bort fra overskri­delse af oplysningsfristen efter skattekontrollovens § 11, jf. § 13.

Stk. 7. Fristen for betaling af beløb omfattet af stk. 2 og 5 er den 1. september i kalenderåret efter henholdsvis overførselsåret og dødsåret eller ved forskudt indkomstår den 1. september i kalender­året efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Betaling senest den 20. i den måned, hvori beløbet efter 1. pkt. forfalder til betaling, anses for rettidig. Betales beløbet ikke rettidigt, finder § 63, 1. pkt., anvendelse.

Stk. 8. Henstandsbeløbet forrentes med en rentesats på 1 procent­point over Nationalbankens diskonto, dog mindst med 3 pct. p.a. Ved betaling af renten finder stk. 7 tilsvarende anvendelse.[(330)](#bookmark738) § 73 D. Told- og skatteforvaltningen kan, når forholdene i ganske særlig grad taler derfor, meddele henstand med skatter, som perso­ner, selskaber, foreninger m.v. er pålignet eller har skullet indehol- de.[(331)](#bookmark739)

§ 73 E. Personer kan få henstand med betaling af skatter og arbejds­markedsbidrag beregnet efter ligningslovens § 28, når skattebereg­ningen skyldes ophør af skattepligt efter § 1, skift af skattemæssigt hjemsted efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsove­renskomst til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland eller ophør af skattepligt efter § 2, stk. 1, nr. 1-3 eller nr. 7, eller § 2, stk. 2.

Stk. 2. [(332)](#bookmark741) Henstand efter stk. 1 er betinget af, at der ved fraflyt­ning m.v. afgives oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2. Forlænges oplysningsfristen efter skatte­kontrollovens § 14, stk. 1, skal oplysninger og beholdningsoversigt være afgivet inden den nye frist. Henstand er endvidere betinget af, at der ved senere hel eller delvis udnyttelse eller afståelse af købe- og tegningsretterne omfattet af ligningslovens § 28 afgives oplysninger til told- og skatteforvaltningen om det modtagne veder­lag, og at der ved senere hel eller delvis afståelse af aktiverne afgi­ves oplysninger til told- og skatteforvaltningen om gevinsten eller tabet på disse. Såfremt der ikke ønskes omberegning efter lignings­lovens § 28, stk. 7, er det dog alene en betingelse, at der indgives meddelelse til told- og skatteforvaltningen om afståelsen eller ud­nyttelsen.

Stk. 3. Såfremt personens fraflytning m.v. sker til et land, der ikke er omfattet af overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordi­ske lande om bistand i skattesager eller Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010, er henstand efter stk. 1 endvidere betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed. Sikkerheden skal stå i passende forhold til henstandsbeløbet og kan stilles i form af aktier, obliga­tioner optaget til handel på et reguleret marked, bankgaranti eller anden betryggende sikkerhed. Er personens fraflytning sket til et land, der er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst eller det i 1. pkt. nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der ikke er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, er fortsat henstand betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed, jf. 2. pkt. Er personens fraflytning sket til et land, der ikke er omfattet af den i 1. pkt. nævnte overenskomst eller det i 1. pkt. nævnte direktiv, og flytter personen efterfølgende videre til et land, der er omfattet af den nævnte overenskomst eller det nævnte direktiv, frigives den stillede sikkerhed efter anmodning. Stk. 4. Ved henstand med betaling af skatter beregnet efter lignings­lovens § 28 forfalder henstandsbeløbet, når købe- eller tegningsret­terne afstås eller udnyttes, eller den skattepligtige dør. Henstands­beløbet fragår i den slutskat, der indgår ved opgørelsen af restskat og overskydende skat efter §§ 60-62, jf. § 62 A.

Stk. 5. Betales henstandsbeløb ikke rettidigt, finder § 63, 1. pkt., anvendelse.

Stk. 6. Afgives oplysningerne efter skattekontrollovens § 2 eller meddelelse, jf. stk. 2, ikke rettidigt, bortfalder henstanden, og skatten anses for forfalden på det tidspunkt, hvor skatten ville være forfalden, hvis der ikke var givet henstand. Skatten forrentes efter

§ 63, 1. pkt., fra dette tidspunkt. Endvidere bortfalder retten til omberegning efter ligningslovens § 28, stk. 7.

Stk. 7. Såfremt købe- og tegningsretter omfattet af ligningslovens § 28 udløber uudnyttet, bortfalder henstandsbeløbet for disse købe- eller tegningsretter. Bortfald af henstandsbeløb efter 1. pkt. er be­tinget af, at der indgives meddelelse om udløbet til told- og skatte­forvaltningen inden udløbet af oplysningsfristen efter skattekontrol­lovens §§ 10 og 11, jf. § 13. I modsat fald anses henstandsbeløbet for forfaldent på tidspunktet for købe- eller tegningsrettens udløb. Reglerne i stk. 6, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 8. For personer, som den 28. februar 2015 havde henstand efter kildeskattelovens § 73 E, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. december 2010 som ændret ved § 5, nr. 2 og 3, i lov nr. 254 af 30. marts 2011 og § 11, nr. 2, i lov nr. 118 af 7. februar 2012, vedrørende betaling af en skat beregnet efter ejendomsavancebe­skatningslovens § 6 B, jf. lovbekendtgørelse nr. 1200 af 30. septem­ber 2013, finder stk. 2-6, dødsboskattelovens §§ 51 og 65 og ejen­domsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 3 og 4, jf. lovbekendtgø­relse nr. 1200 af 30. september 2013, anvendelse på henstanden. For personer, som den 28. februar 2015 havde henstand efter kilde­skattelovens § 73 E, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 1403 af 7. de­cember 2010 som ændret ved § 5, nr. 2 og 3, i lov nr. 254 af 30. marts 2011 og § 11, nr. 2, i lov nr. 118 af 7. februar 2012, vedrø­rende betaling af en skat beregnet efter afskrivningslovens § 40 D, jf. lovbekendtgørelse nr. 1106 af 9. september 2014, finder stk. 2­6 tilsvarende anvendelse på henstanden.[(333)](#bookmark742)

AFSNIT VIII. STRAFFEBESTEMMELSER

m.v.[(334)](#bookmark745)

§ 74. Med bøde[(335)](#bookmark746) straffes den, som forsætligt eller ved grov uagtsomhe[d(336)](#bookmark747)

1) undlader at opfylde pligt til at foretage indeholdelse af A­skat, arbejdsmarkedsbidrag, udbytteskat m.v., royaltyskat, renteskat eller skat som nævnt i § 65 B, stk. 1,[(337)](#bookmark748)

2) undlader rettidigt at afgive de i § 66, stk. 2, eller § 66 A, stk.

1, omhandlede oplysninger,

3) afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om de i § 66, stk. 2, eller § 66 A, stk. 1, omhandlede forhold, eller

4) anmoder om elektroniske skattekortoplysninger hos told- og skatteforvaltningen vedrørende personer, som man på anmod­ningstidspunktet ikke kan påregne at skulle udbetale A-ind- komst til.

Stk. 2. Begås overtrædelsen med forsæt til at unddrage det offentlige skat,[(338)](#bookmark749) eller foreligger der i øvrigt skærpende omstændighe- der,[(339)](#bookmark750) kan straffen stige til fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

§ 74 A. [(340)](#bookmark751)På samme måde som anført i § 74 straffes den, som undlader at følge et pålæg efter denne lovs § 86 A, stk. 1, eller § 86 B, stk. 1.

§ 75. [(341)](#bookmark752) På samme måde som anført i § 74 straffes den, som forsætligt eller groft uagtsomt

1) m odtager A-indkomst eller arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, uden at der er indeholdt A-skat eller arbejdsmar- kedsbidrag,[(342)](#bookmark753)

2) a fgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug for af­

gørelse efter § 45, stk. 1 og 3, § 48, stk. 7, § 49 B, stk. 3, § 51, § 52, stk. 5, eller § 53 eller i forbindelse med en af de i disse bestemmelser nævnte ansøgninger eller anmodninger fortier oplysninger af betydning for sagens afgørelse,

3) a fgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved beregning af passivposter efter § 33 D[(343)](#bookmark754) eller i forbindelse

med en sådan beregning fortier oplysninger af betydning for denne eller

4) u ndlader at afgive oplysninger om de i § 86, stk. 4 og 5, nævnte forhold eller afgiver urigtige og vildledende oplys­ninger om de i § 86, stk. 4 og 5, nævnte forhold.

§ 75 A. Virksomheder, der efter § 86, stk. 3, modtager et pålæg om indsendelse af regnskabsmateriale med bilag og undlader senest 4 uger efter den i pålægget fastsatte frist at efterkomme pålægget, straffes med bøde[(344)](#bookmark755).

Stk. 2. Virksomheder, der efter udløbet af 4-ugersfristen i stk. 1 modtager en skriftlig meddelelse fra told- og skatteforvaltningen om at efterkomme pålægget som nævnt i stk. 1, straffes med bøde, hvis pålægget ikke efterkommes senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse. Der straffes med bøde efter 1. pkt., indtil pålægget efterkommes[(345)](#bookmark756).

§ 76. I forskrifter, der udfærdiges i medfør af loven, kan der fast­sættes straf af bøde for overtrædelse af bestemmelser i forskrifter- ne.[(346)](#bookmark758)

§ 77. Der kan pålægges selskaber (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.[(347)](#bookmark759)

§ 78. I sager om overtrædelse af §§ 74-77, der behandles admini­strativt, jf. § 79, finder § 752, stk. 1, i lov om rettens pleje tilsvaren­de anvendelse.

Stk. 2. Ransagning i sager om overtrædelse af bestemmelserne i denne lov kan ske i overensstemmelse med retsplejelovens regler om ransagning i sager, som efter loven kan medføre frihedsstraf.

§ 79. Såfremt overtrædelsen ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, kan told- og skatteforvaltningen, tilkendegive den pågældende, at sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, såfremt han erkender sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig rede til inden for en nærmere angivet frist, der efter begæring kan forlæn­ges, at betale en i tilkendegivelsen angivet bøde.

Stk. 2. Med hensyn til den i stk. 1, nævnte tilkendegivelse finder bestemmelsen i retsplejeloven om indholdet af anklageskrift i poli­tisager tilsvarende anvendelse.

Stk. 3. Betales bøden i rette tid, eller bliver den efter stedfunden vedtagelse inddrevet eller afsonet, bortfalder videre forfølgning.

§ 79 A. Bøder i sager, der afgøres administrativt efter § 79, opkræves af told- og skatteforvaltningen og inddrives af restance­inddrivelsesmyndigheden.

Stk. 2. Bøderne kan inddrives ved indeholdelse i løn m.v. efter reglerne herom i kildeskatteloven. Der er udpantningsret for bøden.

AFSNIT IX. FORSKELLIGE BESTEMMELSER

§ 80. (Ophævet).

§ 81. (Ophævet).

§ 82. (Ophævet).

§ 83. [(348)N](#bookmark760)år A-indkomst udbetales gennem Lønmodtagernes Garantifond, påhviler det den, der skulle have foretaget indeholdel­se, såfremt udbetalingen ikke var foretaget af fonden, at indbetale som A-skat , arbejdsmarkedsbidrag og eventuelle lønindeholdte beløb efter reglerne i § 10 i lov om inddrivelse af gæld til det of­fentlige det beløb, som fonden efter § 2, stk. 1, 2. pkt. i loven om Lønmodtagernes Garantifond fratrækker forinden udbetalin- gen[(349)](#bookmark761). Reglerne om indeholdelse finder herved anvendelse i det omfang, de efter deres indhold er forenelige med foranstående.

Stk. 2. Når A-indkomst udbetales gennem en feriegarantiordning eller en kollektivt aftalt garanti for uforrentet opsparingsordning (fritvalgsordning), særlig feriefridagsordning eller søgnehelligdags­ordning, påhviler det den, der skulle have foretaget indeholdelse,

såfremt udbetalingen ikke var foretaget af den pågældende ordning, at indbetale den A-skat og det arbejdsmarkedsbidrag og eventuelle lønindeholdte beløb efter reglerne i § 10 i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, som den pågældende ordning fratrækker inden udbetalingen. Reglerne om indeholdelse finder herved anven­delse i det omfang, de efter deres indhold er forenelige med 1. pkt[(350)](#bookmark766).

Stk. 3. I forhold til indkomstmodtageren træder det beløb, som Lønmodtagernes Garantifond fratrækker efter § 2, stk. 1, 2. pkt., i lov om Lønmodtagernes Garantifond, og beløb, som feriegarantio­rdningen eller en kollektivt aftalt garanti for uforrentet opsparings­ordning (fritvalgsordning), særlig feriefridagsordning eller søgne­helligdagsordning fratrækker efter stk. 2, i stedet for A-skat, arbejds­markedsbidrag og eventuelle lønindeholdte beløb af indkom- sten[(351)](#bookmark757).

§ 84. Den indeholdelsespligtige skal skriftligt eller ved andet læs­bart medie holde modtageren af A-indkomst og arbejdsmarkedsbi­dragspligtig indkomst underrettet om indeholdelserne efter denne lov. Et pensionsinstitut m.v., der indeholder arbejdsmarkedsbidrag efter § 49 D, underretter for hvert kalenderår den bidragspligtige om størrelsen af arbejdsmarkedsbidraget. Skatteministeren fastsætter nærmere regler om underretning efter 1. og 2. pkt.[(352)](#bookmark762)

Stk. 2. Vægrer den indeholdelsespligtige sig ved at give den i stk. 1 nævnte underretning til modtageren, kan denne ved henvendelse til told- og skatteforvaltningen begære, at underretningen søges tilvejebragt ved told- og skatteforvaltningens mellemkomst. Under­retningen kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, der fastsættes af told- og skatteforvaltningen.

Stk. 3. Skatteministeren bestemmer, hvor lang tid de indeholdelses­pligtige skal opbevare de for underretningen fornødne bilag m.v.

§ 85. Told- og skatteforvaltningen fører registre over de indehol­delsespligtige.

Stk. 2. Enhver, der er indeholdelsespligtig efter afsnit V og VI, skal inden 8 dage give told- og skatteforvaltningen meddelelse om a) indtræden af indeholdelsespligt, b) ændringer, herunder ophør af indeholdelsespligt, og c) tilgang og afgang af modtagere af A-indkomst samt arbejds­markedsbidragspligtig indkomst.

Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om registrene efter stk. 1 og om indsendelse af oplysninger hertil, herunder kan pligten efter stk. 2, nr. 3, lempes.

Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen kan give den indeholdelses­pligtige et påbud om at efterleve de i stk. 2 fastsatte bestemmelser om at indgive meddelelser.[(353)](#bookmark763) Told- og skatteforvaltningen kan pålægge den indeholdelsespligtige daglige bøder efter § 87, indtil påbuddet efterleves.

Stk. 5. Påbuddet skal indeholde en henvisning til den relevante be­stemmelse og en anvisning af, hvilke konkrete handlinger eller foranstaltninger virksomheden skal gennemføre for at overholde den pågældende bestemmelse. Påbuddet gives skriftligt, og det skal fremgå heraf, at hvis påbuddet ikke efterleves inden for den angivne frist, kan modtageren heraf pålægges daglige bøder, indtil påbuddet efterleves.

§ 86. Told- og skatteforvaltningen forestår kontrollen med, at de indeholdelsespligtige overholder de pligter, de som indeholdelses­pligtige er pålagt efter denne eller andre skattelove (arbejdsgiver­kontrollen), og fastsætter de nærmere retningslinjer for kontrollens udførelse.

Stk. 2. [(354)](#bookmark765)Hvis det skønnes nødvendigt, har told- og skatteforvalt­ningen til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til hos de indeholdelsespligtige på stedet at gennemgå alt regnskabsmateriale og herunder at få forevist dokumenter af betyd-

ning for kontrollen. Adgangen til kontrol efter 1. pkt. omfatter alle indeholdelsespligtige, uanset om disse fører et egentligt regnskab eller ej. Adgangen til kontrol efter 1. pkt. omfatter også arbejdsste­der uden for den indeholdelsespligtiges lokaler, herunder transport­midler, der anvendes erhvervsmæssigt. I det omfang oplysningerne er registreret elektronisk, omfatter told- og skatteforvaltningens adgang også en elektronisk adgang hertil. Ejeren og de hos denne ansatte skal yde told- og skatteforvaltningen fornøden vejledning og hjælp ved kontrollen. Enhver indeholdelsespligtig, der fører regnskab, skal, hvad enten den pågældende ifølge lovgivningen er regnskabspligtig eller ej, på begæring af told- og skatteforvaltningen indsende sit regnskabsmateriale med bilag. Kontrol efter 1. pkt. kan dog ikke gennemføres på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig.

Stk. 3. Adgangen til eftersyn, fremlæggelse af dokumenter og ind­sendelsen af regnskabsmateriale med bilag kan gennemtvinges ved daglige bøder, der fastsættes af told- og skatteforvaltningen. Der kan pålægges daglige bøder, når Skatteforvaltningen har givet et pålæg om, at adgangen til eftersyn, fremlæggelsen af dokumenter og indsendelsen af regnskabsmateriale med bilag skal ske inden en fastsat frist, og fristen overskrides. De daglige bøder kan gives, indtil pålægget efterkommes eller der udstedes et bødeforelæg for overtrædelse af § 75 A, stk. 1 eller 2, som følge af at pålægget ikke efterkommes[(355)](#bookmark764).

Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen kan hos modtagere af A-ind- komst og af arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst indhente op­lysninger til brug ved kontrollen af indeholdelserne. Personer, der ved kontrollen skønnes at udføre beskæftigelse hos den indeholdel­sespligtige, har pligt til at oplyse navn, adresse, fødselsdato, om der består et ansættelsesforhold, og, hvor dette er tilfældet, ansæt­telsesperiode og løn- og ansættelsesvilkår.[(356)](#bookmark767) På forlangende skal personer, der ved kontrollen skønnes at udføre beskæftigelse på en arbejdsplads, oplyse deres cpr-nummer og forevise gyldig legitimation.[(357)](#bookmark768)

Stk. 5. Med henblik på kontrol af indeholdelsespligten efter denne og andre skattelove (arbejdsgiverkontrollen) har told- og skattefor­valtningen, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til arbejdssteder, hvor det skønnes at der udføres lønnet arbejde for en arbejdsgiver. Personer, der ved kontrol som nævnt i 1. pkt. skønnes at udføre beskæftigelse hos den pågældende arbejdsgiver, har pligt til at oplyse navn, adresse, fødselsdato, om der består et ansættelsesforhold, og, hvor dette er tilfældet, ansættelsesperiode og løn- og ansættelsesvilkår. Kontrol som nævnt i 1. pkt., kan dog ikke gennemføres på en ejendom, der alene tjener til privatbolig eller fritidsbolig.

Stk. 6. [(358)](#bookmark769)Politiet yder told- og skatteforvaltningen bistand til gennemførelsen af kontrollen efter stk. 2, 1. pkt., og stk. 5. Justits­ministeren kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler herom.

§ 86A. [(359)](#bookmark770) Told- og skatteforvaltningen kan pålægge en arbejds­giver at foretage daglig digital registrering af oplysninger (logbog) om de personer, der er beskæftiget hos den pågældende arbejdsgi­ver. Registreringen skal ske senest ved arbejdsdagens påbegyndelse. Stk. 2. Et pålæg om at føre logbog skal iværksættes, senest 3 hele hverdage efter at arbejdsgiveren har modtaget et skriftligt på- læg.[(360)](#bookmark772)

Stk. 3. Et pålæg om at føre logbog gives for en periode på 12 må­neder ad gangen[(361)](#bookmark774).

Stk. 4. Registrering af oplysningerne skal ske i indkomstregisteret, jf. § 3 i lov om et indkomstregister. Følgende oplysninger skal re­gistreres for hver enkelt beskæftiget:

1) Dato.

2) Navn og cpr-nummer.

3) Det beløb, der udbetales til eller godskrives den beskæftigede.

4) Starttidspunkt og forventet sluttidspunkt for beskæftigelsen den pågældende dag.

§ 86 B. Told- og skatteforvaltningen kan pålægge en arbejdsgiver at benytte en virksomhed, der er registreret som leverandør af lø­nadministrationsydelser efter regler, der er udstedt i medfør af lov om et indkomstregister, i forbindelse med virksomhedens lønadmi- nistration[(362)](#bookmark775).

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen fastsætter en frist på 1 uge for arbejdsgiverens bemærkninger til den påtænkte afgørelse efter stk.

1. E fter udløbet af den fastsatte frist underretter told- og skattefor­valtningen arbejdsgiveren om den trufne afgørelse.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningen afholder udgiften til leverandø­ren af lønadministrationsydelsen efter stk. 1. Arbejdsgiveren har pligt til at refundere udgiften efter 1. pkt..

Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen kan træffe afgørelse om, at ar­bejdsgiveren kun skal refundere en del af udgifterne efter stk. 3, hvis særlige forhold taler herfo[r(363)](#bookmark771).

Stk. 5. Opkrævningslovens almindelige regler om opkrævning af skatter og afgifter gælder også ved opkrævning af told- og skatte­forvaltningens udlæg til leverandøren af lønadministrationsydelsen hos arbejdsgiveren.

§ 86 C. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning videre­give oplysninger til enhver om, hvorvidt en virksomhed er registre­ret som indeholdelsespligtig for A-skat m.v. Videregivelse kan ske, når der i anmodningen angives cvr-nummer, SE-nummer, navn eller adresse på en virksomhed. Oplysningerne kan udleveres mundtligt, skriftligt eller elektronisk[(364)](#bookmark773).

§ 87. Told- og skatteforvaltningen kan pålægge ejeren af en virk­somhed eller den ansvarlige daglige ledelse heraf daglige bøder for manglende efterlevelse af påbud efter § 85, stk. 4 og 5. De daglige bøder skal udgøre mindst 1.000 kr. pr. dag.[(365)](#bookmark776)

§ 88. [(366)](#bookmark777)Skatteministeren bemyndiges til under forbehold af gensidighed at indgå aftaler med Færøerne og Grønland om, at personer, dødsboer, selskaber, foreninger, institutioner m.v., der har hjemting i den ene del af riget, skal foretage indeholdelse af kildeskat til den anden del af riget, for så vidt angår indkomst, som er omfattet af skattepligt efter skattelovgivningen i den anden del af riget.

Stk. 2. [(367)](#bookmark778)Skatteministeren bemyndiges til under forbehold af gensidighed at indgå aftaler med fremmede stater, som er omfattet af Rådets direktiv 2011/16/EU[(368)](#bookmark779) af 15. februar 2011 om admi­nistrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer, eller OECD's og Euro­parådets bistandskonvention (af 25. januar 1988), om, at foreløbige skatter, der i den ene stat er indeholdt i en indkomst, kan overføres til dækning af den anden stats skattekrav i samme indkomst.

Stk. 3. [(369)](#bookmark780)Skatteministeren fastsætter de nærmere regler om opkrævning og afregning af kildeskat i tilfælde, der er omfattet af aftaler, som nævnt i stk. 1 og 2. I det omfang bestemmelserne om A-indkomst, A-skat, arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst og arbejdsmarkedsbidrag efter deres indhold ikke er anvendelige, eller hvor praktiske hensyn i øvrigt taler derfor, kan ministeren fastsætte særlige regler om, hvorledes der skal forholdes med de omhandlede indkomst- og skattebeløb.

§ 89. [(370)](#bookmark781)Når forholdene i ganske særlig grad taler derfor, kan told- og skatteforvaltningen indrømme en skattepligtig midlertidig fritagelse for betaling af A-skat, B-skat eller arbejdsmarkedsbidrag. Fritagelsen kan gøres betinget af, at der svares renter med renten i henhold til opkrævningslovens § 7, stk. 2,[(371)](#bookmark782) med tillæg af 0,4 procentpoint pr. påbegyndt måned for den tid, fritagelsen omfatter.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kan meddele en person henstand med restskat m.v., der opkræves ved indregning efter § 61, stk. 3, hvis indregningen medfører, at der hos personen ikke ville kunne gennemføres inddrivelse ved en afdragsordning, der er baseret på personens aktuelle nettoindkomst, i tilfælde af forfalden gæld til det offentlige.[(372)](#bookmark784) Henstand gives med den del af restskatten m.v., hvormed den forskudsskat, der opkræves, efter at told- og skatte­forvaltningen har modtaget anmodningen om henstand, er blevet forhøjet.

§ 89 A. Personer, som har fået henstand med betaling af den del af formueskatten, der vedrører deres ejerbolig, efter reglerne i kil­deskattelovens § 89 A, jf. lovbekendtgørelse nr. 678 af 12. august 2002, har fortsat henstand efter stk. 2-7.[(373)](#bookmark792)

Stk. 2. Henstandsbeløbet beregnes som forskellen mellem formu­eskatten af den samlede formue og en formueskat beregnet af den samlede formue med fradrag af den del af formuen, der vedrører ejerboligen. Henstandsbeløbet fragår i den slutskat, der indgår i årsopgørelsen efter §§ 60-62, jf. § 62 A.

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 og 2 omfatter ejerboliger i faste ejendomme (herunder ejerlejligheder), som rummer en eller to selvstændige lejligheder, eller som benyttes til landbrug, gartneri, frugtplantage eller planteskole.

Stk. 4. Henstandsbeløbet forrentes med en årlig rente på 6 pct. Renten beregnes fra udløbet af det kalenderår, formueskatten ved­rører, og tilskrives henstandsbeløbet ved udgangen af hvert kalen­derår.

Stk. 5. Henstandsbeløbet forfalder til betaling ved den skattepligtiges død, jf. dog stk. 6, samt ved afhændelse af ejendommen. Det samme gælder, hvis ejendommen ikke længere benyttes som bolig for den skattepligtige eller dennes husstand. Såfremt den skattepligtige af­hænder sin ejerbolig og erhverver en ny, jf. stk. 3, kan henstands­ordningen vedrørende en tidligere ejerbolig dog forlænges, indtil den nyerhvervede bolig afhændes eller ikke længere benyttes som bolig for den skattepligtige eller dennes husstand.

Stk. 6. [(374)](#bookmark793) Henstandsordningen efter de i stk. 1-5 nævnte regler kan videreføres af en længstlevende ægtefælle efter en skattepligtig som omhandlet i kildeskattelovens § 89A, stk. 1, jf. lovbekendtgø­relse nr. 678 af 12. august 2002.[(375)](#bookmark794)

Stk. 7. Henstand med formueskatten efter stk. 1-4 kan endvidere begæres af ejere af en fast ejendom, der er undergivet fredning i henhold til bygningsfredningsloven. Det er dog en betingelse, at den pågældende ejendom helt eller delvis benyttes til bolig for ejeren, jf. stk. 3. Henstandsbeløbet forfalder til betaling ved den skattepligtiges død, jf. dog stk. 6, samt ved afhændelse af ejendom­men, såfremt den skattepligtige ikke på salgstidspunktet opfylder betingelsen for at opnå henstand efter stk. 1. Henstandsbeløbet forfalder ligeledes til betaling, såfremt ejendommen ikke længere benyttes som bolig for den skattepligtige eller dennes husstand.

Stk. 8. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler om opgørelsen af den del af formuen, der vedrører ejerboligen, om opgørelsen af henstandsbeløbet i øvrigt, samt om henstandsordningens gennem­førelse.

§ 89 B. (Ophævet).

§ 89 C. (Ophævet).

AFSNIT X.[(376)](#bookmark795) FORSKUDT INDKOMSTÅR

§ 90. Hvor den skattepligtige anvender et andet indkomstår end kalenderåret (forskudt indkomstår), ansættes den skattepligtige indkomst for et givet indkomstår efter de regler, der gælder for det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for, jf. dog § 98.

§ 91. Når skattepligten ophører for en person, som anvender et forskudt indkomstår, der udløber inden udgangen af det kalenderår,

som det træder i stedet for,[(377)](#bookmark783) foretages opgørelsen af skatteplig­tig indkomst, personlig indkomst, kapitalindkomst og arbejdsmar­kedsbidragspligtig indkomst og skatteberegningen efter reglerne i §§ 92-95.(307)

§ 92. Ophører skattepligten før den 1. januar i det forskudte ind­komstår, foretages den afsluttende ansættelse af indkomsten på grundlag af en opgørelse af indkomsten i perioden fra begyndelsen af det sidst afsluttede indkomstår til skattepligtens ophør.[(378)](#bookmark785)

§ 93. Hvis skattepligten ophører den 1. januar eller senere i det forskudte indkomstår, foretages den afsluttende ansættelse af ind­komsten på grundlag af en opgørelse af indkomsten i perioden fra slutningen af det sidst afsluttede indkomstår til skattepligtens op- hør.[(379)](#bookmark786)

§ 94. Den efter §§ 92-93 opgjorte indkomst omregnes således, at den kommer til at svare dels til et års indkomst, dels til indkomsten i en delperiode. Omregningen foretages såvel for den skattepligtige indkomst som for den personlige indkomst, kapitalindkomsten og den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst. Delperioden skal være af samme længde som perioden fra begyndelsen af det kalen­derår, hvori skattepligten ophørte, til ophørstidspunktet. Ved disse beregninger fremkommer henholdsvis helårsindkomsten og delår- sindkomsten.[(380)](#bookmark787)

Stk. 2. På grundlag af de opgjorte helårsindkomster beregnes helårsskat efter reglerne i personskattelovens §§ 6-9 og efter lov om arbejdsmarkedsbidrag. Af de herefter beregnede skatter betales så stor en del, som svarer til forholdet mellem delårsbeløbene og helårsbeløbene.

§ 95. [(381)](#bookmark788) Foreligger der indtægter eller udgifter, som ikke hører til den normale løbende indkomst, foretages indkomstopgørelsen og skatteberegningen efter reglerne i stk. 2-3.

Stk. 2. Helårsindkomsten og delårsindkomsten beregnes efter § 94. Ved beregningen ses der bort fra indtægter og udgifter, som er nævnt i stk. 1. Disse indtægter og udgifter tillægges og fradrages i den beregnede helårsindkomst og delårsindkomst. Herved frem­kommer henholdsvis den regulerede helårsindkomst og den regule­rede delårsindkomst.

Stk. 3. På grundlag af de opgjorte regulerede helårsindkomster be­regnes helårsskat efter personskattelovens §§ 6-9. Af de beregnede skatter betales så stor en del, som svarer til forholdet mellem de regulerede delårsbeløb og de regulerede helårsbeløb.

§ 96. Når skattepligten ophører for en person, som anvender et forskudt indkomstår, der udløber efter udgangen af det kalenderår, det træder i stedet for,[(382)](#bookmark789) foretages opgørelsen af skattepligtig indkomst, personlig indkomst, kapitalindkomst og af den arbejds­markedsbidragspligtige indkomst og skatteberegningen efter reg­lerne i §§ 93-95.

Stk. 2. Ophører skattepligten den 1. januar eller senere i det forskudte indkomstår, skal der for det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for, svares et helt års skat af de opgjorte helårsindkomster, henholdsvis de regulerede helårsind­komster. Herudover svares der for det kalenderår, hvori skatteplig­ten er ophørt, på grundlag af helårsindkomsterne et skattebeløb, der udgør så stor en del af helårsskatterne, som svarer til forholdet mellem den ved skattepligtens ophør forløbne del af dette kalenderår og hele kalenderåret.

§ 97. (Ophævet).

§ 98. I de i § 91 og § 96, stk. 1, omhandlede tilfælde foretages indkomstansættelsen og skatteberegningen efter de regler, der er gældende for det kalenderår, hvor skattepligten er ophørt.

Stk. 2. I det i § 96, stk. 2, omhandlede tilfælde foretages indkom­stansættelsen og skatteberegningen efter de regler, der gælder for det kalenderår, hvori indkomståret begynder. Den yderligere skat, der skal erlægges for det kalenderår, hvori skattepligten er ophørt, beregnes dog efter de for dette kalenderår gældende regler.

§ 99. Samlevende ægtefæller skal anvende fælles indkomstår for kalenderår, der begynder efter ægteskabets indgåelse.

Stk. 2. Hvis ægtefællernes indkomstår ved ægteskabets indgåelse ikke er sammenfaldende, skal en af dem ændre sit indkomstår, så at det bliver sammenfaldende med den anden ægtefælles indkomst- år.[(383)](#bookmark790) Ægtefællerne skal senest ved afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 vedrørende det kalenderår, hvori ægteskabet indgås, oplyse, hvilket fælles indkomstår de fremtidig agter at anvende. Er sådan oplysning ikke meddelt, fastsætter told- og skatteforvaltningen, hvilket af de af ægtefællerne hidtil benyttede indkomstår, der fremtidig skal anvend­es af begge ægtefæller.

Stk. 3. Bestemmelsen i stk. 2, 2. pkt., finder ikke anvendelse ved omlægning af indkomstår efter § 22, stk. 2, jf. denne bestemmelses 5. pkt., hvis det indkomstår, som ønskes omlagt, udløber før ægte­fællernes oplysningsfrist efter skattekontrollovens §§ 10 og 11, jf. § 13.

§ 100. For det kalenderår, hvori ægteskabet er indgået, ansættes indkomsten på grundlag af det hidtil anvendte indkomstår. Hvor bestemmelsen i § 99 medfører, at en ægtefælle ophører med at an­vende forskudt indkomstår, ansættes indkomsten for det indkomstår, der træder i stedet for det kalenderår, hvori ægteskabet indgås, på grundlag af en opgørelse af indkomsten i perioden fra det forskudte indkomstårs begyndelse til udgangen af kalenderåret.[(384)](#bookmark791) Reglerne i §§ 94-95 om omregning af indkomsten til et års indkomst forinden skatteberegningen finder tilsvarende anvendelse. Den af helårsindkomsterne, henholdsvis de regulerede helårsindkomster, ved udgangen af den pågældendes indkomstår beregnede skat svares med beløbet for et år.

§ 101. (Ophævet).

§ 102. (Ophævet).

§ 103. (Ophævet).

§ 104. (Ophævet).

§ 105. (Ophævet).

§ 106. (Ophævet).

§ 107. (Ophævet).

§ 108. (Ophævet).

§ 109. (Ophævet).

§ 110. (Ophævet).

§ 111. (Ophævet).

§ 112. (Ophævet).

§ 113. (Ophævet).

AFSNIT XI. BESTEMMELSER OM IKRAFTTRÆ­

DEN m.v.

§ 114. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler, der er nød­vendige til lovens gennemførelse.

§ 115. Tidspunktet for lovens ikrafttræden fastsættes ved lov.[(385)](#bookmark796)

§ 116. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

[(1)](#bookmark3) I afsnit I er reglerne om betingelserne for personers skattepligt til staten samlet. Princippet efter kildeskatteordningen er, at skattepligten består netop i den periode, hvori skattepligtsbetingelserne er opfyldt, jf. § 6. Se hertil cirk 1988 135 kap. 1. Skattepligtsreglerne er behandlet i Thøger Nielsen: Ind­komstbeskatning II, s. 112-173, \*\*Anders Nørgaard Laursen, Lærebog om indkomstskat, 19. udg., 2021, kap. 26 og 37, Thøger Nielsen og Gustaf Lindencrona: Det internationale generationsskifte, 1983, Edward Anders­son, Nils Mattsson, Aage Michelsen og Frederik Zimmer: Det nordiska skatteavtalet med kommentarer, 2. udg. 1991, Malene Kerzel: Skatteretten 1, 9. udg., 2021, afsnit V, kap. 1 og 2., Niels Winther-Sørensen: Beskatning

af international erhvervsindkomst - Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000, Peter Koerver Schmidt, Michael Tell og Katja Dyppel Weber: Interna­tional skatteret, 2015, kap. 2, Aage Michelsen, Anders Nørgaard Laursen og Anja Svendgaard Dalgas: International Skatteret, 4. udg., 2017, kap. 7 og 11, Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm: Lempelse af dobbelt­beskatning, 2002 samt JV afsnit C.F.

[(2)](#bookmark7) Omfanget af den fulde skattepligt i Danmark står og falder med fortolkningen af bopælsbegrebet i nr. 1. Hvad der skal forstås ved bopæl defineres ikke nærmere i kildeskatteloven. Det fremgår imidlertid klart af motiverne til kildeskatteloven, jf. cirk 1988 135, at bopæl skal forstås på samme måde som efter statsskatteloven. I det nævnte cirkulære hedder det bl.a.: »Ved af­gørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, følges hidtidig praksis, dvs. at der navnlig lægges vægt på, om den pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet at han agter at have hjemsted her«. Der er med andre ord tale om et bredt tilknytningskrite­rium, hvor der både lægges vægt på objektive og subjektive tilknytningspunk­ter. I tilfælde af dobbeltdomicil må det afgøres af dobbeltdomicilklausulen i de af Danmark indgåede bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, om det er Danmark eller det andet land, der skal have beskatningsretten som domicilland. I SKM 2022.35 Ø fandt landsretten ikke, at den i sagen omhand­lede skatteyder havde godtgjort, at han i 2009 havde opgivet sin danske bopæl. Landsretten fastslog, at skatteyderen havde de stærkeste personlige og økonomiske interesser i Danmark, hvorfor beskatningsretten tilkom Danmark, jf. artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz.

Den vigtigste ingrediens i det brede tilknytningskriterium er, om skatteyderen objektivt set har en bolig stående til rådighed i Danmark, jf. hertil bl.a. TfS 1990 465 H, TfS 1996 51 H, TfS 2001 369 H, TfS 2001 493 H samt SKM 2004.257 H. Det forudsættes derved, at ejendommen overhovedet egner sig som bolig, jf. hertil SKM 2013 543 Ø, hvor en landbrugsejendom var uegnet som bolig, og hvor skatteyderen ikke fandtes at have til hensigt at have hjemsted i landet. Se desuden SKM 2019.118 B.

Hvad der nærmere ligger i rådighed beror på en konkret vurdering. En helt kortvarig rådighed over en helårsbolig vil kunne føre til, at bopæl ikke anses at foreligge. Der må således stilles krav om rådighed af en vis tidsmæssig udstrækning. Se hertil SKM 2022. 154 SR, hvor en skatteyder havde opholdt sig skiftevis hos familie, venner og bekendte over en samlet periode på 15 måneder men aldrig mere end 1-2 måneder hvert sted. Skatterådet fandt henset til de kortvarige ophold ikke, at skatteyderen som følge heraf opnåede bopæl i Danmark. Derimod fastslog Skatterådet, at et ophold hos en kæreste på mere end 3 måneder indebar, at skatteyderen måtte anses for fuldt skat­tepligtig. Ved rådighedsvurderingen kan det desuden spille ind, om det er skatteyderen selv, der har opnået rådighed over en bolig eller om det er en arbejdsgiver, der har stillet den til rådighed.

Det har været omtvistet, om et sommerhus kan opfylde kravet om bolig i objektiv forstand. Dette anses i almindelighed ikke at være tilfældet, jf. således JV afsnit C.F.1.2.1. og C.F.1.2.3. Afgørende er ikke, om skatteyderen efter offentligretlige regler lovligt kan benytte sommerhuset hele året eller ej, men om vedkommende faktisk gør det, jf. hertil TfS 1996 51 H og TfS 2001 369 H, hvor Højesteret i begge domme – udover at fremhæve sommerhusenes objektive egnethed som helårsboliger – tillige fremhævede den faktiske be­nyttelse af sommerhusene. Se desuden SKM 2018.156 SR, hvor Skatterådet tillige fastslog, at det afgørende i forhold til sommerhuse er, om sommerhuset de facto anvendes som helårsbolig. Skatterådet har i TfS 2006 518 SR med henvisning til TfS 2005 821 LSF udtalt, at en folkepensionist, der efter planloven havde ret til at anvende sommerhuset som helårsbolig, ikke ville ophøre med at være fuldt skattepligtig, så længe den pågældende efter fraflyt­ning stadig ejede sommerhuset. Et tilsvarende resultat nåede Skatterådet i SKM 2001 153 SR. \*\*I styresignalet SKM 2017 399 SKAT beskrives en ændring af praksis for at statuere bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, når en pensionist efter planloven har erhvervet ret til at anvende som­merhuset hele året. Skattestyrelsen lægger herefter ikke længere vægt på den formelle ret, der følger af planlovens regler for sommerhuse, men lægger i

stedet vægt på sommerhusets nuværende og tidligere benyttelse. Styresignalet fik virkning fra 2017–06–15, hvor de nye regler i planloven om pensionisters anvendelse af sommerhuse træder i kraft. Se om styresignalet Malene Kerzel i TfS 2017 408: "Om bopæl og sommerhuse i forbindelse med til- og fraflyt­ning" samt Anders Nørgaard Laursen i SR skat 2017 198.

Benytter den pågældende kun sommerhuset som feriebolig i forbindelse med ophold i Danmark, foreligger der ikke bopæl i skatteretlig forstand, jf. hertil SKM 2007 533 Ø. I sagen var et ægtepar pr. 2003-05-01 flyttet til Schweiz, og manden ejede to danske selskaber, der drev en mindre spansk virksomhed, der var under afhændelse. Begge var pensionister, og de ejede et større sommerhus i Danmark, som ikke lovligt kunne anvendes til helårsbenyttelse. De havde kun anvendt sommerhuset i sommerperioden. Det kunne ikke an­tages, at bopæl var opretholdt i Danmark og forskudsansættelserne blev æn­dret. Benytter skatteyderen derimod sommerhuset til andet end ferieophold f.eks. i forbindelse med ophold i Danmark i arbejdsmæssig eller anden øko­nomisk sammenhæng, kan et sommerhus efter omstændighederne konstituere en bopæl i Danmark. I SKM 2016 10 H var spørgsmålet, om skattepligt var indtrådt i forbindelse med en skatteyders erhvervelse af et sommerhus i Danmark. Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet som helårsbolig, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, som muliggjorde helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at skatteyderen havde arbejdet og opholdt sig i Danmark i et større omfang end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, hvorfor skattepligten blev anset for indtrådt. I SKM 2018.520 H havde et ægtepar havde meldt flytning til Schweiz, og de havde selvangivet sig som begrænsede skattepligtige til Danmark. For byretten og landsretten omhandlede sagen også, om ægteparret var skattepligtige til Danmark. Både byretten og landsretten fastslog, at det var tilfældet. Landsrettens flertal fandt dog, at ægteparret ikke havde handlet groft uagtsomt, og at der derfor ikke var grundlag for ekstraordinær genopta­gelse. Højesteret fandt, at ægteparret ved at indrettet sig som fastslået af landsretten og ved at have indgivet selvangivelse som begrænsede skatteplig­tige groft uagtsomt havde bevirket, at skattemyndighederne havde foretaget skatteansættelserne på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. At ægteparret havde indhentet advokatrådgivning vedrørende den planlagte fraflytning kunne ikke føre til at andet resultat. I SKM 2018.156 SR fastslog Skatterådet, at skatteyders fulde danske skattepligt var ophørt i forbindelse med fraflytning efterfulgt af salg af boligen i Danmark. Skatterådet fastlog endvidere, at skatteyders fulde danske skattepligt ville genindtræde i forbindelse med er­hvervelse af et sommerhus eller et kolonihavehus i Danmark, idet dette skulle anvendes i forbindelse med arbejdsophold i Danmark. I SKM 2019.42 Ø fandt Landsretten, at skatteyderens sommerhus, som var erhvervet i tilknyt­ning til skatteyderens flytning til Frankrig og som efter landsrettens vurdering måtte sidestilles med en helårsbolig, udgjorde en bopæl for skatteyderen. Det blev i den forbindelse tillagt betydning, at skatteyderen i de omhandlede indkomstår havde opholdt sig i sommerhuset i perioder året rundt. I SKM 2010 47 V ansås en skatteyder, deri 2000 flyttede til en lejet bolig i Tyskland, og som vendte tilbage til Danmark i 2003, for at have bevaret sin fulde skattepligt i den mellemliggende periode. Der blev lagt vægt på, at han ejede sommerhus i Danmark, og at hans eneste erhvervsinteresse stammede fra et selskab, der havde forretningslokaler i Danmark og hvor han opholdt sig i betydeligt omfang, samt at han opretholdt forholdet til sin datters mor i Danmark.

Selv om en skatteyder ikke direkte ejer en bolig i Danmark, kan den pågæl­dende have bopæl i Danmark. Dette gælder f.eks., hvis vedkommende har kontrollen over et aktieselskab, der ejer en bolig, hans endnu samlevende ægtefælle eller papirløse samlever(ske) eller forældre har en bolig her i Danmark. I TfS 1998 606 H arbejdede skatteyderen på en boreplatform i Mellemøsten, således at han på skift arbejdede 28 dage og holdt fri 28 dage. Han havde en datter med en herboende kvinde. Han betalte bidrag til barnet. Han havde postadresse hos barnets moder, og han ejede fast ejendom og pengeindeståender i Danmark. Ved landsretten blev det lagt til grund, at

skatteyderen fortrinsvis tilbragte fridagene hos sit barn og dettes moder. Under disse omstændigheder fandt landsretten, at skatteyderen havde bevaret en sådan kvalificeret tilknytning til Danmark, at han havde bopæl her i skat­teretlig forstand. Til brug for Højesteret blev der afgivet nye vidneforklaringer. Højesteret fandt herefter ikke, at han i de i sagen omhandlede indkomstår levede i et samlivsforhold af ægteskabslignende karakter med kvinden. Mandens adgang til at besøge kvinden kunne ikke - heller ikke sammen med hans tilknytning til Danmark i øvrigt - føre til, at han havde erhvervet bopæl i Danmark efter § 1, stk. 1, nr. 1, sammenhold med § 7, stk. 1.

I SKM 2001 388 H fraflyttede en skatteyder 1984-06-25 sin ejerlejlighed i København og flyttede til Spanien. Ejerlejligheden blev solgt i december 1984 til overtagelse 1985-03-01. Skatteyderen solgte tillige en anden ejerlej­lighed til et anpartsselskab, hvori skatteyderen var direktør. Anpartsselskabet erhvervede samtidig yderligere en lejlighed i samme ejendom. Skatteyderen købte i juni 1984 et sommerhus i Græsted. Højesteret fandt, at skatteyderen ikke havde godtgjort, at hun havde opgivet sin bopæl i Danmark i perioden indtil 1985-12-31. At skattemyndighederne havde anerkendt, at skatteyderen ikke havde bopæl i Danmark i de følgende år, kunne ikke føre til et andet resultat. Efter en samlet bedømmelse af skatteyderens tilknytning til henholds­vis Danmark og Spanien fandt Højesteret herefter, at skatteyderen måtte anses som hjemmehørende i Danmark i den omhandlede periode. Se endvidere SKM 2008 29 V, hvor en skatteyder havde afhændet sin danske ejendom, således at den efter salget var ejet i sameje mellem hans samlever, hans datter og et selskab, hvor skatteyderen var medstifter og i en periode og så var be­styrelsesmedlem og administrerende direktør. Landsretten fandt, at skattey­deren fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark, hvorved retten bl.a. henså til, at skatteyderen havde en tilbagekøbsret til ejendommen, og at han på grundlag af en aftale med samleveren reelt kunne disponere over ejendommen. I det omfang en skatteyder ved fraflytning udlejer eller fremlejer sin hidtidige bolig i Danmark uopsigeligt for en periode på mindst 3 år ses der ifølge ad­ministrativ praksis bort fra denne bolig ved vurderingen af hvorvidt bopæl er opgivet. Skatteyderen kan støtte ret på denne administrative praksis, hvorimod skattemyndighederne er forpligtede til at foretage en konkret vur­dering af, hvorvidt bopæl er opgivet i en situation, hvor skatteyderen f.eks. alene har udlejet sin bolig uopsigeligt i en 2 års periode. I SKM 2006 50 V fastslog landsretten, at det påhvilede sagsøgeren at godtgøre, at han havde opgivet bopælen i Danmark i indkomståret 2000. Sagsøgeren havde siden 1997 været bosat og arbejdede uden for Danmark, men havde samtidig bevaret rådigheden over en lejelejlighed i Danmark. Han anvendte lejligheden under ophold i Danmark to til tre gange om året i perioder af 10-12 dages varighed. Lejligheden blev ikke anvendt af andre. I SKM 2014.808 LSR havde skattey­deren udlejet sin lejlighed uopsigeligt i 2 år i forbindelse med flytning til USA. Lejligheden blev efterfølgende solgt. Landsskatteretten anså den fulde skattepligt for ophørt i forbindelse med fraflytningen, idet skatteyderen var blevet ansat på et universitet i USA for en periode på 3 år med mulighed for forlængelse, at arbejdet forudsatte skatteyderens tilstedeværelse i USA, at skatteyderen havde erhvervet bolig i USA, at skatteyderens lejlighed i Dan­mark var blevet lejet ud i så lang en periode, som andelsforeningen tillod, at lejligheden efterfølgende blev solgt, at skatteyderen ikke på noget tidspunkt efter sin flytning havde anvendt lejligheden, og at skatteyderen ikke bortset fra lejligheden havde økonomiske interesser af betydning i Danmark ligesom skatteyderen fortsat opholdt sig og arbejdede i USA.

Såfremt skatteyderen sætter sin bolig til salg vil udgangspunktet være, at der fortsat er rådighed over en bolig. Tømmes boligen imidlertid for indbo synes det imidlertid berettiget at se bort fra huset som en bolig.

Afgørelsen U 1982 708 Ø er et illustrativt eksempel på, at bopælsbegrebet i dansk skatteret beror på et bredere tilknytningskriterium. En skatteyder, der sammen med sin familie var rejst til Brasilien for at tiltræde en stilling som direktør der, bevarede en bolig og vendte efter 2 års ophold i Brasilien tilbage til Danmark. Tilbageflytningen skyldtes risikoen for barns sygdom i Brasilien samt ægteskabelige problemer. Landsretten statuerede, at skatteyderen ikke under opholdet i Brasilien var skattepligtig i Danmark til trods for, at han ubestridt havde en boligmulighed i Danmark.

Det er ikke i sig selv afgørende, hvem der ejer den bolig som skatteyderen har rådighed over. Således vil også et værelse hos forældre kunne anses for en bolig i det omfang skatteyderen har rådighed herover. Bolig hos forældrene blev dog ikke anset for foreligge i TfS 1994 497 LSR. Det modsatte resultat nåede Landsskatteretten frem til i TfS 2001 137 LSR, idet skatteyderen efter afrejse til USA fortsat havde en boligmulighed hos forældrene, og idet han efter hjemkomsten boede hos forældrene. I TfS 2003 71 LSR fandtes en skatteyder ligeledes at have erhvervet bopæl i Danmark i januar 1998, hvor han flyttede ind hos sin moder, hvor han havde 2 værelser til rådighed. I SKM 2008 432 Ø fandt landsretten, at en lastbilchauffør, der havde meldt flytning til England, fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark. Landsretten lagde vægt på, at skatteyderen, der var 22 år, rådede over en bolig hos foræl­drene i samme omfang som tidligere. Landsretten fandt, at skatteyderen var fuldt skattepligtig til Danmark, og da han havde den stærkeste personlige til Danmark, tilkom beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten Danmark. Se også SKM 2010 78 H, hvor en skatteyder, der var russisk gift, og som havde ophold i Danmark, Rusland og Letland, som følge af sin til­knytning var blevet anset for fuldt skattepligtig heri landet. Højesteret lagde vægt på, at skatteyderen havde længerevarende ophold i Danmark, hvor der fra lokaler blev drevet erhvervsvirksomhed, ligesom der blev lagt vægt på, at skatteyderen havde boligmulighed i Danmark.

Flytter en ægtefælle til udlandet, uden at den anden ægtefælle flytter med anses bopæl alene for opgivet, hvis samlivsophævelsen er begrundet i uove­rensstemmelse, medmindre konkrete forhold foreligger, hvilket var tilfældet i SKM 2013 394 Ø, der vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en skatteyder kunne anses for at have opgivet sin fulde skattepligt til Danmark. Skatteyderen flyttede til Spanien på et tidspunkt, hvor hans ægtefælle forblev i Danmark i et hus ejet af hende. Ægtefællens forbliven i Danmark skyldtes bl.a., at parrets datter var afgået ved døden efter kort tids sygdom og havde efterladt sig tre børn i alderen 1-5 år. Ægtefællen blev i Danmark for i en periode at tage sig af disse børnebørn. Landsretten fandt efter en samlet konkret vurde­ring, at ægtefællens fortsatte ophold i Danmark skyldtes særlige forhold af midlertidig karakter. På dette grundlag, og da skatteyderens øvrige tilknyt­ningsmomenter til Danmark var af underordnet betydning, ansås skatteyderen ikke for at have bevaret sin bopæl i Danmark. Se modsat SKM 2018.290 B, hvor en ægtefælle var forblevet i parrets fælles ejendom i Danmark på pga. fælles barns handicap, men hvor dette ikke blev tillagt betydning, da det ikke var et forhold af midlertidig karakter. Retten fandt på den baggrund ikke at den fulde skattepligt var ophørt.

Bopælsspørgsmålet har tillige været fremme i en række straffesager. Herom henvises til U 1987 888 H, TfS 1993 434 Ø, Jan Pedersen, Skatte- og afgifts­strafferet, 3. udg. 2009 s. 280 ff. og samme, Skatteudnyttelse, 1989 s. 606 ff. I SKM 2008 100 H blev en skatteyder som følge af forklaringerne under en straffesag anset som fuldt skattepligtig i Danmark. Det var uden betydning, at skatteyderen i de pågældende indkomstår havde selvangivet sig som fuldt skattepligtig i Tyskland, idet de tyske skattemyndigheder ikke havde foretaget en nærmere prøvelse heraf.

Personer, der modtager orlovsydelser i forbindelse med orlov til uddannelse, sabbat eller børnetilpasning, vil de fleste tilfælde bevare deres bopæl i Dan­mark, hvorfor orlovsydelserne vil være skattepligtige i Danmark, jf. TfS 1994 225 TS og hertil Bent Munch Pedersen, TfS 1994 305.

EU-tjenestemænd vedbliver med at være fuldt skattepligtige i Danmark, herunder af lejeværdien af deres eventuelle huse i et EU-land, idet fritagelsen for skattepligt kun gælder deres løn, vederlag og honorarer modtaget fra EU, jf. TfS 1988 319 LSR. I TfS 2001 442 TSS redegøres der for den skattemæs­sige behandling af EØS-borgere med sæsonarbejde i Danmark. Om TfS 2002 504 LR se noten til § 7, stk. 1.

I SKM 2005 79 H blev en skatteyder, hvis virksomhed havde adresse hos en dansk ægtefælle, anset for fuldt skattepligtig til Danmark. Danmark ansås endvidere for at være midtpunktet skatteyderens livsinteresser, hvorfor Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Tyskland og England havde beskatningsretten. Se tilsvarende SKM 2005 207 Ø.

I SKM 2007 375 V var det ikke bevist, at skatteyder havde opgivet sin bopæl i Danmark, idet han var tilmeldt ægtefællens adresse og havde været på denne 36 gange svarende til det af ham opgjorte befordringsfradrag. Han var derfor fuldt skattepligtig af beløb, som han havde modtaget som led i en forligsmæssig løsning vedr. salg af en navnerettighed. I SKM 2007 501 H blev det antaget, at en dansker, der i 1992-95 arbejdede i Belgien på en tids­begrænset kontrakt for Kommissionen, havde den stærkeste personlige og økonomiske tilknytning til Danmark, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 4. Han havde under ophold i Danmark udført arbejde for sin it-virksom- hed, der havde bidraget til virksomhedens indtægter. Hans kone og mindre­årige søn boede i Danmark, bortset fra året 1992. Han havde i 1991 meldt flytning til Belgien og havde frem til sommer 1993 boet i 2 forskellige lejlig­heder der.

I SKM 2009 30 H blev en professionel fodboldspiller anset for skattepligtig af en såkaldt sign on fee efter § 1, stk. 1, nr. 2, da han måtte antages at have taget ophold her i landet. Der var derimod ikke tilstrækkelige holdepunkter til at statuere bopæl i Danmark efter § 1, stk. 1, nr. 1, da han ikke havde er­hvervet fast bopæl i Danmark ved underskrivelsen af kontrakten og på dette tidspunkt fortsat havde tilknytning til England.

Om »sign on fees« se SKM 2007 370 SKAT. Det fremgår heraf, at SKAT har forladt sin tidligere opfattelse og nu finder, at »sign on fee« er vederlag for sportsudøverens tilsagn om udførelsen af et personligt arbejde i tjeneste­forhold, og at vederlaget er skattepligtigt på tidspunktet for påbegyndelsen af arbejdsforpligtelsen i Danmark. Se om sign on fees Jan Børjesson i SR- skat 2008 30: »Sign on fee for sportsudøvere – civilretligt og skatteretligt« samt Malene Kerzel i SR-skat 2015 194.

I SKM 2016 168 B påstod skatteyderen, at han havde opgivet sin skattepligt til Danmark i 2008 og 2009, hvor han til Folkeregistret havde registreret sig som fraflyttet til udlandet. Retten anførte om bevisbyrden, at i en fraflytnings­situation er det skatteyderen, der skal bevise, at han har opgivet sin bopæl i Danmark. Retten anførte endvidere, at denne bevisbyrde skærpes, hvis skat­teyderen senere flytter tilbage til den samme bolig i Danmark, som han angav, at han opgav ved sin udrejse. Bevisbyrden skærpes også, hvis skatteyderen ikke kan anvise noget andet land, hvor han efter udrejse fra Danmark har etableret ny bopæl på en sådan måde, at han er blevet skattepligtig dertil. Da sagsøgeren igen tilmeldte sig en adresse i Danmark, var det på samme adresse, som han tidligere havde været tilmeldt, og hvor hans kæreste gennem mange år havde bopæl. Sagsøgeren havde endvidere løbende indbetalt en del af sin løn til sin og kærestens fælleskonto, hvorfra almindelige leveom­kostninger, herunder omkostningerne til boligen, blev betalt. På dette grundlag var det ikke godtgjort, at sagsøgeren på noget tidspunkt havde op­givet sin bolig i Danmark, og han var derfor også fuldt skattepligtig til Dan­mark.

I SKM 2016.588 V fandt retten det ikke godtgjort, at skatteyderen, der var pilot, havde opgivet sin bopæl i Danmark i 2005, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, for at tage ophold i udlandet. Det blev tillagt betydning, at skatteyderen, da han i 2005 udfyldte en erklæring om fraflytning til Folkeregistret, ikke havde oplyst, at han fortsat var ejer af en helårsbolig i Danmark, og at han, da han i 2010 under en kontrolaktion blev stoppet, havde oplyst, at han opholdt sig i Dan­mark hos sin bror ca. 14 dage om måneden.

[(3)](#bookmark8) For de i nr. 2 nævnte personer indtræder skattepligten fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrunder skattepligten, jf. § 8, stk. 1. Se noterne hertil. Hvor det ikke allerede ved begyndelsen af et ophold her i landet er sikkert, at opholdet kommer til at strække sig over mindst 6 måneder, beskat­tes indtil videre efter reglerne for begrænset skattepligtige. Først når det viser sig, at opholdet vil blive udstrakt eller rent faktisk har strakt sig over mindst 6 måneder, foretages beskatningen - med virkning tilbage til opholdets be­gyndelse - efter reglerne for fuldt skattepligtige. Se hertil JV afsnit C.F.1.3. Det må anses for tvivlsomt, om sætningen »kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende« skal forstås i overensstemmelse med praksis vedrørende § 7, stk. 1, idet beskatning i givet fald vil kunne indtræde, selvom skatteyder opholder sig mere i udlandet end i Danmark. Se hertil Skatteretten 1, 9. udgave, afsnit V, kapitel 1.5.3.

Tager skatteyderen arbejde under opholdet i udlandet, afbrydes opholdet efter bestemmelsen. Det er det faktiske ophold her i landet, der er afgørende, og begrundelsen for opholdet, herunder om det er ufrivilligt, er uden betydning. I TfS 1986 313 LSR arbejdede en skatteyder som salgskonsulent i et dansk firma samtidig med, at han var bosat i Tyskland. Han arbejdede her i landet ugens 5 almindelige arbejdsdage fra mandag kl. 12 til fredag kl. 17, hvorefter han tilbragte weekenden hos familien i Tyskland. Landsskatteretten fandt, at regelmæssige ophold i hjemmet i Tyskland af den beskrevne karakter medførte, at skatteyderen ikke kunne anses for at have ophold her i landet i sammenhængende perioder på 6 måneder, hvorfor skatteyderen fik medhold. Se desuden SKM 2013.545 SR.

Personer, der tager ophold her i landet som turister eller i studieøjemed, bliver som regel først fuldt skattepligtige efter nr. 3, når de med eller uden afbrydelse har opholdt sig her i mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år, jf. § 8, stk. 2. Skattepligten indtræder i disse tilfælde først fra det tidspunkt, hvor opholdet har varet de 365 dage.

Udenlandsk arbejdskraft, der udfører arbejde på en boreplatform, anses ikke for at opholde sig i Danmark og opholdet vil derfor ikke være omfattet af bestemmelsen.

I TfS 1987 464 SKD er ufrivilligt ophold på grund af pasinddragelse anset for tilstrækkeligt til anvendelse af § 1, stk. 1, nr. 2.

I SKM 2009 30 H blev en professionel fodboldspiller anset for at have taget ophold her i landet, hvorfor han var fuldt skattepligtig til Danmark efter § 1, stk. 1, nr. 2. Se tilsvarende SKM 2015 346 Ø.

[(4)](#bookmark9) Skibe, der er optaget i Dansk Skibsregister, har hjemsted her i landet, jf. cirk 1988 135 pkt. 10. I SKM 2007 901 LSR ansås skattepligten til Danmark for opretholdt under en jordomrejse på et sejlskib af2 års varighed. Personen var efter ordlyden i KSL § 1, stk. 1, nr. 3, direkte omfattet af skattepligten, idet han varigt opholdt sig om bord på et skib, der havde hjemsted i Danmark. Der blev endvidere tillagt vægt, at det var klagerens hensigt at vende tilbage til Danmark efter jordomrejsen, og at familiens indbo var opbevaret hos venner og familie i Danmark i rejseperioden, hvorfor klagerens tilknytning blev anset for bevaret. Skatterådet har i SKM 2023.57 SR fastslået, at der ikke kan sluttes modsætningsvis fra cirkulæret, således at det er en betingelse for statuering af fuld skattepligt, at et skib er optaget i Dansk Skibsregister. I sagen var det omhandlede skib netop ikke optaget i skibsregisteret, da der var tale om et fritidsfartøj med en bruttotonnage på mindre end 20, som en dansk statsborger skulle anvende til en jordomsejling med sin familie. Uagtet dette fandt skatterådet, at skibet havde hjemsted i Danmark og dermed var omfattet af nr. 3 med den begrundelse, at skatteyderen var dansk statsborger, ligesom skibet ikke var registreret i udlandet.

[(5)](#bookmark10) Bestemmelsen, der navnlig tager sigte på diplomater og tjenestemænd under forsvarsministeriet, der beordres til tjeneste udenfor riget, finder ikke anven­delse på personer, der i den danske stats tjeneste udsendes til Færøerne eller Grønland. Bestemmelsen blev ændret ved L 2016 1554, hvorved betingelsen om dansk statsborgerskab er ophævet. Derved blev der sikret en skattemæssig ligestilling mellem danske og udenlandske statsborgere, der udsendes til tje­neste uden for riget af den danske stat. Udenlandske statsborgere vil således - som danske statsborgere - være skattepligtige til Danmark ved udsendelse til tjeneste uden for riget af den danske stat, region, kommune eller andre offentlige institutioner m.v., selv om de i forbindelse med udstationeringen eksempelvis har afhændet deres danske bopæl og ikke opholdt sig her i landet i minimum 6 måneder. Tilsvarende vil samlevende ægtefæller og hjemmebo­ende børn til personer udsendt til tjeneste uden for riget af den danske stat m.v. uanset statsborgerskab også være skattepligtige til Danmark, hvis de ikke er skattepligtige til fremmed stat efter reglerne for derboende personer. Ændringen har desuden betydet, at udenlandske statsborgere, der udsendes til tjeneste uden for riget af den danske stat, fremover ligesom danske stats­borgere er skattefri af udetillæg m.v., hvis betingelserne for skattefrihed i øvrigt er opfyldt.

I SKM 2006 713 SR bekræftede Skatterådet, at en lektor ikke var skattepligtig til Danmark af et persontilskud på 162.835 kr. årligt, som hun modtog fra Videnskabsministeriet under lektoratordningen i forbindelse med ansættelse

ved et udenlandsk universitet. Hun kunne ikke anses som udsendt af den danske stat og var dermed ikke skattepligtig efter § 1, stk. 1, nr. 4. Der var ikke hjemmel til at beskatte persontilskuddet som begrænset skattepligtig indkomst. Bestemmelsen i § 1, stk. 1, nr. 4, er bl.a. på den baggrund blevet præciseret ved L 2009 462. Af forarbejderne til loven fremgår det netop, at ændringen skyldes tvivl om, hvorvidt bestemmelsen også omfatter personer, som er udsendt af offentlige institutioner. Som eksempler herpå nævnes universiteterne og Danmarks Radio.

I SKM 2017.471 V blev en universitetsansat med bopæl i Danmark udstatio­neret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Det antoges, at Dan­mark i medfør af DBO'ens artikel 15 havde beskatningsretten til lønindtægten, og landsretten fastslog, at vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke ændre­de på, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i dobbeltbeskat­ningsoverenskomstens forstand. Landsskatteretten var nået til et andet resultat. Se desuden SKM 2014.160 Ø.

[(6)](#bookmark13) Det er således ikke muligt at fradrage finansieringsudgifter vedrørende an­skaffelse af aktiver, hvis afkast Danmark på grund afen dobbeltbeskatnings­aftale ikke kan beskatte, jf. hertil Aage Michelsen, Anders Nørgaard Lausen og Anja Svendgaard Dalgas, International skatteret, 4. udg., 2017, s. 173 ff.

Se også cirk 1997 82 (International beskatning) pkt. 5.1.

[(7)](#bookmark15) Bestemmelsen indebærer, at fradrag for bidrag til arbejdsløshedsforsikring for alle begrænset skattepligtige personer udvides til også at omfatte de dobbeltdomicilerede personer, der både er fuldt skattepligtige til Danmark og til et andet land, men som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for skattemæssigt hjemmehørende i et andet land.

[(8)](#bookmark16) § 2 opregner udtømmende de indtægtskategorier, der er begrænset skatteplig­tige i Danmark efter reglerne om skat af almindelig indkomst for fysiske personer og dødsboer.

[(9)](#bookmark20) Den begrænsede skattepligt gælder alle former for lønindkomst fra virksom­hed her i landet, når arbejdsgiveren enten har hjemting her i landet eller er skattepligtig af erhvervsvirksomhed med fast driftssted her, jf. § 44, litra b). Er arbejdet udført både i Danmark og i udlandet, beskattes den del af indkom­sten, der kan henføres til arbejdet i Danmark efter bestemmelsen. I forhold til afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende henvises til cirk 1994 129. For så vidt angår udenlandske kunstnere og artister m.fl. har statsskattedirektoratet villet tillægge længden af engagementet afgø­rende betydning for, om der består et tjenesteforhold mellem parterne og dermed for skattepligtsspørgsmålet. Dette er blevet underkendt af domstolene, jf.U 1973 151 H,U 1975 511 HogU 1981 349. I den sidste sag fik Kjøben­havns Sommer Tivoli medhold i, at nogle honorarer til udenlandske kunstnere ikke kunne anses som A-indkomst og dermed ikke for skattepligtige i Dan­mark. I præmisserne fremhævedes det, at det ikke kunne gøre nogen forskel heri, hvor lang varigheden af engagementet var. I TfS 2001 407 LSR ville Ligningsrådet beskatte en chefdirigent af hendes vederlag ved arbejde i Danmark i 8 uger som A-indkomst med henvisning til det nævnte cirkulære. Landsskatteretten statuerede, at skatteyderen var selvstændigt erhvervsdri­vende uden fast driftssted i Danmark, hvorfor hun ikke var begrænset skat­tepligtig i Danmark. Sml. dog TfS 1988 316 Ø, hvori vederlag til et cirkusor- kester blev anset som A-indkomst og dermed som begrænset skattepligtigt for orkestrets medlemmer, der var bosiddende i udlandet. I dommen blev der lagt vægt på, at cirkusdirektøren havde instruktionsbeføjelse over for orkestret. Det bemærkes at fuld skattepligt desuden vil kunne indtræde i det omfang opholdets varighed overstiger 6 måneder, jf. § 1, stk. 1, nr. 2.

I TfS 1998 556 LSR blev en journalist, der havde bopæl og arbejde i udlandet, ikke anset for skattepligtig af en honorarindtægt, da der ikke var tale om ve­derlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet.

I SKM 2008 475 SR bekræftede Skatterådet, at spørgeren var begrænset skattepligtig af en stay-on-bonus, som han fik udbetalt 12 måneder efter salg af aktiemajoriteten i arbejdsgiverselskabet. Skattepligten omfattede kun den del af bonussen, der kunne henføres til arbejde udført i Danmark.

Udenlandske gæsteforskere ved danske forskningsinstitutioner anses ikke for at være i et tjenesteforhold, hvis tre betingelser er opfyldt. Opholdet må således ikke overstige 3 måneder, ligesom gæsteforskeren alene må modtage beløb, som ikke overstiger Skatterådets satser samt beløb til dækning af rej­seudgiften til og fra Danmark. Endelig er det en betingelse, at gæsteforskeren under sit ophold i Danmark fortsat er i et ansættelsesforhold i hjemlandet og modtager vederlag herfor.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag, jf. § 2, stk. 3, 2. pkt. Ansatte ved det faste driftssted er begræn­set skattepligtige. Om udbetalingen af A-indkomst af en befuldmægtiget se § 46, stk. 4. Begrænset skattepligt opstår også i tilfælde, hvor lønudbetalingen sker direkte fra det udenlandske hovedkontor, når lønudgiften som driftsudgift skal henføres til den danske filials driftsregnskab. I SKM 2007 27 Ø blev det fastslået, at fastlæggelsen af Danmarks beskatningsret til lønindkomst i et fast driftssted skal afgøres på grundlag af definitionen af et fast driftssted i overenskomsterne med de enkelte arbejdstageres hjemlande. Dommen var udtryk for en underkendelse af tidligere praksis, jf. departementet udtalelse i TfS 1998 439. Den begrænsede skattepligt indtræder fra det tidspunkt, hvor skatteyderen har lønindtægt ved arbejde udført her i landet. Afgørende er i den henseende, hvornår arbejdet er påbegyndt, hvorimod tidspunktet for lønudbetalingen er uden betydning. Indgås der aftale om »sign on fee« ved underskrivelse af en kontrakt i udlandet, inden der påbegyndes ophold eller sker udøvelse af arbejdsaktivitet i Danmark, indtræder den fulde eller begræn­sede skattepligt af»sign on fee« til Danmark først, når opholdet eller arbejdet påbegyndes for arbejdsgiveren i Danmark. Den pågældende anses at påtage sig en forpligtelse til at påbegynde en ansættelse hos sin nye arbejdsgiver ved underskrivelsen af kontrakten. Derfor anses udbetalingen af »sign on fee« at være en udbetaling af forskud på løn, hvilket indebærer, at udbetaleren skal indeholde A-skat. Skattepligten efter nr. 1 må afgrænses i forhold til skattepligten efter nr. 3 om arbejdsudleje. Arbejdsudleje foreligger når en udenlansk arbejdstager er ansat hos en udenlandsk arbejdsgiver, der har indgået aftale med en dansk virksomhed om at stille de udenlandske arbejds­tagere til rådighed for udførelse af arbejde her i landet. Om afgrænsningen, se nærmere noten til § 2, stk. 1, nr. 3.

I SKM 2006 547 H modtog en i England bosiddende dansker vederlag for arbejde, som han udførte for et dansk selskab. Det blev antaget, at det samlede vederlag, som han modtog, var ydet for arbejde i det danske selskab og et tysk koncernforbundet selskab. Højesteret fastslog, at den sidstnævnte del af lønnen ikke kunne beskattes i Danmark, ligesom skattemyndighedernes fordeling af indkomsten ikke kunne kritiseres. I SKM 2007 308 H blev en direktør anset for begrænset skattepligtig af løn udbetalt af et selskab, der var hjemmehørende i Danmark, hvor selskabet også havde sit kontor. Direk­tøren havde en fritidsbolig i Sverige, som dagligt gjorde det muligt at arbejde i Danmark, hvor han også kunne overnatte. Der kunne på den baggrund op­stilles en formodning om, at direktøren havde udført lønarbejde i Danmark, som skulle beskattes i Danmark. Det lykkedes ikke direktøren at afkræfte denne formodning. Se endvidere SKM 2015.372 Ø, hvor to svenske overlæ­ger, der arbejdede på en dansk privathospital blev anset for begrænset skat­tepligtige efter bestemmelsen. Afgørende herfor var en samlet vurdering af de konkrete forhold, hvor navnlig det beskedne omfang af afholdte udgifter samt den beskedne økonomiske risiko var afgørende for udfaldet. Se ligeledes hhv. SKM 2012.599 V og SKM 2014.411 V om østeuropæiske håndværkere. I SKM 2001 188 er der redegjort nærmere for den skattemæssige behandling af EØS-borgere med sæsonarbejde i Danmark. Om fordelingen af beskat­ningsretten mellem kildeland og domicilland til arbejdsindkomst se OECD- modelaftalen art. 15, jf. hertil Aage Michelsen, Anders Nørgaard Laursen og Anja Svendgaard Dalgas, International skatteret, 4. udg. 2017 s. 314 ff., Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm, Lempelse af dobbeltbeskat­ning, 2002 s. 597 ff.

[(10)](#bookmark20) Det er en betingelse for skattepligten efter nr. 1 - men ikke efter nr. 2 - at indkomsten hidrører fra virksomhed udført her i landet. Når en arbejdsgiver heri landet udbetaler vederlag for arbejde udført i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, er den pågældende indkomstmodtager således ikke skattepligtig

deraf, medmindre han er fuldt skattepligtig efter § 1. I SKM 2006 483 H var skatteyderne ansat som piloter i et dansk flyselskab, og de var dermed be­grænset skattepligtige til Danmark. Skatteministeriet gjorde gældende, at de til tjenesten om bord knyttede beredskabsvagter, hvor piloterne opholdt sig uden for flyet, også var omfattet af den begrænsede skattepligt. Højesteret gav Skatteministeriet medhold og fastslog, at den begrænsede skattepligt både omfattede løn for arbejde udført om bord og løn for arbejde, de som besætningsmedlemmer udførte på jorden i tilknytning til arbejdet om bord. Således kunne alene den del af lønnen, som kunne henføres til eventuelt ar­bejde på land uden tilknytning til selve arbejdet som pilot, eksempelvis arbejde med uddannelse af andre, holdes uden for beskatningen i Danmark.

Såfremt den ansatte både arbejder i Danmark og i udlandet, skal der foretages en forholdsmæssig fordeling. Ved vurderingen af, hvor arbejdet udføres, må der som udgangspunkt lægges afgørende vægt på, hvor arbejdet fysisk udføres. Arbejde, som fysisk er udført i udlandet, men som efter sin art og omfang må anses for accessorisk i forhold til arbejdet i Danmark, vil imidlertid også være omfattet af den begrænsede skattepligt.

SKM 2007 308 H omhandlede en skatteyder, der var bosat i Spanien og som var direktør i et dansk selskab, som han ejede gennem et Gibraltar-selskab. Han havde ikke modtaget løn af selskabet, der imidlertid havde afholdt pri­vate udgifter for skatteyder. Han blev anset for begrænset skattepligtig af disse beløb, ligesom han blev anset for begrænset skattepligtig af udbytte udbetalt til selskabet i Gibraltar.

I TfS 1998 652 LSR blev det statueret, at en fratrædelsesgodtgørelse først var erhvervet i takt med udbetalingen af de aftalte månedlige ydelser, men da godtgørelsen måtte anses som en A-indkomst, var den skattepligtig i medfør af § 2, stk. 1, litra a. Landsskatteretten fandt, at da skatteyderen var fritstillet i opsigelsesperioden med henblik på fraflytning til Schweiz og på­begyndelse af nyt arbejde dér, var der rent faktisk ikke udført arbejde i kilde­staten (Danmark), hvorfor Danmark ikke havde beskatningsretten efter art. 15 i dobbeltbeskatningsaftalen med Schweiz. Fratrædelsesgodtgørelserne blev anset for anden indkomst efter art. 21 i dobbeltbeskatningsaftalen, hvorefter det var domicilstaten (Schweiz), der havde beskatningsretten, jf. Leif Christensen, TfS 2002 1064 s. 4005 f. og samme, TfS 2007 102. Se hertil SKM 2020.126 LSR, der er indbragt for domstolene. Sagen omhandlede spørgsmålet, omen skatteyder var begrænset skattepligtig af løn i opsigelses­perioden og af en fratrædelsesgodtgørelse. Landsskatteretten fandt, at det var tilfældet for en forholdsmæssig del af såvel løn som fratrædelsesgodtgørelse. I SKM 2002 454 LR agtede en skatteyder med sin hustru at flytte til Frankrig ultimo 2002 og påregnede i den forbindelse at sælge sin bopæl i Danmark, inden udgangen af 2002. Skatteyderen ville fortsat udgøre arbejde i Danmark for et firma i Danmark indtil 2003-01-31. I forbindelse med sin fratræden ville skatteyderen modtage et beløb på ca. 2 mio. kr. i form af»opsparet løn«. Ligningsrådet fandt, at den »opsparede løn« havde karakter af tantieme, samt at tantiemen var begrænset skattepligtig efter § 2, stk. 1, litra a. Ligningsrådet fandt videre, at den udbetalte løn for arbejde i 2003 ligeledes var begrænset skattepligtig efter § 2, stk. 1, litra a. Det var Danmark der havde beskatnings­retten efter art. 14 i dobbeltbeskatningsaftalen med Frankrig. I SKM 2004 53 LSR statuerede Landsskatteretten, at en skatteyder, der fraflyttede til England i opsigelsesperioden, hvor hun var fritstillet af arbejdsgiveren, var begrænset skattepligtig efter § 2, stk. 1, litra a, af lønnen i opsigelsesperioden. Landsskatteretten fandt, at skatteyderens løn i opsigelsesperioden skulle henføres til indkomst for virksomhed her i landet. Der var herved henset til, at retten til løn i en opsigelsesperiode, som udgangspunkt udspringer af det arbejde, der er udført i opsigelsesperioden. Når arbejdstageren er fritstillet, og arbejdsgiveren dermed giver afkald på arbejdsydelsen, udspringer både opsigelsesperiodens længde og den indkomst, der oppebæres i opsigelsespe­rioden, af det arbejde, der fysisk er udført i Danmark. Kendelsen blev indbragt for domstolene, og der blev efterfølgende taget bekræftende til genmæle, jf. SKM 2005 411 DEP. Se kritisk om Landsskatterettens kendelse Karin Molin Holste og Søren Aagaard, SU 2004/7 278. Se kritisk om Skatteministeriets udtalelse Hans Henrik Bonde Eriksen og Claus Balle, TfS 2006 43.

I SKM 2006 733 SR bekræftede Skatterådet, at en skatteyder ikke ville være begrænset skattepligtig i Danmark af løn i opsigelsesperioden samt fratrædel­sesgodtgørelse udbetalt af et aktieselskab. Skatterådet lagde herved bl.a. til grund, at skatteyderen i det år, hvor han blev opsagt fra sin stilling, ikke ud­førte arbejde her i landet, jf. § 2, stk. 1, nr. 1.

[(11)](#bookmark19) 2. pkt. er er indsat ved L 2023 710. Forud for indsættelsen af denne del af bestemmelsen omfattede den begrænsede skattepligt for vederlag for person­ligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet gælder kun situtationer, hvor det personlige arbejde var udført på land eller på dansk søterritorium inden for 12-sømilegrænsen. Med ændringen, der fik virkning fra 2023-07-01 er personer, der er hjemmehørende i udlandet, som udfører arbejde på den danske kontinentalsokkel uden for 12-sømilegrænsen, dvs. i Danmarks eks­klusive økonomiske zone, som udgangspunkt skattepligtige til Danmark af indkomsten fra dette arbejde, når arbejdet vedrører etablering, drift og benyt­telse af kunstige øer, installationer og anlæg.

Etablering, drift og benyttelse skal forstås bredt, således at alle former for arbejde, der har direkte sammenhæng med kunstige øer, installationer og anlæg i Danmarks eksklusive økonomiske zone, er omfattet. Arbejde, der f.eks. består i vedligeholdelse eller nedtagning af anlæg, er således også omfattet af bestemmelsen.

Den fastasatte udvidelse af den begrænsede skattepligt vil f.eks. omfatte ve­derlag for aktiviteter knyttet til etablering, drift og benyttelse af den planlagte energiø i Nordsøen og havvindmølleparker i forbindelse her- med. Endvidere vil udvidelsen af den begrænsede skattepligt også skulle gælde for de aktivi­teter, som måtte blive igangsat i forhold til lagring af CO2 i havområder omkring Danmark, f.eks. i undergrunden i den danske del af Nordsøen. Betingelsen i § 2, stk. 14, nr. 2, hvorefter der kun indtræder begrænset skat­tepligt af vederlag for personligt arbejde udbetalt af en udenlandsk arbejdsgi­ver m.v., hvis personen har opholdt sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-månedersperiode, eller vederlaget udbetales af en udenlandsk arbejdsgiver m.v. med fast driftssted her i landet, gælder også for vederlag for personligt arbejde omfattet af den geografiske udvidelse i 2. pkt. Begrænset skattepligt af vederlag for personligt arbejde vil herefter indtræde, hvor personen har en dansk arbejdsgiver, hvor personen har en udenlandsk arbejdsgiver og inden for en given 12-måneders- periode tilsammen har opholdt sig i mere end 183 dage i Danmark, dvs. inden for 12-sømile- grænsen, eller personen har en udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted i Danmark.

Som følge af den ved samme lov skete ændring af § 2, stk. 3, kan et fast driftssted i Danmark også være beliggende i Danmarks eksklusive økonomiske zone. I tilfælde, hvor en fysisk person, der ikke er fuldt skatte- pligtig til Danmark, har en udenlandsk arbejdsgiver uden fast driftssted i Danmark, vil begrænset skattepligt for vederlag for personligt arbejde efter kildeskatte­lovens § 2, stk. 14, nr. 2, forudsætte, at den fysiske person har opholdt sig her i landet i over 183 dage inden for en 12-månedersperiode. Der vil således fortsat ikke foreligge ophold her i landet i relation til bestemmelsen i § 2, stk. 14, nr. 2, når personen opholder sig på f.eks. kunstige øer eller installa­tioner uden for 12-sømile grænsen.

[(12)](#bookmark6) Indsat ved L 2007 345 som følge af den usikkerhed, der i praksis var, med hensyn til, om fratrædelsesgodtgørelser mv. i opsigelsesperioden kan anses som skattepligtige i Danmark efter § 2, stk. 1, nr. 1. Det er herefter præciseret, at fratrædelsesgodtgørelse, løn i opsigelsesperioden og lignende ydelser er omfattet af begrænset skattepligt i Danmark, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af ansættelsesforhold, der omfatter arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Ved­rører den omhandlede indkomst arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til ar­bejde udført i Danmark, jf. om bl.a. lovforslaget Leif ChristensenTfS 2007 102 (»Beskatning i udlandsforhold«), der antager, at Danmark også har be­skatningsretten i henhold til art. 15 i de af Danmark indgåede dobbeltbeskat­ningsoverenskomster.

[(13)](#bookmark11) Det er uden betydning for den begrænsede skattepligt om møderne er afholdt i Danmark eller i udlandet.

[(14)](#bookmark12) For begrænset skattepligtige er der tale om en definitiv skat på 30 pct. af bruttoindtægten, jf. § 48 B. Arbejdsudleje omfatter personer, der af en virk­somhed (udlejeren) stilles til rådighed for at udføre arbejde i en andens virksomhed (hvervgiveren), når udlejeren ikke er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet, jf. cirk 1988 135 pkt. 42, 50 og 56. Arbejdsud- lejereglerne finder ikke anvendelse, hvor udlejer har fast driftssted her i landet, hvilket beror på § 2, stk. 1, nr. 4 eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a). Hvis udenlandsk arbejdskraft med en udenlandsk arbejdsgiver udfører arbejde, der indgår som en integreret del af arbejdet i en dansk virksomhed, skal vederlaget herfor beskattes i Danmark efter reglerne om arbejdsudleje. Se hertil SKM 2021.639 H vedr. en planteskole, hvor Højesteret fandt at det udførte arbejde i tilstrækkeligt omfang var integreret i planteskolens virksom­hed. Der forelå på den baggrund arbejdsudleje. Det er herefter ikke tilstræk­keligt, at en udenlandsk virksomheds medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Det må yderligere kræves, at arbejdet er integreret i den danske virksomhed i et omfang, der gør, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde. Dette har bl.a. betydning for danske virksomheders brug af underleverandører. Med L 2012 921 skete en betydelig stramning af arbejdsudlejebegrebet. Med stramningen, som fik virkning for aftaler indgået eller ændret efter lovens ikrafttrædelse 2012-09-19, er afgrænsningen af, hvornår der er tale om ar- bejdsudleje, bragt i overensstemmelse med kommentaren til OECD's mode­loverenskomst art. 15. For allerede indgåede aftaler finder reglerne anvendelse fra 2013-10-01, jfr. L 2012 921 § 4, stk. 6. Ændringen af arbejdsudlejebegre- bet har betydning for den skatteretlige sondring mellem arbejdsudleje og entreprise. Se hertil Anders Nørgaard Laursen i hhv, SR skat 2014 31 og TfS 2014 440 og samme i International Skatteret 4. udgave, kap. 11, afsnit 3.6. Den skatteretlige afgørelse af, hvornår der foreligger hhv. arbejdsudleje og entreprise, er herefter ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt har forpligtet sig til. Den udenlandske virksomhed kan således ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise. Selv om en dansk virksomhed formelt indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver, omfattes vederlaget til den udenlandske arbejdskraft i sådanne tilfælde af dansk beskatning. Det er ved afgrænsningen mellem arbejdsudleje og entreprise i praksis ofte blevet tillagt stor betydning, om den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for an­svar over for den danske virksomhed, f.eks. ansvar for fejl og mangler eller for forsinkelser i arbejdet. Denne form for afledet ansvar over for den danske virksomhed har med lovstramningen ikke betydning, hvis opgaven udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde. Der foreligger på den anden side ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på permanent basis har udliciteret en arbejdsopgave til en selvstændig virk­somhed, således at arbejdsopgaven ikke længere kan anses for en integreret del af den danske virksomhed. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette sam­arbejde anses for omfattet af arbejdsudleje. Er ydelserne ikke tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, må de imidlertid anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde. Sidstnævnte kan navnlig være vanskeligt at afgøre, hvis den udenlandske og den danske virksomhed har leveret ydelser inden for sammen område. I den situation kan følgende momenter yderligere inddrages:

• Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?

• Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?

• Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som

tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?

• Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?

• Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?

Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet, og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?

Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet?

Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Herudover er det ifølge praksis ved vurderingen af, om der foreligger arbejds- udleje, af væsentlig betydning at fastslå, hvem der bærer den økonomiske risiko. Bærer den udenlandske virksomhed således i hovedsagen den økono­miske risiko for det udførte arbejde, vil dette pege i retning af selvstændig erhvervsvirksomhed. Bærer den danske virksomhed i overvejende grad den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet, vil dette pege i retning af arbejdsudleje, jf. hertil SKM 2022.228 H.

Om arbejdsudleje se bl.a. Jesper Demming i SR skat 2022.128: "Højesteret; området for arbejdsudleje udvides, måske" samt Jane Bolander i SR skat 2019 152: "Arbejdsudleje, gartneri - okulation, podning, plantning og beskæ­ring".

Vederlag for arbejdsudleje udgør A-indkomst, jf. bkg. 2021 2104 § 18, nr. 32.

I SKM 2007 789 LSR fastslog landsskatteretten, at der var tale om arbejds- udleje, samt at Danmark havde beskatningsretten i henhold til art. 15, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Litauen, jf. kritisk om kendelsen Aage Michelsen i R&R 2008/1 SM s. 2 ff. (»Fordeling af be­skatningsretten til lønindkomst mellem arbejdsstaten og domicilstaten«). I SKM 2008 401 Ø, der er en udløber af TfS 2003 222 H, fandt landsretten også af processuelle grunde, at der var hjemmel til at opkræve arbejdsudle- jeskat.

I SKM 2008 874 LSR havde en planteskole havde indgået kontrakter med polske firmaer vedrørende arbejdskraft. Efter en konkret vurdering anså Landsskatteretten forholdet for omfattet af reglerne om arbejdsudleje, hvorfor der var pligt til indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

I SKM 2009 570 L anså landsretten en kontrakt mellem en planteskole og en engelsk virksomhed for arbejdsudleje, hvorfor der skulle indeholdes kil­deskat, mens en kontrakt med en litauisk virksomhed blev anset for at udgøre en entreprisekontrakt.

I SKM 2011 805 Ø drev en skatteyder virksomhed med bl.a. istandsættelse af lejligheder ved fraflytning. Skatteyderen, der var eneste ansatte i virksom­heden, havde indgået en mundtlig aftale med en polsk virksomhed om udfø­relse af arbejde. SKAT havde anset benyttelsen af polsk arbejdskraft for at have karakter af arbejdsudleje. Landsretten fandt, at den polske virksomhed ikke havde hjemting i Danmark. Retten fandt endvidere, at aftalen mellem den polske og danske virksomhed måtte karakteriseres som arbejdsudleje. Der blev lagt vægt på, at skatteyderen havde det overordnede ansvar for de arbejder, der blev udført, at han løbende havde kontakt til de polske arbejdere ansat i den polske virksomhed, og at han stillede den væsentligste del af byggematerialerne til rådighed for arbejderne. Skatteyderen havde derfor pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag og hæftede for manglende betaling. I SKM 2012 18 B fandt byretten fandt det efter en samlet vurdering godtgjort, at en tysk virksomheds arbejde med kødopskæring for sagsøgeren var udført som arbejdsudleje og ikke entreprise. Retten lagde i den forbindelse bl.a. vægt på, at der ikke var en klar opgavebeskrivelse, at vederlaget til den tyske virksomhed blev debiteret som»skæreløn«, at sagsøgeren havde den overord­nede ledelse af arbejdet med kødopskæringen, at arbejdet blev udført i sagsøgerens lokaler, samt at sagsøgeren stillede en væsentlig del af arbejds­redskaberne til rådighed. SKAT har i SKM 2013 276 udsendt et styresignal som følge af landsskatterettens kendelse i SKM 2013 182 LSR, hvoraf det følger, at arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri kost og logi, uden at der skal indeholdes 30 pct. skat af ydelsen. Da dette indebærer en praksisændring om § 48B, vil der herefter kunne ske genoptagelse af ansættelserne i de tilfælde, der svarer til forholdene i landsskatteretssagen, og hvor der er sket beskatning af fri kost og logi.

SKM 2013 714 SKAT: SKAT har præciseret, at arbejdsudlejereglerne som udgangspunkt ikke kan udstrækkes til at omfatte de særlige forhold i trans-

porterhvervet, hvor der sker en omfattende handel med transporter mellem selvstændige virksomheder på tværs af grænserne. Er der imidlertid konkret tale om en reel arbejdsudlejesituation, gælder arbejdsudlejebeskatningen fortsat. Se i øvrigt vedrørende arbejdsudleje SKM 2013 721, SKM 2013 722, SKM 2013 742 SR, SKM 2013 743 SR, SKM 2013 783 SRog SKM 2013 784 SR.

I SKM 2013 730 V havde et selskab, der bl.a. producerede icebergsalat, i perioden 2007-2009 indgået en række kontrakter med 3 udenlandske selskaber om at få udført forskellige arbejdsopgaver i gartneriet. For landsretten angik sagen alene kontrakterne med et af disse selskaber. Landsretten fandt efter en konkret bevisvurdering, at der forelå entreprise og ikke arbejdsudleje.

I SKM 2013 750 V havde et selskab indgået en række kontrakter med en polsk virksomhed om udførelse af tømrerarbejde på danske byggepladser. Landsretten afviste, at den polske virksomhed havde etableret fast driftssted i Danmark efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4. Herefter fandt landsretten efter en samlet vurdering af de momenter der er angivet i forarbejderne til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og som tillige bl.a. fremgår af cirkulære nr. 135/1988 og SKM2007 608 SKAT, at der forelå arbejdsudleje og ikke entreprise, og at appellanten var indeholdelsespligtig for A-skat og AM-bi- drag.

SKM 2014 478 SKAT: SKAT har i styresignalet præciseret praksis inden for reglerne om arbejdsudleje. Herefter vil det i højere grad blive anerkendt, at virksomheder kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje. Styresignalet slår fast, at arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher, og atde danske regler om arbejdsudleje følger OECD's Modeloverenskomst. Afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje afgøres ud fra skatteretlige principper, herunder under hensyn til hvem der reelt skal anses for arbejdsgi­ver for de tjenesteydelser, der udføres for en dansk virksomhed. Arbejdsud- lejereglerne omfatter også virksomheder, der indgår i en koncern, men be­skatning finder ikke sted i en række situationer, fx når ansatte i et udenlandsk selskab deltager i koncern-interne møder og lignende i Danmark. Styresignalet erstatter SKM 2014 446 SKAT. Se hertil SR-Skat 2014 147: Jesper Demm­ing: »De nye regler om arbejdsudleje, nu med styresignal« og samme i SR- Skat 2014 227. Se endvidere SR-Skat 2014 284: Lars Kjærgård Terkilsen: »Arbejdsudleje – styresignalet og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne«. I SKM 2016 424 Ø, der vedrørte arbejdsudleje, anmodede skatteyderen om præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen. I sine præmisser anførte lands­retten, at sagen - ud over spørgsmålet om fortolkningen af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3 - rejste spørgsmål om, hvorvidt den danske ordning for be­skatning af arbejdsudleje - i det omfang ordningen udgør en restriktion for udøvelse af den fri udveksling af tjenesteydelser - forfølger et formål af almen interesse, er egnet til at sikre virkeliggørelsen af dette, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, ordningen forfølger. Landsret­ten udtalte, at bedømmelsen af dette spørgsmål hører under de danske dom­stole, og at bedømmelsen må foretages på grundlag af bl.a. EU-Domstolens dom af 2014-06-14 i sagerne C-53/13 og C-80/13. Landsretten fandt på den baggrund og efter en samlet vurdering af sagens genstand, at der ikke var rejst spørgsmål, der nødvenddiggjorde en forelæggelse for EU-Domstolen. Sagsøgerens anmodning og præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen blev derfor ikke taget til følge.

I SKM 2019.87 Ø fandt landsretten ikke, at der forelå arbejdsudleje. Spørgsmålet i sagen var om der forelå arbejdsudleje, når den i sagen omhand­lede skatteyder anvendte udenlandske okulatører i planteskolens rosenpro­duktion. Landsretten fastslog, at okulationsydelsen efter sin art og karakter kunne individualiseres og udskilles fra den øvrige rosenproduktion, hvorefter der blev foretaget en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation var udskilt. Landsretten henviste til, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om erstatningsansvar og bestemmelser om en fast pris for en nærmere defi­neret opgave samt mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav, hvor Landsretten var af den opfattelse, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Okulation af planteskolens roser fandtes på den baggrund

tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, hvorfor der ikke ifølge Landsretten var tale om arbejdsudleje. Se tilsvarnede resultat i SKM 2019.86 Ø. Derimod fandt Landsretten at der forelå arbejdsudleje i hhv. SKM 2018,548 Ø, SKM 2019.62 Ø og i SKM 2019.80 Ø.

I SKM 2021.639 H havde en planteskole fået udført arbejde af udenlandske kontraktparter. Højesteret fastslog, at det afgørende for, om der forelå arbejds- udleje, var arbejdets karakter og hvem der bar den væsentligste del af ansvaret og risikoen for det udførte arbejde. Højesteret nåede på den baggrund frem til, at der forelå arbejdsudleje. Landsretten var nået til et andet resultat.

I SKM 2022.4 B fandt byretten, at der alene forelå en videreformidling af udenlandsk arbejdskraft fra en dansk virksomhed til en anden. Den danske virksomhed, som beskæftigede arbejdskraften, var derfor pligtig til at inde­holde arbejdsudlejeskat.

I SKM 2022.1 Ø gjorde deti sagen omhandlede selskab gældende, at Skatte­ministeriets fortolkning af arbejdsudlejebegrebet udgjorde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, jf. artikel 56 TEUF. Med henvisning til EU-Domstolens praksis fandt landsretten det imidlertid ikke bevist, at den pålagte arbejdsudlejeskat udgjorde en restriktion i strid med artikel 56 TEUF.

[(15)](#bookmark14) Indsat ved L 2023 710 med virkning fra 2023-07-01.

Personer, der er hjemmehørende i udlandet, og som er arbejdsudlejet til en virksomhed, der udfører aktiviteter vedrørende etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg i Danmarks eksklusive økonomiske zone, vil dermed som udgangspunkt være skattepligtige til Danmark af ind­komsten fra dette arbejde. Etablering, drift og benyttelse skal forstås bredt, således at alle former for virksomhed, der har direkte sammenhæng med kunstige øer, installationer og anlæg i Danmarks eksklusive økonomiske zone, er omfattet. Virksomhed, der f.eks. består i vedligeholdelse eller ned­tagning af anlæg, er dermed tillige omfattet af bestemmelsen.

Den ved loven skete udvidelse af den begrænsede skattepligt gælder eksem­pelvis for vederlag for personligt arbejde for personer, der er arbejdsudlejet til virksomheder, der har aktiviteter knyttet til etablering og drift af den planlagte energiø i Nordsøen og havvindmølleparker i forbindelse hermed. Udvidelsen gælder f.eks. tillige vederlag for personligt arbejde for personer, der er arbejdsudlejet til virksomheder, der har aktiviteter vedrørende lagring af CO2 i Danmarks eksklusive økonomiske zone, f.eks. i undergrunden i den danske del af Nordsøen.

[(16)](#bookmark17) Indkomst for personligt arbejde, som fysiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, oppebærer i forbindelse med arbejdsudleje til en virksomhed, der udøver aktiviteter i Danmarks eksklusive økonomiske zone, vil således ikke blive undergivet dansk beskatning, når de pågældende kabler eller rørledninger udelukkende benyttes til transit gennem Danmarks eksklu­sive økonomiske zone.

[(17)](#bookmark18) Den begrænsede skattepligt er betinget af, at virksomheden udøves fra et fast driftssted her i landet. Herved forstås et fast forretningssted, hvor et fo­retagendes virksomhed helt eller delvis udøves i den hensigt at opnå en fortjeneste, jf. cirk 1988 135 pkt. 12. Den begrænsede skattepligt omfatter endvidere tilfælde, hvor den pågældende har ret til andel i overskud af en herværende virksomhed. Dette svarer til den efter selskabsskatteloven gældende ordning vedrørende begrænset skattepligt for aktieselskaber mv., jf. selskabsskattelovens § 2. En udlænding bliver således skattepligtig her i landet, såfremt han har ydet en herværende erhvervsvirksomhed et lån og som vederlag herfor har betinget sig en andel i den pågældende virksomheds nettooverskud.

Begrebet fast driftssted fortolkes i vidt omfang i overensstemmelse med art. 5 om beskatningsretten til indtægter fra et fast driftssted i \_OECD's mode- loverenskomst\_om dobbeltbeskatning, jf. således cirk 1988 135 pkt. 12 samt TfS 1991 38 TS, TfS 1990 226 Min, Poul Erik Hjerrild-Nielsen i TfS 1990 234, Jørn Qviste, SU 1991 nr. 69, Aage Michelsen, Anders Nørgaard Laursen og Anja Svendgaard Dalgas, International skatteret, 4. udg 2017, s. 349 ff., Leif Weizman, Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, 270 ff., Skatteretten 3, 6. udg. 2013, p. 142ff., Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm, Lempelse af dobbeltbeskat­ning, 2002, s. 284 ff. og s. 360 ff., Peter Koerver Schmidt, Michael Tell

og Katja Weber Dyppel, International skatteret, 2015, kap. 3.3. og 5 samt Niels Winther-Sørensen, Beskatning af international erhvervsindkomst - Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000, jf. hertil Aage Michelsen, SU 2000 181 og Jan Pedersen U 2000 B 510 ff. Se endvidere Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011 og samme i SR skat 2012 45: »Fast driftssted – foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD’s Modelove­renskomst«. Endelig kan henvises til SU 2017 1: Jesper Skriver-Simony , Camilla Gjerding, Steffen B. Jensen: "2016-praksis om definitionen af fast driftssted". Et administrationskontor for et leasingselskab i Schweiz blev i TfS 1985 375 anset for et fast driftssted i Danmark. Se om container-leasing SpO 1984 s. 201. U 1983 475 drejede sig om en annullation af en skibsbyg­ningskontrakt. Skattepligten iht. (dagældende) afskrivningslovens § 16 afde tilbageførte forskudsafskrivninger gjaldt i medfør af § 2, stk. c (nu d) også for begrænset skattepligtige personer. Se også Højesterets domi en straffesag om et patentbureau i Danmark i U 1984 784, TfS 1988 388 LSR, TfS 1988 662 V samt Ole Kjær i SpO 1988 s. 195 ff. I TfS 1994 24 udtalte Lignings­rådet, at forudsat der ikke sker virksomhedsudøvelse på den danske kontinen­talsokkel, vil den permanente tilstedeværelse af et strømførende kabel hen over den danske kontinentalsokkel, men uden for den danske 4-sømils- grænse, ikke bevirke, at et selskab får fast driftssted i Danmark og dermed bliver skattepligtigt hertil. I TfS 2003 71 LSR udtales det med henvisning til definitionen i OECD-modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, at det bl.a. er en betingelse for, at der skal ske virksomhedsudøvelse for foretagendet gennem det faste driftssted: skatteyderen fandtes ikke at have fast driftssted i Danmark, hvorved der blev hensat til, at der ikke gennem forretningsadressen i Danmark har været udøvet drift af skatteyderens virksomhed i Schweiz på regelmæssig måde.

Udøver en afdeling i Danmark kun hjælpefunktioner for en udenlandsk virksomhed, vil dette normalt ikke være tilstrækkeligt til at konstituere fast driftssted i Danmark, jf. således TfS 1989 165 LSR og hertil Palle Graff i SpO 1989 s. 103 f. ITfS 1991 309 LSR blev et salgskontor ikke anset for at udgøre et fast driftssted, hvorved Landskatteretten lagde vægt på, at bindende salgsaftaler skulle indgås i Tyskland, at priser skulle fastsættes i Tyskland, at ordrer skulle bekræftes fra Tyskland, og at fakturaer skulle udstedes i Tyskland, jf. hertil Poul Erik Hjerrild-Nielsen, SU 1991 239.

Da dansk ret fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modelove­renskomst, kan beskatning også finde sted i medfør af den sekundære bestem­melse i art. 5, stk. 5, hvorefter en kvalificeret agent i Danmark kan konstitu­ere fast driftssted, selv om der ikke er fast driftssted i sædvanlig forstand i hovedreglen herom. Se hertil TfS 1992 215 LSR og TfS 1992 294 TS, jf. hertil Aage Michelsen,R&R 1992 SM 154 ff., Poul Erik Hjerrild-Nielsen, SU 1992 305 samt Niels Josephsen, SU 1996/4 110. Se også TfS 1993 102 TS, TfS 1997 713 VLD og TfS 2000 15 Ø om det beslægtede spørgsmål om udlandslempelse. Se også TfS 1999 409 LR samt Mogens Rasmussen, TfS 1999 432. I TfS 1999 274 LR blev en advokat, der var hjemmehørende i udlandet anset for begrænset skattepligtig i Danmark af indkomsten ved deltagelsen i et dansk advokatinteressentskab, jf. hertil Jens Wittendorff,SR- Skat 1999/4 348 f. Se hertil Vicki From Jørgensen, Ines Bigaard i SR skat 2015 21: »Fast driftssted, agentreglen og BEPS action7 – status og en praktisk indfaldsvinkel«. Se desuden Erik Banner-Voigt i SR skat 2018 340: "Fast driftssted ved investering i værdipapirer", Anders Nørgaard Laursen i RR 10.2021.22: "Nye regler om fast driftssted i dansk ret" og sammen i SR skat 2022 136: "Fast driftssted og hjemmekontor" og Jane Bolander og Inge Langhave i SR skat 2021 2: "Kommentarer til udvalgte afgørelser - hjemme­kontor og fast driftssted".

I SKM 2004 16 H statueredes det, at udleje af en helikopter ikke kunne anses som erhvervsmæssig virksomhed med fast driftssted i Tyskland hverken efter det primære eller sekundære begreb om fast driftssted. Danmark havde derfor beskatningsretten til en avance ved salg af helikopteren, jf. hertil Aage Mi­chelsen, R&R 2004/5 SM s. 145 ff. I SKM 2004 87 H ansås overførsel af indkomst fra skatteyderens tyske selskab til hans personlige virksomhed i Danmark ikke som tilbagebetaling af et lån og derfor tilfaldt ham personligt.

Beløbet ansås for at tilfalde skatteyderens personlige virksomhed med fast driftssted i Danmark.

Beslægtet med problemstillingen, om der er fast driftssted i Danmark, er spørgsmålet om fordelingen af beskatningsretten mellem Danmark som do­micilland og et andet land, hvori en dansk virksomhed har en afdeling. Udgør en sådan afdeling et fast driftssted, vil det andet land (kildelandet) normalt have beskatningsretten til indtægter fra det faste driftssted i medfør af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsaftaler. Problemstillingen illustreres af TfS 1989 465 og af TfS 1989 605 H, der er kommenteret af Aage Spang- Hanssen i TfS 1989 604 samt af Bent Munch Pedersen i TfS 1989 651. Spørgsmålet, om der foreligger et fast driftssted, opstår også ved fastlæggelsen af, om det er Danmark eller en indtægts kildeland, der har beskatningsretten til indtægter hidrørende fra kildelandet.

Omfanget af de indtægter, der kan henføres til beskatning som indtægter af fast driftssted kan illustreres af LSR 1981 197. En murermester, der var bo­siddende i udlandet, udstykkede ejerlejligheder fra en ejendom beliggende i Danmark. De pantebreve, der blev udstedt i forbindelse med udstykningen, blev lagt i depot i Danmark. Landsskatteretten statuerede, at pantebrevene havde opnået en fra det herværende faste driftssted uafhængig eksistens, hvorfor hverken kursgevinster eller renter på pantebrevet var skattepligtige iht. § 2. Om renter af investeringsfondskonti se Aage Michelsen: International skatteret, 3. udg. 2003, s. 248 ff. og samme, R&R 1995/10 SM 285 ff. I TfS 1996 532, fandt Højesteret ikke, at ejendomsadministratorerne i Danmark udgjorde et fast driftssted for skatteyderen. Spørgsmålet var herefter, om renterne kunne anses som indtægter af fast ejendom og dermed skattepligtige efter § 2, stk. 1, litra e, hvilket Højesteret ikke mente, at der var hjemmel til, jf. hertil Jørn Qviste, SU 1996 256 og Aage Michelsen: International skat­teret, 3. udg. 2003, s. 250 ff., sml. Jens Wittendorf i Skatteretten 3, 6. udg. 2013, s. 174 ff. og samme: Beskatning af international erhvervsindkomst - Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000 s. 495 ff., jf. hertil Aage Mi­chelsen, SU 2000 181 og samme,R&R 2001/1 SM 4 ff. Se cirk 1996 30 om genoptagelse af skattesager som følge af Højesterets tilsidesættelse af tidligere praksis.

I TfS 1995 646 LR afviste Ligningsrådet fradrag iht. kulbrinteskattelovens § 3. Om fradrag for udgifter i et fast driftssted se TfS 1999 113 LSR og TfS 1999 128 LSR og hertil Kirsten Aamand, TfS 1999 130 og Jens Witten- dorff,SR-Skat 1999/4 349 ff. Om begrænset skattepligt ved nedlægning af et søkabel se TfS 1999 409 LR og hertil Mogens Rasmussen, TfS 1999 432 og Jens Wittendorff,SR-Skat 1999/4 351 ff.

SKM 2006 532 omhandlede et svensk selskab, der drev virksomhed med salg af medicinalprodukter i de nordiske lande og administration af patenter og varemærker med tilknytning til de danske produkter. Landsskatteretten statuerede, at selskabet ikke havde fast driftssted i Danmark. Arbejde udført af ansatte på repræsentationskontoret i Danmark blev anset for at være af hjælpende og (salgs)forberedende karakter og ikke en del af selskabets almin­delige forretningsvirksomhed.

I SKM 2017.710 Ø havde en personligt ejet polsk entreprenørvirksomhed været registreret for dansk moms, ligesom virksomheden havde haft aktivitet og adresse i Danmark i en årrække. Virksomheden havde lejet et areal med tre værelser og plads til oplagring af udstyr i Danmark, og havde ansat en medarbejder bosat i Danmark, som fungerede som sekretær og tolk. Der var fremlagt regnskaber og bankudskrifter vedr. aktiviteten. Landsretten fandt ligesom byretten, at ejeren af virksomheden havde udøvet erhverv med fast driftssted i Danmark, og at han derfor var begrænset skattepligtig til Danmark. Artikel 5, stk. 3 om byggeri mv. i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen udelukkede ikke skattepligt til Danmark jf. artikel 5, stk.1, og artikel 7.

I SKM 2019.185 Ø var spørgsmålet, om en polsk håndværksvirksomhed var drevet med fast driftssted i Danmark og om ejeren som følge heraf måtte anses for begrænset skattepligtig til Danmark af virksomhedens overskud fra aktiviteter i Danmark. Landsretten fandt på baggrund af en samlet vurde­ring af sagens omstændigheder, at der var skabt en formodning for, at et af virksomhedens danske lejemål havde fungeret som et fast forretningssted,

hvorfra ejeren i hvert fald delvist havde ledet, styret og koordineret virksom­hedens aktiviteter i Danmark, og at denne styrende virksomhed ikke kunne betragtes som forberedende eller hjælpende virksomhed. Ejerens tidligere oplysninger til skattemyndighederne blev i den forbindelse tillagt betydning, ligesom virksomhedsejeren ifølge vidneforklaringerne var i Danmark i op til halvdelen af en måned og i forbindelse med hver ny opgave. Videre be­mærkedes, at der til det danske lejemål var knyttet en fastnettelefon, hvis nummer blev oplyst over for kunder mv., og som i vidt omfang blev benyttet til at ringe til andre danske numre, og at virksomheden i de omhandlede år stort set udelukkende havde kunder og aktiviteter i Danmark. Landsretten fandt herefter, at virksomheden derfor i de omhandlede år havde haft fast driftssted i Danmark.

Der henvises om indkomstopgørelsen til noten til § 2, stk. 3.

[(18)](#bookmark21) Bestemmelsen blev ændret ved L 2012 591. Herefter omfatter den begræn­sede skattepligt af en udenlandsk persons faste driftssted her i landet ethvert afkast (gevinster, tab og udbytter) på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted. Derved omfatter den begrænsede skattepligt også afkast af aktier, der indgår i det faste driftssteds anlægskapital. Bestemmelsen svarer herefter til reglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, sidste pkt.

[(19)](#bookmark22) Skattepligten omfatter samtlige indtægter som oppebæres fra ejendommen, herunder forpagtningsafgifter (uanset hvordan forpagtningsafgiften beregnes) samt værdien af bolig i egen ejendom.

Fortjeneste ved overdragelse af fast ejendom er undergivet begrænset skat­tepligt hvad enten der er tale om en avance på en næringsejendom eller fortjenesten oppebæres på en fast ejendom omfattet af ejendomsavancebe­skatningslovens regelsæt. Genvundne afskrivninger omfattet af AFL § 21 er endvidere omfattet af den begrænsede skattepligt. Den begrænset skatteplig­tige indkomst hidrørende fra en fast ejendom opgøres som en nettoindkomst, jf. stk. 3, hvilket indebærer, at driftsomkostninger alene kan fratrækkes i det omfang, disse kan henføres til den pågældende fast ejendom. Ejendomsskatter og renteudgifter vil herefter på baggrund af en konkret vurdering kunne fra­trækkes. Det gælder eksempelvis renter af almindelige prioritetslån, mens renter af ikke-pantsikrede lån kan fradrages, hvis lånet alene vedrører ejen­dommens anskaffelse, drift og forbedring, jf. JV C.F.3.2.3. I TfS 1995 643 LSR blev der ikke indrømmet fradrag for renteudgifter, da lånet ikke var ydet med sikkerhed i et sommerhus, sml. om indkomstopgørelsen for en fast ejendom i udlandet TfS 1994 604 LSR, jf. hertil Aage Michelsen, R&R 1994 SM 273. I TfS 1998 402 LSR kunne renteudgifter i henhold til et personalelån ydet af en international organisation ikke fradrages ved opgørelsen af over­skuddet fra en fast ejendom i Danmark, idet lånet ikke var ydet med sikkerhed i ejendommen.

I TfS 1997 506 H blev der indrømmet fradrag for renter af lån, der blev betalt til et selskab på Jersey, i indkomsten fra et fast driftssted i Danmark ejet af skatteyderen hjemmehørende i Belgien, hvilken skatteyderen tillige ejede selskabet på Jersey.

Den begrænsede skattepligt omfatter endvidere gevinst og tab på fordringer og gæld, der har tilknytning til en fast ejendom i Danmark.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er det beliggenhedslandet, der har beskatningsretten til såvel løbende indtægter, ejendomsavancer og gen­vundne bygningsafskrivninger, jf. OECD-modelaftalens art. 6 og 13, stk. 1, Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm: Lempelse af dobbeltbeskat­ning, s. 346 ff. og s. 565 ff. og Aage Michelsen, Anders Nørgaard Laursen, Anja Svendgaard Dalgas: International skatteret, 4. udg, 2017, s. 388 ff. Udlændinge der ejer fast ejendom i Danmark og som benyttes til boligformål - herunder til fritidsformål - skal endvidere betale ejendomsværdiskat, jf. ejendomsværdiskattelovens § 2.

[(20)](#bookmark31) Den begrænsede skattepligt omfatter derimod ikke aktieavancer - heller ikke i tilfælde, hvor der indrømmes dispensation efter LL §§ 16 A eller 16 B.

Ifølge OECD-modeloverenskomstens art. 10 kan kildelandet kun beskatte udbytte med 15 pct. og kun med 5 pct., hvis modtageren er et selskab, der ejer 25 pct. i det selskab, som udbetaler udbyttet. De fleste af de af Danmark indgåede overenskomster indeholder en tilsvarende bestemmelse. Der skal

ikke ske indeholdelse af udbytteskat, såfremt der er opnået dispensation fra udbyttebeskatningen, således at beskatning i stedet sker efter reglerne i ak­tieavancebeskatningsloven. Bestemmelsen blev ændret ved L 2011 254, hvor det er præciseret, at den begrænsede skattepligt alene omfatter de afståelses­summer, der beskattes som udbytteudlodninger - og ikke de afståelsessummer, der beskattes efter aktieavancebeskatningsreglerne. Bestemmelsen blev endvidere ændret ved L 2012 433, der lempede den begrænsede skattepligt på udbytter, således at skattepligten ikke omfatter tilfælde, hvor et investe­ringsinstitut med minimumsbeskatning, der investerer i et andet investerings­institut med minimumsbeskatning, ikke skal indeholde udbytteskat, hvis det institut, der investeres i, opfylder betingelserne for fritagelse for begrænset skattepligt.

SKM 2007 308 H omhandlede en skatteyder, der var bosat i Spanien og som tillige var direktør i et dansk selskab, som han ejede gennem et Gibraltar- selskab. Han havde ikke modtaget løn af selskabet. Dette havde afholdt pri­vate udgifter for skatteyder. Han blev anset for begrænset skattepligtig af disse beløb, ligesom han blev anset for begrænset skattepligtig af udbytte udbetalt til selskabet i Gibraltar.

Det er udbyttets retmæssige ejer, der skal beskattes af det modtagne udbytte, jf. SKM 2018.376 H.

[(21)](#bookmark23) Bestemmelsen er ændret ved L 2021 1181. Herefter er udenlandske perso­ninvestorer skattefri af udbytter, som modtages fra danske investeringsinsti­tutter med minimumsbeskatning. Ændringen var begrundet i udvidelsen af skattepligten for investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, hvorefter alle danske investeringsinstitutter med minimumsbeskatning er skattepligtige af udbytter fra danske aktier og som følge heraf skal betale en skat på 15 pct. heraf.

[(22)](#bookmark24) Ved L 2014 274 blev den begrænsede skattepligt udvidet til også at omfatte vederlag i andet end aktier i nærmere angivne ”tomme” erhvervende selskaber. Bestemmelsen indeholder en værnsregel, der skal hindre omgåelse af beskat­ning af udbytte til en person, som ikke er fritaget for beskatning af udbytter. Bestemmelsen finder anvendelse i de tilfælde, hvor skiftet fra udbytte til en anden form for betaling opnås ved fusion, spaltning eller aktieombytning og svarer til den samtidig foretagne ændring i selskabsskattelovens § 2 D. Æn­dringen trådte i kraft 2014-04-01 med virknng for aktieoverdragelser foretaget 2013-11-20 og senere. Ændringen af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, 4. og 5. pkt., udvidede udbyttebeskatningen ved overdragelse af aktier m.v. til at omfatte tilfælde, hvor personens ægtefælle efter overdragelsen ejer aktier m.v. i det erhvervende selskab eller hermed koncernforbundne selskaber efter overdragelsen. I sådanne tilfælde har ændringen virkning for overdragelser foretaget fra og med 2014-02-17.

[(23)](#bookmark25) Indsat vedL 2012 1254 med virkning for aktier erhvervet den 2012-10-03 eller senere. Formålet med denne del af bestemmelsen er at hindre, at en i udlandet hjemmehørende person afstår aktier i sit danske selskab (det erhver­vede selskab) til et andet dansk selskab (det erhvervende selskab) i en situa­tion, hvor vederlaget for aktieoverdragelsen ikke består i aktier (aktieombyt­ning), men derimod i f.eks. en fordring på det erhvervende selskab. Det er­hvervede danske selskab kan herefter foretage skattefri udlodninger til det erhvervende moderselskab. Endelig kan det erhvervende selskab moderselskab videreføre de modtagne udbytter til den i udlandet hjemmehørende person i form af (skattefrit) afdrag på gæld. Med nærværende værnsregel er denne konstruktion imidlertid ikke mulig, idet bestemmelsen fastslår, at det vederlag, som den i udlandet hjemmehørende person modtager fra det erhvervende selskab, skal kvalificeres som udbytte. Værnsreglen finder dog ikke anven­delse, såfremt den pågældende person er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i et land, som er medlem af EU/EØS, eller som har en dobbelt­beskatningsoverenskomst med Danmark, og såfremt de kompetente myndig­heder i denne stat skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Baggrunden for sidstnævnte er, at skatteplanlægning med kvalifikationsskift navnlig er fordelagtig, hvis overdragelsen af aktierne ikke medfører avance­beskatning, hvilket må formodes at ske, hvis personen er hjemmehørende i

et EU-land eller et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsove­renskomst med. Beskatningen ifølge værnsreglen skal endvidere kun gennem­føres, hvis der er en forbindelse mellem personen og det erhvervede selskab som nævnt i ligningslovens § 2, og de to selskaber er koncernforbundne som nævnt i denne bestemmelse.

[(24)](#bookmark26) Bestemmelsen omfatter vederlag, der ikke er omfattet af hhv. nr. 1 og nr. 2, fordi arbejdet ikke er udført her i landet. Bestemmelsen er i almindelighed uden betydning, idet Danmark iht. dobbeltbeskatningsaftalernes art. 15 har givet afkald på beskatningsretten til fordel for domicillandet, da arbejdet ikke udføres i Danmark. I TfS 1998 354 H, kunne Danmark dog udnytte beskat­ningsretten, fordi skatteyderen kun blev beskattet i England efter reglerne om residents, hvorefter indtægter, der ikke hjemtages til England, ikke er skattepligtige. Danmark har i så fald subsidiær beskatningsret efter art. 28 i dobbeltbeskatningsaftalen med England. Dommen tog endvidere stilling til, om bestemmelsen omfattede vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Spørgsmålet blev besvaret bekræftende, hvorved der bl.a. henvistes til, at bestemmelsen ikke kunne tjene sit formål, hvis vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold skulle være undtaget fra bestemmelsen, jf. hertil Niels Winther-Sørensen,SR-Skat 1997/4 s 308. I TfS 1998 532 LSR blev en skatteyder, der var udstationeret i Canada pr. 1995-10-01, ikke anset for skattepligtig af et beløb til dækning af udgifter i forbindelse med etablering af bolig i Canada. Beløbet blev først anset for erhvervet efter den fulde skattepligts ophør 1995-09-30, og der var ikke hjemmel til at beskatte beløbet i medfør af (dagældende) § 2, stk. 1, litra b. I SKM 2014 824 H tog Højesteret stilling til anvendelsesområdet for den tilsvarende konsulentregel i selskabs­skattelovens § 2, stk. 1, litra f. Mens landsretten fandt grundlag for en udvi­dende fortolkning, og således fandt det i sagen omhandlede vederlag for omfattet af bestemmelsen, nåede Højesteret til det modsatte resultat ud fra en indskrænkende fortolkning. Se om afgørelsen Malene Kerzel i SR-skat 2015 12. Om bestemmelsen se desuden SKM 2020.296 SR.

[(25)](#bookmark32) Den nærmere afgrænsning af omfanget af skattepligten findes i § 65 C, stk. 4, jf. noterne hertil. Danmark har i de fleste af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsaftaler i overensstemmelse med art. 12 i OECD's modelaf­tale givet afkald på beskatningsretten til royalties. Ved L 2015 202 blev indkomstskatten af royalty nedsat til 22 pct., jf. hertil stk. 7. Loven fik virk­ning for udbetalinger foretaget 2015-03-01 eller senere.

[(26)](#bookmark27) Personer, som erhverver indkomst her fra landet i form af pension og rå­dighedsløn samt lignende ydelser, er - når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold - herefter begrænset skattepligtige af denne indkomst. Tilsvarende gælder for personer, som erhverver indkomst her fra landet i form af pension og rådighedsløn samt lignende ydelser, når disse har sam­menhæng med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, herunder kommunale bestyrelser m.v., udvalg, kommissioner, råd, Folketinget og lignende.

Bestemmelsen omfatter bl.a. som hidtil ministerpensioner og folketingspen­sioner, ligesom bestemmelsen omfatter vederlag for afløsning af pensions­tilsagn, der ikke er afdækket i et pensionsinstitut, jf. ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 3, og stk. 2. De uafdækkede pensionstilsagn, som bestemmelsen tager sigte på, omfatter kun pensionsordninger til direktører og andre ledende medarbejdere, som ikke kræves afdækket efter lov om tilsyn med firmapen­sionskasser.

[(27)](#bookmark28) I SKM 2007 123 Ø modtog en skatteyder bosiddende i Sverige en ydelse efter lov om erstatning til besættelsestidens ofre. Ydelsen ansås for omfattet af den nordiske dobbeltbeskatningsaftales art. 18 som udbetaling fra Danmark efter dansk sociallovgivning, hvorefter Danmark har beskatningsretten. Den begrænsede skattepligt omfatter også udbetalinger fra den særlige pensions­opsparing (SP-udbetalinger), visse udbetalinger fra Arbejdsmarkedets Til­lægspension (ATP) og udbetalinger af førtidspension til førtidspensionister, der modtog førtidspension før 2003-01-01, og som nu reguleres særskilt i lov om højeste, mellemste, forhøjet almindelig og almindelig førtidspension m.v.

[(28)](#bookmark29) Bestemmelserne i stk. 1, nr. 11-27, hjemler begrænset skattepligt af følg­ende indkomster:

Udbetalinger i henhold til lov om social pension, lov om delpension, lov om social service, lov om aktiv social politik, lov om fleksydelse, lov om integration af udlændinge i Danmark (integrationsloven) og lov om en aktiv beskæftigelsesindsats.

Udbetalinger, som er skattepligtige for fuldt skattepligtige, fra den mid­lertidige pensionsopsparing (ATP-lovens § 17 d, stk. 1) og den særlige pensionsopsparing (ATP-lovens § 17 i, stk. 1).

Udbetalinger af særlig pensionsopsparing, der i medfør af § 2, stk. 4, i L 2004 308 om ændring af lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension udbe­tales af arbejdsløshedskasser, Arbejdsformidlingen eller kommuner.

Ydelser, der udbetales afen arbejdsløshedskasse eller Arbejdsdirektoratet efter lov om arbejdsløshedsforsikring m.v.

Erstatning for indtægtstab ved ledighed, der i henhold til en privattegnet arbejdsløshedsforsikring omfattet af pensionsbeskatningslovens § 49 udbetales af forsikringsselskabet til forsikringstageren.

Dagpengegodtgørelse for 1. og 2. ledighedsdag, der udbetales af arbejds­givere i henhold til § 84 i lov om arbejdsløshedsforsikring m.v.

Strejke- og lockoutgodtgørelser til lønmodtagere.

Løn m.v., der udbetales af en arbejdsgiver under lønmodtagerens fravær fra arbejdet på grund af sygdom eller graviditet, barsel og adoption. Dagpenge efter lov om dagpenge ved sygdom eller fødsel.

Løbende ydelser i henhold til lov om arbejdsskadesikring.

Løbende ydelser mod følger af arbejdsskade efter lov om erstatning til skadelidte værnepligtige m.fl., jf. L 2003 423.

Erstatning efter ulykkesforsikringsloven til efterladte og invaliditetserstat­ning, når erstatningen ydes som en årlig ydelse, jf. lbkg 1968 137 med senere ændringer.

Erstatning til efterladte og invaliditetserstatning, når erstatningen ydes som en årlig ydelse, efter lov om erstatning til tilskadekomne værneplig­tige m.fl., jf. lbkg 1968 138 med senere ændringer.

Erstatning til efterladte og invaliditetserstatning, når erstatningen ydes som en årlig ydelse, efter §§ 19-22 i lov om erstatning til besættelsestidens ofre, jf. lbkg 1995 136, med senere ændringer.

Krigs-ulykkesforsikringsrente efter loven om krigs-ulykkesforsikring for søfarende, jf. lbkg 1948 91.

Krigs-ulykkesforsikringsrente efter loven om krigs-ulykkesforsikrings­rente til enker efter visse fiskere, jf. lbkg 1986 913 med senere ændringer. Løbende ydelser i henhold til lov om invalideforsørgelse, jf. lbkg 1986 912 med senere ændringer.

Løbende ydelser i henhold til lov om udbetaling af ydelser til militære invalider og deres efterladte i de sønderjyske landsdele, jf. L 1990 795 med senere ændringer.

Orlovsydelser i henhold til lov om orlov, jf. § 21, stk. 3, i L 2000 402 om børnepasningsorlov.

Børnepasningsorlovsydelse i henhold til lov om børnepasningsorlov. Skattepligtige stipendier, der udbetales i henhold til lov om statens uddan­nelsesstøtte.

Uddannelsesgodtgørelse m.v., der udbetales til ledige i henhold til § 40 og § 41 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 17, § 20, stk. 4, og § 21 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 134 i L 2003 419 om en aktiv beskæftigelsesindsats.

Etableringsydelse, der udbetales til ledige i henhold til § 40 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 6 og § 7 i L 1997 1077 om ændring af lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 134 i L 2003 419 om en aktiv beskæftigelsesindsats.

Skattepligtig elevstøtte m.m. i henhold til lov om arbejdsmarkedsuddan­nelser, jf. L 2003 446.

Skoleydelse, der udbetales af produktionsskoler i henhold til § 17 i lov om produktionsskoler.

Godtgørelse, der ydes til elever efter § 66 k, stk. 1, i lov om erhvervsud­dannelser.

Godtgørelse, der ydes efter § 11, stk. 1 og 2, i lov om Arbejdsgivernes Elevrefusion.

• Skattepligtig voksenuddannelsesstøtte, der udbetales til uddannelsessø­gende i henhold til lov om støtte til voksenuddannelse, jf. § 23, stk. 2, i L 2000 490 om statens voksenuddannelsesstøtte.

• Skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (SVU), der udbetales til uddannel­

sessøgende i henhold til lov om statens voksenuddannelsesstøtte.

• Godtgørelse i henhold til lov om godtgørelse ved deltagelse i erhvervsret­tet voksen- og efteruddannelse.

• Støtte, der ydes i henhold til de regler, der er udstedt i henhold til § 1 i L

1995 447 om ungdomsvejledning og brobygningsforløb til ungdomsud­dannelse.

• Skoleydelse i henhold til § 3, stk. 3, og § 5, stk. 3 og4, i lov om erhvervs­grunduddannelse m.v.

• Tilskud, som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark og i udlandet, herunder den godskrevne værdi af billetter og lignende, når ydelsen berettiger den ph.d.-studerende til supplerende ph.d.-stipendium efter § 52 i lov om statens uddannelsesstøtte, og tilskud som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark, herunder den godskrevne værdi af billetter og lignende, når ydelsen be­rettiger den ph.d.-studerende til supplerende stipendium efter den hidtidige § 53 a i lov om statens uddannelsesstøtte, jf. lbkg 1996 430.

• Støtte til beskæftigede, der deltager i uddannelse som led i jobrotations­ordninger i henhold til § 20, stk. 4, i lov om en aktiv arbejdsmarkedspo­litik, jf. § 134 i L 2003 419 om en aktiv beskæftigelsesindsats.

• Skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Forskningsstyrelsen, for så vidt disse ikke er omfattet af kildeskattelovens § 43, stk. 1.

Indkomster, der er skattefritaget efter andre bestemmelser i skattelovgivningen er skattefri. Det betyder bl.a., at sociale ydelser, der er fritaget for beskatning efter ligningslovens § 7, som f.eks. invaliditetsydelse, personlige tillæg, bi­stand- og plejetillæg eller børnetilskud, er undtaget fra beskatning.

[(29)](#bookmark30) Selvstændigt erhvervsdrivende med fast driftssted i Danmark, der er socialt sikrede her i landet og derfor kan modtage danske sygedagpenge og lignende ydelser, er herefter skattepligtige til Danmark af disse ydelser, ligesom alle andre modtagere af dagpenge fra Danmark. I SKM 2021 504 LSR var spørgsmålet, om den i sagen omhandlede skatteyder var skattepligtig til Danmark afen forsørgertabserstatning tilkendt efter arbejdsskadeforsikrings­loven. Skatteyderen var bosiddende i Storbritannien og var tilkendt forsø­gertabserstatning i form af en månedlig ydelse og en efterbetaling. Landsskat­teretten fastslog, at erstatningen måtte anses for en social ydelse omfattet af artikel 18, stk. 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Storbritannien og Danmark, og at kun Danmark havde beskatningsretten hertil. Retten lagde vægt på, at ydelsens karakter og formål var socialt, at arbejdsskadeforsikrings­loven er omfattet af EP/Rfo 883/2004 som anført i TfS 2011 466, og at erstat­ningen erfter en samlet vurdering måtte anses som en del af den danske soci­allovgivning.

[(30)](#bookmark34) I SKM 2019.33 LSR fandt Landsskatteretten ikke, at der skulle indeholdes skat for en udbetaling af et beløb fra Det Frie Forskningsråd til en person, der var fuldt skattepligtig til USA. Landsskatteretten fandt således, at beløbet ikke var vederlag for udførelse af hverv for den danske stat omfattet af dob­beltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, men anden indkomst omfattet af artikel 21, og at USA som bopælsstat havde beskatningsretten til indkom­sten.

[(31)](#bookmark36) Det er således præciseret, for skibs- og flybesætningers vedkommende, at skattepligten udover vederlag for arbejde ombord på danske skibe og fly også omfatter vederlag for arbejde udført i tilknytning til besætningsmedlem­mets primære opgaver ombord på dansk skib eller dansk fly. Som eksempel kan nævnes en flybesætnings opgaver på landjorden i tilknytning til arbejdet ombord. Se hertil SKM 2006 483 H, hvori det blev fastslået, at bestemmelsen om begrænset skattepligt til Danmark i relation til arbejde på fly skulle forstås således, at der skal ske en funktionel afgrænsning, således at skattepligten omfatter både vederlag for opgaver, der udføres om bord og tjenesteopgaver, der udføres på landjorden, men i tilknytning til de primære opgaver om bord.

[(32)](#bookmark37) Indsat ved L 2020 1835. Herefter har fysiske personer, der driver erhverv og ikke er fuldt skattepligtige, fast driftssted her i landet, når der foreligger et fast driftssted her i landet i henhold til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er affattet i 2017-udga- ven af modeloverenskomsten.

Bestemmelsen er i overensstemmelse med det udgangspunkt for fastlæggelsen af, hvornår der foreligger fast driftssted, der fremgår af artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Artikel 5, stk. 1, er uændret videreført i 2017- udgaven af modeloverenskomsten, og bestemmelsen er derfor udtryk for en kodificering af gældende ret. Artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst indeholder en opregning af faste forretningssteder, der navnlig kan udgøre et fast driftssted, hvorfra virksomheden udøves. Det gælder herfter bl.a. et sted, hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor na­turforekomster udvindes. Der er ikke tale om en udtømmende opregning, og det er under alle omstændigheder en betingelse, atde almindelige betingelser for eksistensen af et fast driftssted som følge af fast forretningssted er opfyldt. At stk. 3 ikke indeholder en sådan opregning er ikke udtryk for en tilsigtet indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomstens bestemmelser. Fast driftssted forudsætter, at der er et forretningssted her i landet, som virksomheden råder over. Udtrykket forretningssted omfatter alle lokaler, indretninger eller installationer, som selskabet, foreningen m.v. benytter til at udøve erhvervsaktiviteten. Det er uden betydning, om det pågældende selskab m.v. er ejer af forretningsstedet eller råder over det på andet grundlag, f.eks. en lejeaftale. Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lo­kale eller en anden synlig indretning, idet et forretningssted f.eks. kan bestå i, at virksomheden blot faktisk råder over et areal, der benyttes til udøvelsen af virksomheden. Der kan derfor foreligge et forretningssted i bestemmelsens forstand, selv hvis virksomhedens råden er ulovlig.

Det kan undertiden give anledning til tvivl, om virksomheden råder over et forretningssted i tilfælde, hvor virksomhedens medarbejdere i forbindelse med arbejdets udførelse hyppigt befinder sig på et bestemt sted, som virksom­heden hverken ejer eller har en aftalebestemt råderet over. Der vil efter kommentarerne til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst (punkt 12-19) i sådanne tilfælde skulle foretages en samlet konkret bedømmelse, hvori det indgår, hvor længe og hvor hyppigt virksomheden er til stede på den pågæl­dende lokalitet, samt hvilke aktiviteter der udøves på stedet. Problemstillingen har i dansk praksis bl.a. været aktualiseret i forhold til medarbejderes hjem­mekontorer. Hvornår sådanne hjemmekontorer udgør et fast driftssted for virksomheden, er nærmere behandlet i punkt 18 og 19 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, hvori det anføres, at der ikke blot skal lægges vægt på, om medarbejderens brug af hjemmekontoret er af varig og regel­mæssig karakter, men også på om det af de konkrete omstændigheder fremgår, at det er nødvendigt, at medarbejderen arbejder hjemme. Det kan f.eks. være tilfældet, fordi virksomheden ikke har stillet et kontor til rådighed for den pågældende, selv om medarbejderen har brug for et kontor for at kunne vare­tage sine arbejdsfunktioner.

Af bestemmelsen fremgår desuden, at det er en betingelse, at det forretnings­sted, som virksomheden råder over, er fast. Der skal med andre ord være en forbindelse mellem den udøvede virksomhed og en geografisk bestemt loka­litet. Uanset at en virksomhed er afen sådan karakter, at virksomheden flytter mellem nærtliggende lokaliteter, foreligger der normalt et fast forretningssted, såfremt det område, inden for hvilket aktiviteten flyttes rundt el.lign., kan karakteriseres som en kommerciel og geografisk enhed. Det gælder f.eks. for en mine eller et vejarbejde. Tilsvarende vil et såkaldt kontorhotel kunne anses for at være et fast forretningssted for en virksomhed, der regelmæssigt lejer kontorer i det pågældende kontorhotel, selv om det ikke er det samme kontor, som virksomheden råder over, hver gang den udøver sin virksomhed i Danmark.

Det er desuden med henvisning til kravet om, at forretningsstedet skal være fast, en betingelse, at det skal have en vis varighed for at kunne udgøre et fast driftssted. I praksis statueres fast driftssted normalt ikke, hvis aktiviteten varer mindre end 6 måneder, jf. punkt 28 i kommentarerne til OECD's mode-

loverenskomst. Kortvarige afbrydelser, f.eks. afbrydelser som følge af vejrlig, medregnes ikke, når den periode, hvor forretningsstedet har været benyttet til virksomhedsudøvelsen, skal fastlægges.

Selv om aktiviteter med en varighed på under 6 måneder som udgangspunkt ikke vil medføre fast driftssted, er der ikke nogen fast nedre grænse for peri­oden. Der kan således foreligge fast driftssted, selv om forretningsstedet kun har eksisteret i kort tid, når virksomheden som følge af sin art udelukkende udøves i det land, hvor dette forretningssted befinder sig, jf. punkt 30 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Som eksempel herpå kan nævnes, at der vil kunne opstå fast driftssted her i landet, såfremt en uden­landsk fysisk person her i landet udøver en særlig aktivitet i forbindelse med en tidsbegrænset begivenhed her i landet, og det ikke indgår i personens sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed at udøve denne form for aktivitet. Hvor benyttelsen af forretningsstedet er kortvarig og herefter afbrydes i en længerevarende periode, kan der endvidere foreligge et fast forretningssted, hvis virksomhedens benyttelse af forretningsstedet er af tilbagevendende karakter. Det vil f.eks. være tilfældet med hensyn til virksomhed, der udøves i bestemte måneder hvert år. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet anvendes til udøvelse af virksomheden, jf. punkt 29 i kommentarerne til OECD's modelove­renskomst.

Det er et krav, at den fysiske person udøver sin erhvervsmæssige virksomhed gennem dette faste forretningssted. Der vil foreligge et fast driftssted straks fra det tidspunkt, hvor personen er begyndt at udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor selve det faste forret­ningssted etableres, ikke skal medregnes, hvis etableringsaktiviteterne klart kan adskilles fra de aktiviteter, der indgår i udøvelsen af virksomheden gen­nem det faste forretningssted. Det vil f.eks. kunne være tilfældet, hvor der inden virksomhedens egentlige opstart her i landet skal etableres et hovedsæ­de, hvorfra virksomheden skal udøves. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at udøve sin erhvervsvirksomhed gennem det pågældende forretningssted.

[(33)](#bookmark38) Bestemmelsen er ved L 2020 1835 flyttet fra § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde omfatter ikke blot opførelse af bygninger, men også f.eks. anlæg af veje, broer eller kanaler, udlægning af rørledninger, udgravning og opmudring. Artikel 5, stk. 3, i OECD's mode­loverenskomst indeholder en særregel for denne form for forretningssteder, idet artiklen fastsætter, at en byggeplads eller et anlægs- eller monteringsar­bejde kun udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 12 måneder. Udenlandske virksomheder, der efter nærværende bestemmelse får fast driftssted her i landet fra første dag som følge af et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, vil kunne påberåbe sig den eventuelle dobbeltbeskatnings­overenskomst, der er indgået mellem Danmark og den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Reglen i stk. 3 får dermed kun betydning i de tilfælde, hvor den udenlandske virksomhed er hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Bestemmelsen har imidlertid ikke som primært formål at sikre, at der udløses dansk beskatning af udenlandske virksomheder, der udfører ganske kortvarige bygge-, anlægs- eller monteringsarbejder her i landet. Bestemmelsen skal derimod ses i sammenhæng med reglerne i § 2, stk. 1, nr. 1, og § 44, litra b, der indebærer, at fysiske personer er begrænset skattepligtige af alle former for lønindkomst fra virksomhed her i landet, når arbejdsgiveren enten har hjemting her i landet eller er skattepligtig af erhvervsvirksomhed med fast driftssted her.

Da et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde efter stk. 3 udgør et fast driftssted fra første dag, vil de lønmodtagere, der arbejder på byggepladsen m.v., derfor også være begrænset skattepligtige af lønindkomsten fra første dag. Dette vil være tilfældet, uanset om den begrænsede skattepligt ikke kan håndhæves over for arbejdsgiveren i medfør af bestemmelserne i en dobbelt­beskatningsoverenskomst.

[(34)](#bookmark41) Indsat ved L 2023 710 med virkning fra 2023-07-01. Herefter vil personer, der er hjemmehørende i udlandet, og som udøver aktiviteter på den danske kontinentalsokkel uden for 12-sømilegrænsen, være skattepligtige til Danmark af indkomsten fra disse aktiviteter, når aktiviteterne vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg, og betingelserne for, at der foreligger et fast driftssted, er opfyldt. Bestemmelsen omfatter eksem­pelvis aktiviteter knyttet til etablering og drift af den planlagte energiø i Nordsøen og havvindmølleparker i forbindelse hermed. Endvidere omfatter bestemmelsen de aktiviteter, som måtte blive igangsat i forhold til lagring af CO2 i Danmarks eksklusive økonomiske zone, f.eks. i undergrunden i den danske del af Nordsøen. Etablering, drift og benyttelse skal forstås bredt, således at alle former for aktiviteter, der har direkte sammenhæng med kun­stige øer, installationer og anlæg i Danmarks eksklusive økonomiske zone, er omfattede. Aktiviteter, der f.eks. består i vedligeholdelse eller nedtagning af anlæg, er således omfattet af bestemmelsen.

Efter § 2, stk. 3, 4. pkt., skal 3. pkt. ikke anvendes på aktiviteter, der vedrører etablering, drift og benyttelse af kabler og rørledninger, som hverken fortsæt­ter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efter­forskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på dansk kontinentalsokkel. Indkomst, som fysiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i ud­landet, oppebærer i forbindelse med etablering og drift af undersøiske kabler og rørledninger på den danske kontinentalsokkel uden for 12-sømilegrænsen, dvs. i Danmarks eksklusive økonomiske zone, vil således ikke blive undergi­vet dansk beskatning, når de pågældende kabler eller rørledninger udelukken­de benyttes til transit gennem Danmarks eksklusive økonomiske zone. Dette vil gælde, selv om aktiviteterne udøves gennem et fast forretningssted i den eksklusive økonomiske zone.

[(35)](#bookmark42) Indkomst, som fysiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, oppebærer i forbindelse med etablering og drift af undersøiske kabler og rørledninger på den danske kontinentalsokkel uden for 12-sømile- grænsen, dvs. i Danmarks eksklusive økonomiske zone, vil således ikke være undergivet dansk beskatning, når de pågældende kabler eller rørledninger udelukkende benyttes til transit gennem Danmarks eksklusive økonomiske zone. Det anførte gælder, selv om aktiviteterne udøves gennem et fast forret­ningssted i den eksklusive økonomiske zone.

[(36)](#bookmark43) Indsat ved L 2020 1835. Der er tale om en undtagelse til udgangspunktet om, at der foreligger fast driftssted, når virksomheder udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

I visse tilfælde vil et fast forretningssted efter artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst som udformet før 2017-udgaven altid skulle anses for udelukkende anvendt med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Det drejer sig om tilfælde, hvor virksomheden (1) anvender indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende virksomheden, (2) opretholder et varelager tilhørende virksomheden udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering eller med henblik på forarbejdning hos en anden virksomhed, eller (3) opretholder et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet. Der vil i disse særligt opregnede tilfælde ikke være behov for at foretage nogen konkret vurdering af, om det pågældende faste forretningssted faktisk anvend­es eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Bortset herfra vil der derimod i hvert tilfælde skulle foretages en konkret vurdering af, om de funktioner, der udøves på et fast forretningssted, kan anses for at være af udelukkende forbe­redende eller hjælpende karakter.

Det karakteristiske for et fast forretningssted, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, er, at der på den pågæl­dende lokalitet udøves funktioner med en så fjern forbindelse til virksomhe­dens centrale indtægtsskabende aktiviteter, at der vanskeligt kan allokeres en del af virksomhedens profit til det faste forretningssted. Aktiviteter, der indgår som en væsentlig og essentiel del i den samlede virksomhed, kan ikke anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Aktiviteter, der involverer en væsentlig del af virksomhedens personel eller aktiver, vili almindelighed heller ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Hvor en virksomhed har flere faste forretningssteder i Danmark, hvorfra der udøves aktiviteter, skal det som udgangspunkt vurderes selvstændigt for hvert enkelt forretningssted, om det udgør et fast driftssted.

MedL 2020 1835 er der tilvejebragt en implementering af dels de ændringer af artikel 5, stk. 4, der er gennemført i 2017-udgaven af OECD's modelove­renskomst, dels den samtidigt tilføjede bestemmelse i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1. Implementeringen ændrer retstilstanden på to punkter: For det første er ordlyden af artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst ændret, således at det nu i alle tilfælde - således også i de i bestemmelsen specifikt opregnede eksempler på faste forretningssteder - er en fælles betingelse, at der gennem det pågældende faste forretningssted udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

For det andet er deri 2. pkt. indsat en værnsregel - den såkaldte anti-fragmen­teringsregel - der skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommen­tarer til denne bestemmelse. Bestemmelsen har til formål at hindre, at undta­gelsen i stk. 4, 1. pkt., udnyttes til at undgå fast driftssted her i landet ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere nært forbundne virksomheder. Et fast forretningssted vil herefter under visse omstændigheder udgøre et fast driftssted her i landet for en udenlandsk fysisk person, selv om personen gennem det faste forretningssted udøver funktioner, der isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette vil være til­fældet, når disse funktioner indgår blandt flere gensidigt supplerende (kom­plementære) funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, og som vedkom­mende person selv, dennes nærtstående eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet. Værnsreglens fastlæggelse af, hvornår sammenhængende aktiviteter skal vurderes samlet, selv om per­sonen ikke selv udøver de samlede aktiviteter, er i overensstemmelse med den definition af begrebet "nært forbundne" fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modelove­renskomst. Den vurdering, som skal foretages af, om der er tale om en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjæl­pende karakter, skal foretages under inddragelse af alle aktiviteter, som den udenlandske person og nært forbundne virksomheder udøver gennem et eller flere faste forretningssteder her i landet. Det vil således også omfatte aktivi­teter, som en nært forbundet virksomhed, der er fuldt skattepligtig her til landet, udøver gennem et fast forretningssted her i landet.

[(37)](#bookmark46) Indsat ved L 2020 1835. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med stk.

6, idet de to bestemmelser samlet regulerer, i hvilket omfang den såkaldte agentregel medfører fast driftssted her i landet. Stk. 5 og stk. 6 indebærer, at lovens regler om fast driftssted svarer til den udformning af agentreglen, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i 2017-udgaven af OECD's modelove­renskomst og indebærer, at agentreglen i videre omfang end efter tidligere retstilstand kan medføre fast driftssted.

Det er i modsætning til tidligere ikke en betingelse for anvendelsen af agen­treglen, at repræsentanten her i landet handler i virksomhedens navn, da denne betingelse har givet virksomhederne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handler på virksomhedens vegne, handler som kommissionær, dvs. i eget navn. Kommissionærforhold er således omfattet af nyaffattelsen.

Afgørende for statuering af fast driftssted er herefter, om agenten handler på virksomhedens vegne i forhold til tredjemand. Virksomheden vil således også kunne få fast driftssted som følge af agentens aktiviteter her, selv om den pågældende tredjemand slet ikke er bekendt med, at agenten handler på virksomhedens vegne. Hvorvidt agenten spiller en afgørende rolle ved indgå­elsen af aftaler på virksomhedens vegne, vil bero på en konkret vurdering af, hvad der er den forretningsmæssige realitet. Det vil således ikke i sig selv være afgørende, om virksomheden og agenten f.eks. har indgået en aftale, der fastlægger agentens rolle, og hvad indholdet af en sådan aftale i givet

fald er. Bestemmelsen indebærer desuden, at agentreglen vil kunne instituere fast driftssted for virksomheden her i landet, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, når agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden.

I kravet om at agenten enten "sædvanligvis" skal udnytte en fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne eller spille en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der "rutinemæssigt" indgås uden at blive væsentligt ændret af virksomheden, ligger, at det ikke resulterer i fast driftssted for virksomhe­den, at en herværende agent f.eks. blot enkelte gange indgår aftaler på virk­somhedens vegne. Der vil således skulle være tale om aktiviteter af en vis tilbagevendende karakter.

[(38)](#bookmark33) Af henvisning til stk. 4 følger, at agentens virksomhed i visse tilfælde vil kunne medføre fast driftssted her i landet, selv om agentens aktiviteter isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Det vil således være tilfældet, hvis agentens aktiviteter set i sammenhæng med virksomhedens og nært forbundne virksomheders aktiviteter på faste forretningssteder her i landet må anses for en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter.

[(39)](#bookmark35) Afgørende for, om en agent må anses for afhængig eller uafhængig, er, hvilke forpligtelser agenten har i forhold til den udenlandske virksomhed. Der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på virksomhedens vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af virksomheden. Der kan ikke peges på et enkelt element, deri sig selv er udslagsgivende ved denne samlede afvejning, men især nedennævnte kriterier bør inddrages.

Omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Har virksomheden detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til agenten, eller udøver virksom­heden detaljeret kontrol med agentens konkrete udøvelse af opgaverne, kan agenten ikke anses for uafhængig fra hvervgiveren.

Det bør også inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere hvervgiveren om opgavernes udførelse, men også at opnå hvervgiverens accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilret­telagt.

Videre bør det inddrages, hvem der bærer driftsherrerisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten.

Endeligt bør også antallet af hvervgivere inddrages. Har agenten kun en enkelt eller ganske få hvervgivere, taler det for at anse agenten for en afhængig agent.

Angivelsen af, at der ikke kan etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis repræsentanten her i landet er en uafhængig agent, gælder kun, hvis den uafhængige agent ved udførelsen af opgaverne for den udenlandske virksom­hed handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. En agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, kan ikke anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på hvervgiverens vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed.

[(40)](#bookmark39) Undtagelsen har til formål at hindre, at en kunstig opsplitning af aktiviteter mellem nært forbundne virksomheder skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.

Der er ikke angivet en fast grænse for, hvornår en agent skal anses for at handle udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af nært forbundne virksomheder. Afgørelsen heraf beror herefter på en konkret vurdering, hvor bestemmelsens formål skal tages i betragtning. I punkt 112 i OECD's kom­mentarer til bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6, nævnes som eksempel, at en salgsagent vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne virksomheders vegne, når sådanne virksomheder tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som agenten indgår.

[(41)](#bookmark40) Indsat ved L 2018 725 med virkning fra 2018-07-01. Indsættelsen af be­stemmelsen var navnlig foranlediget af, at det siden SKM 2013 899 SR

havde været fast administrativ praksis at anse aktiviteter, der udelukkende består i passive investeringer i f.eks. aktier, for udøvelse af erhverv i relation til fast driftsstedsbestemmelsen. Med indsættelsen af stk. 11 anses aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun for udøvelse af erhverv i relation til fast driftsstedsbestemmelsen, når aktiviteterne udgør næringsvirksomhed. Passive investeringer er herefter som udgangspunkt ikke omfattet. Om der foreligger næringsvirksomhed må afgøres efter almindelige principper. Herefter vil det forhold, at investeringer i aktier eksempelvis sker med henblik på at opnå et økonomisk udbytte, ikke uden videre indebære, at investeringerne udgør næring efter aktieavancebeskatningsloven. Der skal således være tale om en anskaffelse med henblik på opnåelse af en fortjeneste ved videresalg. Der kan i den sammenhæng bl.a. henvises til administrativ praksis vedrørende venturevirksomheder, hvis aktivitet består i erhvervelse af aktier med henblik på udvikling af porteføljevirksomhederne og senere salg af aktierne, hvor venturevirksomhedens aktiviteter ikke er anset for ud­øvelse af næring, jf. hertil SKM 2002 284 LSR.

For så vidt angår aktiviteter med erhvervelse af fordringer, gæld og finansi­elle kontrakter omfattet af kursgevinstloven, vil der tilsvarende foreligge næring, hvis fordringer m.v. anskaffes med henblik på at opnå fortjeneste ved videresalg (handelsnæring). Derudover vil aktiviteterne udgøre næring, hvis den pågældende driver næring ved finansiering, såkaldt pengenæring. Hvis der er tale om investeringer, der foretages af flere investorer i fællesskab ved investering gennem en skattemæssigt transparent enhed, vil det være afgørende, om den enkelte deltager må anses for at foretage investeringerne som led i næring. Ved investeringer gennem en transparent enhed vil der derfor kunne foreligge næring for nogle deltagere og anlægsinvesteringer for andre deltagere, således at alene de næringsdrivende deltagere vil kunne få fast driftssted her i landet som følge af de pågældende aktiviteter.

I det omfang en person udøver erhverv gennem et fast driftssted her i landet, er det de almindelige principper for allokering af aktiver og passiver til faste driftssteder i artikel 7, der regulerer, hvorvidt personens finansielle aktiver og/eller passiver skal allokeres til det faste driftssted. Udøves der erhverv gennem et fast driftssted vil også f.eks. aktier, der indgår i det faste driftssteds anlægskapital, skulle allokeres til det faste driftssted og derfor være omfattet af den begrænsede skattepligt. Bestemmelsen har derfor alene betydning i tilfælde, hvor der er tale om passive investeringer, der ikke vedrører et fast driftssted, hvorigennem der udøves erhverv her i landet.

Bestemmelsen er ændret ved L 2020 1835. Ændringen relaterer sig til 2. pkt. og var en følge af, at den gældende formulering ikke omfattede den situation, hvor der foreligger interessefællesskab mellem to eller flere fysiske personer. Værnsreglen var derfor ikke anvendelig, hvor en fysisk person her i landet udøver aktiviteter i form af passive investeringsaktiviteter, og disse aktiviteter er (kunstigt) adskilt fra erhvervsmæssige aktiviteter her i landet, der udøves af en nærtstående til vedkommende.

[(42)](#bookmark44) Indsat ved L 2012 591 med virkning for indkomstår påbegyndt 2012-07­01 eller senere. Bestemmelsen indebærer, at den skattepligtige indkomst ved virksomhed udøvet fra et fast driftssted her i landet opgøres i overensstem­melse med artikel 7, stk. 2, i OECD-modellen fra 2010. 1. pkt. afspejler såle­des artikel 7, stk. 2, i denne OECD-model. Om forskellen mellem den tidli­gere artikel 7 og den nye artikel 7 i OECD-modellen henvises til den udfør­lige gennemgang i lovens forarbejder.

Såfremt den pågældende person (eller det pågældende dødsbo) er hjemmehø­rende i en anden stat, og Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med denne stat har en artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, som ikke er affattet efter artikel 7 i OECD-modellen fra 2010, skal den skattepligtige indkomst i det faste driftssted dog som hidtil opgøres i overensstemmelse med overenskomstens artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed. Artikel 7 i OECD-modellen fra 2010 om fortjeneste ved erhvervsindkomst, som er indført ved revisionen af OECD-modellen i 2010, skal altså alene anvendes, hvis der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den anden stat, eller hvis artiklen om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og den pågældende

anden stat er affattet i overensstemmelse med artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i OECD-modellen fra 2010.

[(43)](#bookmark45) Om opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst på en fast ejendom beliggende i Danmark henvises til note ad § 2, stk. 1, nr. 5.

I SKM 2008 524 LSR er det antaget, at en i udlandet bosiddende ejer af fast ejendom i Danmark ikke kunne fradrage renter på lån, der ikke var pantesikret i ejendommen. Se hertil kritisk om den retsopfattelse, der ligger bag ved kendelsen Aage Michelsen: International skatteret, 3. udg. 2003 s. 262 med note 83.

I SKM 2016 67 B var spørgsmålet bl.a., hvorvidt skatteyderen, der var be­grænset skattepligtig til Danmark, kunne fradrage udgifter til en fribolig til sine forældre som løbende ydelse i medfør af ligningslovens § 12, stk. 5. Byretten udtalte, at fradragsretten efter ligningslovens § 12, stk. 5, er begrun­deti selve den ensidige forpligtelse til at udrede den løbende ydelse. En sådan løbende ydelse i form af en fribolig kunne derfor ikke anses for at være en udgift, der vedrørte ejendommens indtægter, hvorfor skatteyderen ikke havde fradragsret i den begrænsede skattepligtige indkomst i medfør af ligningslo­vens § 12, stk. 5, jf. § 2, stk. 4.

[(44)](#bookmark47) Ved L 2008 335 om diverse EU-tilpasninger af skattelovgivningen m.v. blev § 2, stk. 1, nr. 6, ændret. Herefter fremgår det direkte af bestemmelsen, at udenlandske personer, der er skattepligtige af udbytter fra danske selskaber eller visse afståelsessummer, som hovedregel skal beskattes med 27 pct. af udbytterne eller afståelsessummerne. Beskatningen udgør dog kun 15 pct., hvis personen, som oppebærer udbyttet, er hjemmehørende i en anden stat, Færøerne eller Grønland, som har en aftale med Danmark, der forpligter de to parters skattemyndigheder til at deltage i informationsudveksling. Aftalen kan være en dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel om informationsud­veksling, EU's bistandsdirektiv, OECD/Europarådets bistandskonvention eller en anden aftale. De udenlandske myndigheder skal kunne give de danske myndigheder oplysninger om den pågældende skatteyders tilknytning til den pågældende stat. Nedsættelsen af beskatningen fra 27 pct. til 15 pct. gælder alene, hvis den person, der oppebærer udbyttet, ejer mindre end 10 pct. af kapitalen i det danske selskab. Hvis personen er hjemmehørende i et land uden for EU, er det yderligere en betingelse, at den pågældende sammen med andre forbundne parter ejer mindre end 10 pct. af kapitalen i det udbyttebeta­lende selskab. Afgrænsningen af forbundne parter skal skei overensstemmelse med ligningslovens § 2. Reglerne gælder også for personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne. Ved L 2009 459 blev skattesatsen med virkning fra og med indkomståret 2012 ændret fra 28 pct. til 27 pct. Ændringen ud­gjorde en konsekvens af den ved selvsamme lov skete nedsættelse af den la­veste skattesats for aktieindkomst fra 28 til 27 pct., jf. personskattelovens § 8 a, stk. 1. Dermed blev skattesatsen for begrænset skattepligtige i relation til udbytter fra danske selskaber og afståelsessummer omfattet af ligningslo­vens § 16 B, stk. 1, jf. § 2, stk. 5, jf. stk. 1, nr. 6, tilpasset den laveste skattesats for aktieindkomst.

[(45)](#bookmark48) Indsat ved L 2021 788. Med loven skete en skærpelse af udbyttebeskatnin­gen af personer i de tilfælde, hvor disse er skattemæssigt hjemmehørende i en af de stater, der er opregnet i ligningslovens § 5 H, stk. 2, og som alle er på EU’s sortliste over skattely. Herefter skal der betales en endelig skat på 44 pct. af oppebårent udbytte på hovedaktionæraktier, jf. aktieavancebeskat­ningslovens § 4, når vedkommende er udbyttets retmæssige ejer. Bestemmel­sen er anvendelig ikke blot i tilfælde, hvor et udbytte udloddes direkte til en retmæssig ejer, der er skattemæssigt hjemmehørende i et af de omfattede sortlistelande, men også hvor udbyttet udloddes til en modtager, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende i et sortlisteland, men hvor den pågældende ikke er udbyttets retmæssige ejer, og udbyttet videreføres til en modtager i et land på sortlisten. Derimod er bestemmelsen ikke anvendelig i tilfælde, hvor en udbyttemodtager er skattemæssigt hjemmehørende i et af de omfat­tede sortlistelande, men hvor udbyttets retmæssige ejer er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har ind­gået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. I sådanne tilfælde vil udbyttets retmæssige ejer blive beskattet efter de almindelige regler.

Begrebet "retmæssig ejer" er blandt andet anvendt i OECD's modelove­renskomst artikel 10-12 og i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er udformet i overensstemmelse med modeloverenskomsten. Henvisningen til begrebet betyder, at der skal betales en endelig skat på 44 pct. af udbytte af hovedaktionæraktier, hvor den umiddelbare modtager hverken er skattemæs­sigt hjemmehørende eller registreret i et land, der er medtaget i opregningen i ligningslovens § 5 H, stk. 2, men hvor det på forhånd ligger fast, at udbyttet er bestemt til at skulle "strømme igennem" til en modtager i et af disse lande. Begrebet "retmæssig modtager" af en betaling skal forstås i overensstemmelse med begrebet "retmæssig ejer", som blandt andet anvendes i OECD's mode­loverenskomst artikel 10-12 og i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er udformet i overensstemmelse med modeloverenskomsten.

Særligt om tilfælde, hvor der er indsat en sådan "gennemstrømningsenhed" i et land, der er medlem af EU eller EØS, bemærkes det i forarbejderne til loven, at EU-Domstolen i to domme af 26. februar 2019 (i de forenede sager C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16, N Luxembourg I m.fl. mod Skatteministeriet, og i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark og Y Denmark ApS mod Skatteministeriet) har fastslået, at det EU-retlige misbrugsbegreb indebærer, at der ikke skal indrømmes skattemæssige fordele, der følger af EU-retten, såfremt en transaktion f.eks. er tilrettelagt således, at et selskab opererer som gennemstrømningsselskab for kunstigt at søge at opnå skattemæssige fordele ved udbytter fra det udloddende selskab til den enhed, som er udbyttets retmæssige ejer.

Af dommene følger, at der med henblik på at bevise, at der foreligger et misbrug, kræves dels et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som EU-lovgivningen forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne formelt er overholdt, dels et subjektivt element, der består i en hensigt om at drage fordel af EU-lovgivningen ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel. Vurderingen af, om en udbyttemodtager i EU eller EØS må anses for udbyttets retsmæssige ejer, vil skulle foretages på grundlag af de momenter, der efter de nævnte domme er afgørende for, om der foreligger en transaktion, der efter det EU- retlige misbrugsbegreb må anses for at udgøre et retsmisbrug.

Den skærpede beskatning efter 2. pkt. vil finde sted, når den retmæssige ejer af det omhandlede udbytte er skattemæssigt hjemmehørende i et af følgende lande: Amerikansk Samoa, Anguilla, Barbados, De Amerikanske Jomfruøer, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellerne og Vanuatu.

De anførte lande er 11 af de 12 lande, der aktuelt er på EU's sortliste over skattely. Trinidad og Tobago er ligeledes på sortlisten, men det vil ikke være muligt at anvende 2. pkt. i tilfælde, hvor den retmæssige ejer af det omhand­lede udbytte er skattemæssigt hjemmehørende i Trinidad og Tobago, før den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst er opsagt og ikke længere kan påberåbes.

[(46)](#bookmark49) Beskatningsprocenten blev nedsat fra 25 til 22 pct. ved L 2015 202 med virkning for udbetalinger foretaget 2015-03-01 eller senere.

[(47)](#bookmark58) Bestemmelsen anvendes i overensstemmelse med tronfølgelovens regler tilsvarende på en regerende dronning.

[(48)](#bookmark61) Beskatningsreglerne efter Wienerkonventionerne om diplomatiske hen­holdsvis konsulære forbindelser er gengivet i cirk 1988 135, jf. også JV C.F.1.8. 4. Se desuden TfS 1995 533 TS samt TfS 2003 320 TSM. Sidstnævn­te vedrørte spørgsmålet om fremmede staters repræsentanters forpligtelse til betaling af ejendomsværdiskat.

[(49)](#bookmark62) Se note ad § 3, stk. 2.

[(50)](#bookmark63) Reglerne om ægtefællebeskatning gælder tillige for personer, der er omfattet af lov om registreret partnerskab.

Hovedreglen i henseende til ægtefællebeskatning fremgår af § 4, stk. 1, hvorefter ægtefæller hver beskattes af deres indkomst og formue. Det er på den baggrund nødvendigt med regler, der fastlægger hvorledes indtægter og udgifter samt formue fordeles mellem ægtefællerne. Regler herom fremgår af § 24 A.

Om ægtefællebeskatning i almindelighed kan henvises til cirk 1988 135 kap. 2, Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, 1972 s. 174 ff. og s. 249 ff., Jan Pedersen: Skatteretten 1, 8. udg. 2018, afsnit VI, kap. 1, Anders Nørgaard

Laursen: Lærebog om indkomstskat, 18. udg. 2019, kap. 24, Aage Michelsen i Familiebeskattningen i Norden, NSFS 15 1985 s. 7 ff., JV afsnit C.A.8. samt Malene Ravn,Revisorbladet 1998/9 s. 33 ff.

[(51)](#bookmark50) Første betingelse for, at de særlige beregningsregler i afsnit III og i per­sonskatteloven finder anvendelse, er, at ægteskabet er retligt gyldigt indgået. Proforma ægteskaber er gyldige også i skatteretlig henseende. Omstødes et ægteskab, har omstødelsen først virkning fra afsigelsen af omstødelsesdom­men, jf. LSR 1970 176.

Dernæst er det en betingelse, at begge ægtefæller er fuldt skattepligtige i Danmark iht. § 1. For det tredje er det en betingelse, at ægtefællerne er samlevende. Samlivsophævelse antages at have fundet sted i skattemæssig henseende, dersom ægtefællerne lever varigt adskilt på grund af uoverens­stemmelse, eller såfremt de på grund af deres erhverv eller af andre ydre år­sager er nødsaget til varigt at leve adskilt uden fælles husførelse. Det er såle­des ikke tilstrækkeligt til samlivsophævelse i skatteretlig forstand, at ægte­fællerne bliver enige om at ophæve samlivet f.eks. af skattemæssige grunde. En ægtefælles anbringelse på plejehjem blev i TfS 1994 413 LSR anset for samlivsophævelse. I TfS 1996 819 LSR blev det antaget, at ægtefæller, som havde indgået ægteskab i november 1990, men som havde levet faktisk ad­skilt, først kunne anses for at etablere samliv i skattemæssig henseende ved etablering af fælles husførelse i 1991. I TfS 2005 277 LSR blev det antaget, at fængsling ikke i sig selv er en hindring for, at et ægteskabeligt samliv mellem ægtefæller i skatteretlig henseende kunne etableres under afsoningen. I SKM 2019.256 Ø var skatteyderen og dennes ægtefælle blevet separeret i 2001, og skatteyderens fulde skattepligt til Danmark var samme år blevet ophævet, da han havde meldt flytning til et andet land. Retten fandt, at skat­teyderen havde haft sin ægtefælles bopæl i Danmark til sin rådighed, og at han havde taget ophold i denne i hvert fald fra og med den 1. januar 2005. Da skatteyderen og ægtefællen måtte anses for at have været samlevende fra den 1. januar 2005, fandt retten, at opgørelsen af ægtefællens skattepligtige indkomst for indkomstårene 2005-2011 skulle ske efter reglerne i § 4, stk. 2, jf. § 4, stk. 5 og stk. 6, modsætningsvist.

Ved samlivsophævelse uden separation eller skilsmisse vedbliver særreglerne at finde anvendelse indtil udgangen af indkomståret, idet samlivsophævelsen skattemæssigt først anses at have fundet sted med udgangen af det indkomstår, i hvilket ophævelsen af samlivet har fundet sted, jf. stk. 4.

[(52)](#bookmark51) Højesteret fastslog i SKM 2004 377 H, at den i sagen omhandlede skatte­yder ikke kunne udnytte skatteværdien af en fraskilt ægtefælles uudnyttede personfradrag og underskud. Begrundelsen herfor var den, at ægtefællernes samliv var ophørt ved deres skilsmisse i 1995, hvorfor der ikke kunne ske overførsler de tidligere ægtefæller imellem for indkomståret 1997.

[(53)](#bookmark52) Ægtefællerne anses således for samlevende i skatteretlig forstand også efter, at de er flyttet fra hinanden. Dette har stor betydning f.eks. ved spørgsmålet om overførsel af uudnyttet underskud og personfradrag mellem ægtefællerne. Det synes på den baggrund nærliggende at antage, at en ægtefælle, der modtager underholdsbidrag fra den anden ægtefælle, ikke skal betale skat heraf, førend samlivet i skatteretlig forstand er ophørt ved indkomstårets udgang. I TfS 1996 335 V nåede landsretten imidlertid til det modsatte resul­tat. Se hertil Hans Henrik Bonde Eriksen i TfS 1995 321, hvor landsskatte­rettens afgørelse kommenteres. I TfS 2007 184 LSR ansås en ejerlejlighed, der i en periode var beboet af klagerens fraseparerede ægtefælle, for at have tjent som bolig for klagerens husstand og kunne derfor sælges skattefrit.

[(54)](#bookmark53) Indsat ved L 2013 894. Baggrunden for bestemmelsen er, at der med den ved samme lov blev indført en gensidig forsørgelsespligt for ugifte samleven­de, hvor den ene eller begge søger om eller modtager uddannelses- eller kontanthjælp efter lov om aktiv socialpolitik. Det var imidlertid ikke inten­tionen med loven at hjemle beskatning af modtageren af det underhold, der ydes af samleveren i henhold til den gensidige forsørgelsespligt. Hverken den forsørgede eller den forsørgende part skal således beskattes af det under­hold, der ydes. Ved L 2014 1522 blev den gensidige forsørgelsespligt for samlevende i kontanthjælpssystemet ophævet med virkning fra 2016-01-01, hvorfor nærværende bestemmelse ophæves med virkning fra selvsamme dato.

[(55)](#bookmark54) Børn er altid selvstændigt skattepligtige uanset deres alder, og uanset om de er hjemmeboende eller ikke, og skal derfor principielt skatteansættes på samme måde som andre skattepligtige personer. Af praktiske grunde er det dog bestemt, at et barn under 15 år ikke skal indgive selvangivelse, medmindre det i indkomståret har haft skattepligtig indkomst eller det ved indkomståret ejede skattepligtig formue, jf. skattekontrollovens § 3, stk. 1, nr. 1. Jan Pe­dersen i Skatteretten 1, 9. udg., 2021, afsnit VI, kap. 4, cirk 1988 135 pkt. 27 ff. samt JV afsnit C.A.9.

Børnepension efter reglerne i tjenestemandslovgivningen medregnes til bar­nets skattepligtige indkomst, medens børnepensionstillæg til egenpension eller enkepension efter disse regler medregnes til pensionistens skattepligtige indkomst, jf. JV C.A.9.2.

Plejevederlag medregnes ikke til barnets, men til plejeforældrenes skatteplig­tige indkomst, jf. nærmere JV afsnit C.A.3.4.

Børnetilskud efter loven om børnetilskud og andre familieydelser er skattefri, jf. ligningslovens § 7, nr. 14.

[(56)](#bookmark55) Som gave anses også arveforskud, der således under de angivne betingelser skal indgå i forældrenes beskatningsgrundlag. Reglerne i stk. 2 må ses i sammenhæng med ligningslovens §§ 12 og 17, der begrænser fradragsretten for løbende ydelser mv. til livsarvinger. Er den tillagte indtægtsnydelse eller formue kun delvis ydet som gave, idet barnet i et vist omfang har ydet foræl­drene vederlag, behandles kun den til gaveandelen svarende del af indtægterne efter § 5, stk. 2. Beskatningsordningen efter stk. 2 gælder, uanset om barnet er hjemmeboende hos den pågældende giver eller ikke. (Cirk 1988 135). Efter bindingsperiodens ophør skal renterne på børneopsparingskonti med­regnes ved opgørelsen af forældrenes indkomst indtil barnets 18. år. Er gaven camoufleret, finder § 5, stk. 2, alligevel anvendelse. Ydes gaven derved, at forældrene overdrager barnet et allerede foreliggende aktiv, er det forældrene, der skal medregne et evt. løbende afkast af aktiver i indkomstopgørelsen. I TfS 1989 468 LSR blev der i forbindelse med en skatteyders overdragelse af anparter i et anpartsselskab til nogle børn indgået aftale om lån til børnene svarende til anparternes nominelle værdi. Landsskatteretten nåede til det re­sultat, at der var tale om gaver omfattet af § 5, stk. 2. Der blev herved lagt vægt på, at lånene var rentefri til børnenes fyldte 18. år, samt at lånene kunne indfries ved hjælp af anparterne.

I TfS 1997 781 V fandt landsretten, at størstedelen af de pengebeløb, nogle børn havde fået overført fra deres moder, hidrørte fra fædrenes børnebidrag og fra offentlige børnetilskud. Disse beløb var forudset anvendt til forsørgelse, hvorfor de beløb, der var overført til børnene, måtte sidestilles med gaver. Moderen var derfor skattepligtig heraf i medfør af § 5, stk. 2. F.s.v. angår den del af børnenes formuer og indtægter, der hidrørte fra lejlighedsgaver fra andre og fra børnenes egne optjente midler, var der ikke skattepligt efter § 5, stk. 2. Skatteansættelsen beroede ikke på et faktisk skøn, men på en retlig subsumption, hvorfor fristreglen for genoptagelse i den dagældende skattesty­relseslovs § 35 ikke fandt anvendelse (den tidligere regel om skøn). Ikke grundlag for retsbeskyttet forventning. Se om dommen Jan Pedersen,R&R 1998/1 SM5 f.

I SKM 2010 281 var en skatteyder sammen med sin ægtefælle og to mindre­årige børn registreret som ejer af en bankkonto med et betydeligt indestående. Landsretten fandt ikke, at skatteyderen havde sandsynliggjort, at bankinde­ståendet delvist tilhørte børnene, eller at børnenes eventuelle andel heraf skulle hidrøre fra gaver fra andre end forældrene, hvorfor skatteyderen - i lighed med sin ægtefælle - var skattepligtig af renteindtægterne.

[(57)](#bookmark56) Det er barnets indkomstår, der er afgørende for, om betingelserne efter stk. 3 er til stede. Reglen er ikke fundet anvendelig ved børns ansættelser i selska­ber, hvori forældrene er hovedaktionærer, jf. hertil LSR 1977 196. Reglen er desuden ikke fundet anvendelig ved ansættelse i et I/S, hvori faderen deltog med en ejerandel på 50 %, jf. hertil LSR 1974 74. Er barnet fyldt 15 år må det ved fradragsretten påses, at barnet har udført et stykke arbejde svarende til den udbetalte løn, da der i modsat fald vil være tale om en ikke- fradragsberettiget gave.

[(58)](#bookmark57) Såfremt underhold ydes som vederlag for arbejde i forældrenes erhvervsvirk­somhed, behandles det skattemæssigt som løn i øvrigt for sådant arbejde, jf. stk. 3.

[(59)](#bookmark60) Bestemmelserne i afsnit I A omhandler såkaldte grænsegængere, hvorved forstås personer, der arbejder i Danmark uden at have bopæl her, jf. KSL § 1 eller anses for hjemmehørende i Danmark som følge af en dobbeltbeskat­ningsoverenskomst.

Såfremt sådanne personer oppebærer mindst 75 pct. af deres globalindkomst fra Danmark i form af vederlag for personligt arbejde eller overskud fra ud­øvelse af erhvervsvirksomhed, kan de - som et alternativ - ved indkomstop­gørelsen vælge på tilsvarende måde som fuldt skattepligtige at få adgang til fradrag for udgifter, der vedrører personlige og ligningsmæssig forhold (lig­ningsmæssige fradrag) og ved skatteberegningen at blive stillet som en ube­grænset skattepligtig. Om reglerne se JV C.F.3.

Baggrunden for reglernes tilvejebringelse er EU-retlig. EU-Kommissionen udstedte 1993-12-21 en henstilling om den skattemæssige behandling af visse begrænset skattepligtige, hvoraf det fremgik, at sådanne begrænset skattepligtige, der oppebærer mere end 75 pct. af deres samlede indkomst fra et andet land end bopælslandet - efter kommissionens opfattelse - burde have samme adgang til ligningsmæssige fradrag m.m. som fuldt skattepligtige. Det bemærkes, at henstillinger fra EU-Kommissionen ikke er bindende for medlemsstaterne.

EF-Domstolen afsagde imidlertid 1995-02-14 (sag C-279/93) dom i en præjudiciel tysk sag, hvor en i Belgien bosiddende belgisk statsborger som begrænset skattepligtig arbejdede i Tyskland (Schumacker-dommen), jf. SU 1995 95. Schumacker oppebar næsten hele familiens indkomst fra lønarbejde i Tyskland, som efter dobbeltbeskatningsaftalen havde beskatningsretten. Da Schumacker kun var begrænset skattepligtig i Tyskland, var der en række fradrag, som han ikke kunne opnå, ligesom skatteberegningen skulle ske uden de fordelagtige tyske ægtefællebeskatningsregler (splitting). Domstolen fastslog, at i et sådant tilfælde, hvor næsten hele familiens indkomst var løn fra et andet land end bopælslandet, ville det være en overtrædelse af art. 48 i EF-traktaten om arbejdskraftens frie bevægelighed at stille Schumacker ringere end personer, der var bosatte i Tyskland. EF-domstolens afgørelse var - sammenholdt med kommissionens indstilling - baggrunden for tilveje­bringelsen af L 1995 1095, hvorefter det særlige afsnit I A om grænsegængere blev indsat i loven.

EF-Domstolen nåede i 1995-08-11 til et tilsvarende resultat i en præjudiciel dom i en hollandsk sag (sag C-80/94) vedrørende en i Belgien bosat belgisk statsborger, der virkede som selvstændig fysioterapeut i Holland (Wielockx- sagen), jf. SU 1995 256. I Holland kunne Wielockx ikke få fradrag for hen­læggelser til en selvpensioneringsreserve. Dette fandt domstolen var i strid med EU-traktatens art. 52 om fri etableringsret.

Den udenlandske litteratur om de to domme er omfattende. I dansk litteratur er dommene omtalt af Michael Kirkegaard Nielsen, SU 1995 nr. 121 og nr. 286, af Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen,R&R 1995/9 s. 44 ff. samt af Jakob Bundgaard i Skatteretten 3, 6. udg. 2013, s. 539 ff.

[(60)](#bookmark59) § 5 A fastsætter betingelserne for at grænsegængere kan vælge at blive skattepligtige efter de særlige grænsegængerregler. § 5 B fastsætter reglerne om, hvorledes indkomstopgørelsen skal ske, hvis en grænsegænger vælger at blive beskattet efter grænsegængerreglerne, § 5 C indeholder regler om skatteberegningen, hvis en grænsegænger vælger at blive beskattet efter grænsegængerreglerne, og endelig fastsætter § 5 D tidspunktet, inden hvilket grænsegængeren skal meddele, efter hvilket sæt regler vedkommende vil beskattes. Reglerne om grænsegængere anvendes på begrænset skattepligtige personer efter § 2 eller kulbrinteskatteloven samt på fuldt skattepligtige per­soner efter § 1, når disse personer i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale i dobbeltbeskatningsaftaleretlig forstand anses for hjemmehørende i en anden stat, Grønland eller Færøerne. Beskatning efter reglerne i afsnit I A kræver et aktivt tilvalg fra skatteyderens side, jf. hertil SKM 2017.249 B. Cirk 1996 78 om grænsegængere er ophævet og indarbejdet i JV C.F.5., jf. cirk 2000 12 om grænsegængere - ændret praksis vedrørende omregning til helårsind­komst. Claes Balle og Hans Henrik Bonde Eriksen, SU 2000/5 118

(»Grænsegængerreglerne i EU-retligt perspektiv«) stiller spørgsmålstegn ved, om reglerne i tilstrækkelig grad lever op til kravene efter EF-traktaten. I TfS 2002 540 TSS er det udtalt, at grænsegængere kun kan få et person­fradrag uanset øvrige skattepligtsforhold inden for samme indkomstår. I SKM 2017 424 SKAT har SKAT præciseret forståelsen af den dansk-svenske Øresundsaftale - Aftale mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skattespørgsmål af 2003-10-29, jfr. L 2003 974 om indgåelse af aftale mellem kongeriget Danmark og Kongeriget Sverige om visse skat­tespørgsmål (grænsegængeraftalen) samt bekendtgørelse nr. 36 af 2004-10­28.

[(61)](#bookmark64) Det er en betingelse for at kunne vælge at blive beskattet efter de særlige regler for grænsegængere, at indkomsten hidrører fra personligt arbejde m.m., der kan beskattes her i landet (i lovens forarbejder betegnet som den kvalifi­cerende indkomst), samt at denne kvalificerende indkomst udgør mindst 75 pct. af skatteyderens samlede indkomst. I den kvalificerende indkomst med­regnes indkomst fra personligt arbejde og selvstændig erhvervsindkomst. Efter § 5 A, stk. 2, medregnes også arbejdsløshedsdagpenge, strejke- og lo­ckoutgodtgørelser samt dagpenge ved sygdom og fødsel som indkomst ved personligt arbejde.

Kun indkomst, der er skattepligtig efter de danske skattepligtsregler, og som Danmark har beskatningsretten til efter en eventuel indgået dobbeltbeskat­ningsaftale, indgår i den kvalificerende indkomst.

For begrænset skattepligtige, der udfører personligt arbejde, vil der være tale om kvalificerende indkomst, såfremt indkomsten er skattepligtig efter reglerne om begrænset skattepligt i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1-4 samt kulbrin­teskattelovens § 21, stk. 2.

For selvstændigt erhvervsdrivende er det en betingelse for at blive kvalifice­rende indkomst, at indkomsten er omfattet af § 2, stk. 1, nr. 4, hvorefter den begrænsede skattepligt kun omfatter indkomst fra et fast driftssted eller fast sted i Danmark, eller at indkomsten er omfattet af kulbrinteskatteloven. Såvel mere traditionel erhvervsvirksomhed (industri, handel m.m.) som liberale erhverv (tandlæge, revisor m.m. og fysioterapeut) er omfattet.

Også indkomst hidrørende fra fast ejendom, jf. § 2, stk. 1, nr. 5, kan i denne relation anses som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

For dobbeltdomicilerede personer indgår i princippet al indkomst fra person­ligt arbejde samt enhver indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed i den kvalificerende indkomst. Såfremt skatteyderen i henhold til dobbeltbeskat­ningsaftalen anses for domicileret i det andet land, jf. art. 4, stk. 2, i OECD- modelaftalen, er der kun tale om kvalificerende indkomst i det omfang, at Danmark som »kildeland« i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen har beskat­ningsretten. Eksempelvis kan Danmark kun beskatte indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, såfremt virksomheden udøves gennem et fast driftssted eller et fast sted beliggende her i landet, jf. OECD-modelaftalens art. 7 og 14, sammenhold med art. 5.

For at konstatere, om 75 pct.'s-betingelsen er opfyldt, skal der både opgøres en kvalificerende indkomst og en globalindkomst.

Opgørelsen af den kvalificerende indkomst sker efter dansk rets almindelige regler med tillæg af renteudgifter og kurstab (finansieringsudgifter), der eventuelt er fradraget i denne indkomst. Personfradrag og jobfradrag er ikke udgifter, der er afholdt for at erhverve indkomsten, hvorfor disse ikke kan fradrages i den kvalificerede indkomst.

Underskud fra tidligere indkomstår fragår ikke i den kvalificerende indkomst. Ved opgørelsen af, om 75 pct.'s-betingelsen er opfyldt, behandles ægtefæller separat.

Opgørelsen af globalindkomsten foretages som om, der var tale om en almin­delig ubegrænset skattepligtig person. Der opgøres dog kun én type indkomst - den skattepligtige almindelige indkomst - og det er således uden betydning, om der er tale om indkomst, som, hvis den skulle beskattes i Danmark, havde status som aktieindkomst eller som undergivet særlig indkomstskat, hvilket, selv om lov om særlig indkomstskat er ophævet fra indkomståret 1996, kan have praktisk betydning, fordi de nye regler om grænsegængere havde virk­ning fra indkomståret 1992.

På samme måde som ved opgørelsen af den kvalificerende indkomst ses der ved opgørelsen af globalindkomsten bort fra renteudgifter og andre finansie­ringsudgifter. Underskud fra tidligere indkomstår medregnes heller ikke ved opgørelsen af globalindkomsten.

Er globalindkomsten negativ, f.eks. fordi en begrænset skattepligtig lønmod­tager har underskud fra selvstændig erhvervsvirksomhed i udlandet, og er den kvalificerende indkomst positiv, er 75 pct.'s-betingelsen opfyldt.

Ved opgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, anvendes normalt perso­nens indkomstår. Er dette imidlertid kortere end 12 måneder, anvendes kalen­deråret, jf. § 5 A, stk. 4.

I TfS 2001 460 antog Told- og Skattestyrelsen, at grænsegængere, der beskat­tes efter §§ 5 A-D har mulighed for at opnå lempelse efter ligningslovens § 33 A.

[(62)](#bookmark65) Hvis både den kvalificerende indkomst og globalindkomsten er negativ, kan grænsegængeren alligevel vælge at blive beskattet efter reglerne for fuldt skattepligtige, således at den pågældende ved opgørelsen af indkomsten også kan medregne de ligningsmæssige fradrag. Det er dog en betingelse herfor, at grænsegængeren i det seneste indkomstår dels har opfyldt 75 pct.'s-betin- gelsen og dels er blevet beskattet efter reglerne i §§ 5 A-5 D.

[(63)](#bookmark68) Bestemmelsen angiver de pensionsudbetalinger, der kan indgå i den kvali­ficerende indkomst. Udbetalinger fra kapitalforsikringer, som pålægges ka­pitalafgift, eller fra ordninger, der hverken indkomstbeskattes eller er pålagt kapitalafgift indgår derimod eksempelvis ikke i den kvalificerende indkomst. Det var tidligere en betingelse for anvendelse af grænsegængerreglerne på pensionsudbetalinger mv., at skatteyderen i mindst 5 år ud af de seneste 10 år forud for pensioneringen opfyldte betingelserne for at blive skattepligtig efter reglerne. Dette er ikke længere tilfældet. Herefter kan i udlandet boende pensionister vælge at anvende grænsegængerreglerne på danske pensionsud­betalinger mv., såfremt betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. I nogle nyere dobbeltbeskatningsaftaler f.eks. med England, Canada og Italien nedsættes den i Danmark begrænset skattepligtige pension mv. med et vist beløb. I så fald gives der kun fradrag iht. afsnit I A, i det omfang de samlede fradrags­berettigede udgifter overstiger nedsættelsesbeløbet. Grænsegængerreglerne gælder naturligvis ikke, hvis det er domicillandet, der ifølge den konkrete dobbeltbeskatningsaftale har beskatningsretten.

[(64)](#bookmark72) En bestemmelse om nødstedte fra Kosovoprovinsen blev indsat ved L 1999 251. Bestemmelsen blev imidlertid ophævet igen ved L 2002 1044. Loven finder ikke anvendelse på personer, der inden lovens ikrafttræden - 2002-12­19 - har indgivet ansøgning om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7.

[(65)](#bookmark73) Selv om en grænsegænger vælger at blive skattepligtig efter afsnit I A vil den pågældende ved indkomstopgørelsen alligevel ikke fuldt ud blive stillet som en fuldt skattepligtig person. I § 5 B opregnes de særlige udgifter, som grænsegængere, der vælger at blive beskattet iht. kildeskattelovens afsnit I A i modsætning til andre begrænset skattepligtige personer, kan fradrage. De udgifter, der kan fradrages ud over de udgifter, som er fradragsberettiget efter reglerne om begrænset skattepligt, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 9, er udgifter vedrørende personlige og familiemæssige forhold (ligningsmæssige fradrag).

[(66)](#bookmark77) Det er en forudsætning for at opnå fradrag, at den faste ejendom af ejeren selv anvendes til hel- eller delårsbeboelse. For så vidt angår afgrænsningen af, hvornår et lån vedrører den faste ejendom henvises til JV afsnit C.F.1.3.6. Se endvidere TfS 1994 604 LSR, jf. hertil Aage Michelsen,R&R 1994/10 SM 273 ff., og TfS 1995 643 LSR, der vedrører den beslægtede problemstil­ling i forbindelse med opgørelsen af begrænset skattepligtig indkomst i Danmark, om et lån vedrører en fast ejendom beliggende i Danmark. Se også TfS 1998 402 LSR. Med L 2013 791 er det sikret, at en grænsegænger kan opnå fradrag efter BoligJobordningen for en udenlandsk fritidsbolig, selvom vedkommende ikke er skattepligtig af den udenlandske bolig efter reglerne om ejendomsværdiskat i ejendomsskatteloven. Betingelsen herfor er blot den, at vedkommende ville have været skattepligtig af fritidsboligen efter reglerne om ejendomsværdiskat i ejendomsskatteloven på tidspunktet for

arbejdets udførelse, såfremt den pågældende havde været fuldt skattepligtig til Danmark.

[(67)](#bookmark78) Reglen om fradrag efter ligningslovens § 8 V, stk. 2, blev indsat ved L 2011 572 med virkning fra 2011-06-01.

[(68)](#bookmark79) Der er typisk tale om renter af forbrugslån eller renter af studiegæld. Der­imod kan renter af lån optaget til erhvervelse af aktier, obligationer m.m. ikke anses som private renteudgifter. Ved afgrænsningen af, om en renteudgift m.m. er en privat renteudgift eller ej, kan der i øvrigt henses til den afgræns­ning, der anvendes i virksomhedsskatteordningen ved opgørelsen af indskud­skontoen.

[(69)](#bookmark80) Der gives fradrag, uanset om Danmark efter en dobbeltbeskatningsaftale er afskåret fra at beskatte senere udbetalinger, jf. OECD-modelaftalens art. 18, hvorefter det er domicillandet, der har beskatningsretten til private pen­sionsudbetalinger. Se hertil TfS 2001 644: Britt Blichfeld Davidsen:»Fradrag for udgifter til social sikring i EU-land - kendelsens rækkevidde?« Artiklen omtaler Landsskatterettens kendelse i TfS 2001 548, hvor fradrag blev givet for udgifter til en obligatorisk ordning i Frankrig for årene 1995 og 1996, hvor der ikke var dansk lovhjemmel hertil. Sidstnævnte kom først med L 1997 1104 i form af § 5 B, stk. 1, nr. 6, med virkning fra 1997. Om sagen se endvidere SU 2001 216 samt Niels Bang Sørensen i TfS 2001 659 »EU-ret og skatteret«. I SKM 2011 216 SR bekræftede Skatterådet, at at en person, der boede i Sverige og arbejdede i Danmark, og som blev beskattet efter grænsegængerreglerne, kunne fratrække en indbetaling til en privat svensk lønforsikring.

I SKM 2015 694 LSR godkendte Landsskatteretten fradrag for tiende til en kirke ydet af person, der var omfattet af grænsegængerreglerne. Landsskatte­retten anførte i begrundelsen, at fradrag for tiende efter ligningslovens § 12 måtte anses for at være i overensstemmelse med formålet med indførelsen af grænsegængerreglerne. Landsskatteretten anførte videre, at der ved afgø­relsen var lagt vægt på, at nægtelse af fradrag fandtes at være i strid med den nugældende EUF-traktats art. 45.

[(70)](#bookmark83) Gaver og ensidigt påtagne forpligtelser skal forstås på samme måde som i ligningslovens §§ 8 A og 12, stk. 2-4.

[(71)](#bookmark84) Affattet ved L 2018 1433, der præciserede, at fradraget efter § 5 B, stk. 1, nr. 4, kan gives i alle tilfælde, hvor der er fradragsret efter ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 2-4. Det betyder, at hvis en person vælger beskatning efter reglerne i § 5 A-D, kan vedkommende foretage fradrag for donationer i form af gaver til almenvelgørende og almennyttige foreninger m.v., i det omfang, der er fradragsret efter ligningslovens § 8 A, og fradrag for løbende ydelser til almenvelgørende og almennyttige foreninger m.v., i det omfang, der er fradragsret for ensidigt påtagne forpligtelser (løbende ydelser) efter lignings­lovens § 12, stk. 2-4. Affattelsen ændrede ikke på reglerne i ligningslovens §§ 8Aog 12, stk. 2-4.

[(72)](#bookmark86) Ved L 2003 442 blev der indsat et nyt stk. 2 i § 5 B. Loven lempede i et begrænset omfang beskatningen af arbejdsindkomst bl.a. ved indførelsen af et beskæftigelsesfradrag, jf. ligningslovens § 9 J. Fradraget gives som et lig­ningsmæssigt fradrag. For at sikre, at grænsegængere og fuldt skattepligtige i Danmark efter § 1 omfattet af social sikringslovgivning i udlandet, i det omfang det følger af lovvalgsreglerne i Rfo 1408/71 om social sikring og mellemfolkelige aftaler, som Danmark har tiltrådt, gives et fradrag ved opgø­relsen af den skattepligtige indkomst svarende til beskæftigelsesfradraget, blev der i § 5 B ved L 2003 442 indsat et stk. 2, som tillægger grænsegængere m.fl. et fradrag svarende til beskæftigelsesfradraget. Loven fik virkning fra og med indkomståret 2004, jf. lovens § 4.

Ved L 2004 302 blev § 5 B, stk. 2, ændret i konsekvens af, at forhøjelsen af beskæftigelsesfradraget blev fremrykket til 2004, jf. ligningslovens § 9 J.

Ved L 2007 1235 blev beskæftigelsesfradraget forhøjet fra 2,5 pct. til 4,00 pct. i 2008 og fra 2009 til 4,25 pct. dog maks. et reguleret grundbeløb på 6.950 kr. reguleret til 12.300 kr. efter personskattelovens § 20 for 2008 og til et grundbeløb på 7.400 kr. reguleret til 13.100 kr. efter personskatteloven for 2009.

Ved L 2009 521 blev reglen i stk. 2 ophævet med virkning fra og med ind­komståret 2011, hvilket havde sammenhæng med den ved L 2009 971 nye

lov om arbejdsmarkedsbidrag. Ifølge sidstnævnte skal der betales arbejdsmar­kedsbidrag, uanset om man er undergivet dansk eller udenlandsk social sik­ringslovgivning. Herefter vil beskæftigelsesfradraget kunne beregnes efter de almindelige regler i ligningsloven, hvorfor der ikke er behov for en speci­alregulering i § 5 B, stk. 2, for grænsegængere.

[(73)](#bookmark87) Lønmodtagere, der er begrænset skattepligtige i henhold til § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 2, svarer 30 pct. skat af bruttoindkomsten. Bestemmelsen åbner mulighed for, at så­danne lønmodtagere, der vælger beskatning efter grænsegængerreglerne, udover fradrag for personlige og familiemæssige udgifter også kan fradrage udgifter, der vedrører erhvervelse af lønindkomsten. Eksempelvis kan arbejds- udlejede lønmodtagere fradrage eventuelle befordringsudgifter efter lignings­lovens § 9 B.

[(74)](#bookmark69) Ved selve skatteberegningen - i modsætning til ved indkomstopgørelsen - sidestilles grænsegængere, der anvender grænsegængerreglerne med perso­ner, der er fuldt skattepligtige i Danmark efter § 1. For dobbeltdomicilerede personer, der anvender grænsegængerreglerne, er dette ikke noget nyt, idet disse også forud for indførelsen af grænsegængerreglerne ved skatteberegnin­gen - som følge af, at de efter intern dansk ret fortsat var fuldt skattepligtige i Danmark efter § 1 - fik beregnet deres skat på samme måde som andre fuldt skattepligtige personer.

[(75)](#bookmark70) Dette indebærer, at der kan ske overførsel af uudnyttede bundfradrag, jf. personskattelovens § 8 a, stk. 4, mellem ægtefællerne, svarende til de almin­delige regler for fuldt skattepligtige. Tilsvarende skal der ved beregningen af topskatten, jf. personskattelovens § 7, foretages en samlet opgørelse.

[(76)](#bookmark71) Ved opgørelsen af, i hvilket omfang uudnyttede person- og bundfradrag, der kan overføres til den begrænset skattepligtige fra den udenlandske ægte­fælle medregnes ægtefællens samlede faktiske indkomst, herunder udenlandsk indkomst, opgjort efter danske regler.

[(77)](#bookmark74) Det er kun underskud fra indkomstopgørelsen i Danmark, der kan overføres mellem ægtefællerne. F.eks. vil underskud fra den ene ægtefælles virksomhed i Tyskland ikke kunne overføres til modregning i den anden ægtefælles danske lønindkomst.

Personskattelovens § 13, stk. 5, hvorefter der ved overførsel af underskud mellem ægtefæller kan ses bort fra personlig indkomst, som beskattes i ud­landet og ikke heri landet, anvendes ikke på begrænset skattepligtige, herun­der personer, der anvender grænsegængerreglerne.

[(78)](#bookmark75) Der er i så fald ikke behov for, at de særlige grænsegængerregler anvendes, idet de almindelige skatteberegningsregler her finder anvendelse.

Der er flere konsekvenser forbundet med, at en begrænset skattepligtig ved skatteberegningen får status som en fuldt skattepligtig. Lønmodtagere, der i medfør af kildeskattelovens § 48 B samt kulbrinteskattelovens § 21, stk. 2, efter de almindelige regler bliver bruttobeskattet med 30 pct., vil ikke kunne anvende disse regler, når der er valgt beskatning efter grænsegængerreglerne. Endvidere vil udbytter og royalties, der er skattepligtige i Danmark efter reglerne om begrænset skattepligt, jf. § 2, stk. 1, nr. 6 og nr. 8, ved skattebe­regningen på almindelig vis indgå i den skattepligtige indkomst og således ikke være undergivet bruttobeskatning på 27 eller 22 pct.

[(79)](#bookmark76) Oplysningerne efter skattekontrollovens § 2 anvendes i forbindelse med skatteberegningen, der foretages samlet for begge ægtefæller. Byretten har i SKM 2017.249 B fastslået, at anvendelse af reglerne i afsnit I A forudsætter et aktivt tilvalg fra skatteyderens side.

[(80)](#bookmark81) I bkg 2004 512 kap. 3 findes regler om afsluttende ansættelse ved ophør af skattepligt mv. Se hertil TfS 2000 168 LSR, som er omtalt i noten til § 1, stk. 1, nr. 1.

[(81)](#bookmark82) Tilmelding til folkeregistret i Danmark medfører ikke indtræden af skat­tepligt, jf. TfS 1984 448 LSR. Ved tilflytning er det således ikke tilstrækkeligt til at konstituere bopæl, at skatteyderen anskaffer sig en bolig i Danmark. Det er tillige en betingelse, at skatteyderen tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. Ifølge vejledende administrativ praksis vil ophold på mere end 3 måneder ad gangen eller i alt 180 dage inden for en periode på 1 år ikke blive anset for kortvarige. Anvendes boligen løbende og regelmæssigt under udførelsen

af de arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark, er betingelsen om, at opholdet skal have karakter af ferie eller lignende ikke opfyldt, jf. således TfS 1992 198 TS. I TfS 1992 388 LSR fandt Landsskatteretten, at skatteyderens ophold i Danmark havde karakter af et ferieophold. I TfS 1996 51 H blev en skatte­yder ikke anset for fraflyttet Danmark, hvorfor der ikke opstod spørgsmål om, hvorvidt betingelserne for skattepligt ved tilflytning var opfyldt.

Personer med bopæl i Danmark, der udfører erhvervsmæssig aktivitet, mens de opholder sig i Danmark, bliver som udgangspunkt fuldt skattepligtige, fordi der ikke er tale om ferie eller lignende, medmindre arbejdet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter. Ved enkeltstå­ende aktiviteter forstås som hovedregel egentligt arbejde her i landet i mak­simalt 10 dage inden for en 12-måneders periode. Ved sporadiske aktiviteter forstås som hovedregel sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, der ved­rører arbejde under ferie, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende, jf. hertil SKM 2013.715 SKAT. Ifølge praksis kan udført arbejde her i landet under helt særlige omstændigheder bevare sin enkeltstå­ende karakter, selv om det tidsmæssigt strækker sig udover 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette vil efter praksis forudsætte, at vedkom­mende normalt ikke udfører arbejde her i landet, at det er ekstraordinært, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Om betydningen af køb af sommerhus i Danmark for spørgsmålet om tids­punktet for indtræden af skattepligt se TfS 1985 169 LSR og hertil Jan Hinze og Jørn Qviste i SpO 1985 s. 152. Se også TfS 1985 335, TfS 1987 195 LSR, TfS 1987 322 LSR og TfS 1988 154 LSR. Se også Jørn Qviste, U 1990 B 449 ff. og i TfS 2010 262, Aage Michelsen, Anders Nørgaard Laursen og Anja Svendgaard Dalgas: International skatteret, 4. udg. 2017, s. 179 ff., Lars Thomsen,SR-Skat 1991 s. 162 ff. samt Aage Michelsen,R&R 1993 SM 59 ff. \*\*I styresignalet SKM 2017 399 SKAT beskrives en ændring af praksis for at statuere bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, når en pensionist efter planloven har erhvervet ret til at anvende sommerhuset hele året. SKAT vil fremadrettet ikke lægge vægt på den formelle ret, der følger af planlovens regler for sommerhuse, men lægge vægt på sommerhusets nuværende og tidligere benyttelse. Styresignalet har virkning fra 2017–06–15, hvor de nye regler i planloven om pensionisters anvendelse af sommerhuse træder i kraft. Se om styresignalet Malene Kerzel i TfS 2017 408: "Om bopæl og sommerhuse i forbindelse med til- og fraflytning" samt Anders Nørgaard Laursen i SR skat 2017 198, samt SR skat 2019 9. Se desuden Anders Nør­gaard Laursen i RR SM 2021.1: "Kommentarer til udvalgte afgørelser - til­flytning og 10-dages reglen". I SKM 2016 10 H var spørgsmålet, om skat­tepligt var indtrådt i forbindelse med en skatteyders erhvervelse af et som­merhus i Danmark. Højesteret fandt, at sommerhuset var egnet som helårsbo­lig, da det var forsynet med telefon, internet, kabel-tv, og da det var i en stand og størrelse, som muliggjorde helårsbeboelse. Højesteret fandt endvidere efter en samlet vurdering, at skatteyderen havde arbejdet og opholdt sig i Danmark i et større omfang end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunktet for overtagelsen i et ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbindelse med varetagelsen af arbejdet, hvorfor skattepligten blev anset for indtrådt.

I TfS 1997 590 LSR statueredes det, at en operasangers ophold i Danmark i forbindelse med et enkelt arrangement af kortere varighed inden for et år i sig selv ville føre til, at operasangeren blev ubegrænset skattepligtig i Dan­mark. Spørgsmålet blev i øvrigt afvist, idet der savnedes oplysninger om skatteyderens øvrige ophold i Danmark, jf. hertil Jørn Qviste, TfS 1997 601. I TfS 1997 774 LSR fandtes en skatteyder efter en konkret bedømmelse at have erhvervet ret til fratrædelsesgodtgørelse, før den fulde skattepligt til Danmark var indtrådt, jf. § 7, stk. 1, sammenhold med § 1, stk. 1. Herefter var fratrædelsesgodtgørelsen ikke underlagt beskatning i Danmark.

Om TfS 1998 532 LSR og TfS 1998 606 H, der ændrede TfS 1993 3 ØLD, se noterne til § 1, stk. 1, nr. 1. I TfS 1998 795 LSR havde en ansat i en entre­prenørvirksomhed siden 1976 været udstationeret og arbejdet i udlandet, og ubegrænset skattepligt til Danmark var ophørt. I 1989 erhvervede hans ægte­fælle, som han ikke samlevede med, en bolig i Danmark. Skatteyderen tog ikke ophold i Danmark. I 1994 var han på ophold i Danmark for at afrappor-

tere og var herefter i en periode indlagt på et privathospital. Skatteyderen erhvervede 1996-04-01 bolig i Danmark og tog fast ophold her. Landsskatte­retten fandt, at skatteyderen først 1996-04-01 var skattepligtig i Danmark efter § 7, stk. 1, sammenhold med § 1, stk. 1, nr. 1. Han var imidlertid allerede fra 1996-03-01 ubegrænset skattepligtig i Danmark efter § 8, stk. 1, sammen­holdt med § 1, stk. 1, nr. 2, hvor han vendte tilbage til Danmark, idet skat­tepligten i medfør af denne bestemmelse indtrådte fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrundede skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 2. Se om sagen Aage Michelsen,R&R 1999/2 SM 30 ff. I TfS 2002 504 LR er det antaget, at erhvervelse af en helårsbolig i Danmark samtidig med, at skattey­deren en måned om sommeren tog arbejde som sygeplejerske i Danmark for en dansk arbejdsgiver, ville resultere i, at ubegrænset skattepligt ville indtræde i Danmark. Skatteyderen ville dog fortsat blive anset for hjemmehørende i Schweiz efter art. 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Schweiz, også selv om hun tilmeldte sig folkeregisteret i Danmark.

I SKM 2006 41 SR havde en skatteyder bopæl til rådighed i Danmark. Han blev anset for fuldt skattepligtig til Danmark fra det tidspunkt, hvor han fore­tog sin første tjenesterejse til Danmark, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark. Skatterådet fandt endvidere, at han skattemæssigt var hjemmehørende i X-land i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten, indtil han flyttede til Danmark.

I SKM 2006 212 SR ville en kunstners skattepligt til Danmark genindtræde, såfremt hun drev galleri fra et sommerhus i Danmark.

I SKM 2006 296 LSR blev en svensk pilot, der med sin ægtefælle midlertidigt, men i ca. 22 måneder, var flyttet til Danmark for at udøve arbejdsopgaver her, anset for at være fuldt skattepligtig til Danmark og at have midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark i den omhandlede periode.

I SKM 2006 297 LSR blev en svensk stewardesse, der var flyttet til Danmark, efter arbejdsmarkedsbidragslovens § 7, stk. 1, anset for bidragspligtig for løn ved arbejde for et dansk luftfartøjsselskab med hjemmebase i Danmark.

SKM 2011 673 SKAT: Skatterådet har i SKM 2011 300 SR truffet afgørelse om, at en person, der var bosiddende i x-land, ville blive skattepligtig i Danmark, såfremt han arbejdede under sine besøg hos sin ægtefælle her i landet. SKAT kommenterer afgørelsen i forhold til spørgsmålet om, hvornår skattepligten indtræder i forbindelse med arbejde, når man har bolig til rådig­hed her i landet.

I SKM 2012 140 SR var der tale om en skatteyder, som var udstationeret i Kina med ægtefælle og børn. I forbindelse med ferieophold i Danmark havde familien opholdt sig på sin landbrugsejendom. Første del af forespørgslen gik på, i hvilket omfang skatteyderens skattepligt til Danmark ville genind­træde, hvis denne under sine kortvarige ferieophold i landet udførte arbejde af begrænset omfang bestående i besvarelse af mails og telefonopkald. Skatterådet fastslog i forhold til den første del, at skatteyderens skattepligt til Danmark i den beskrevne situation ikke ville genindtræde, idet alene akti­viteter, som udgør løbende regelmæssig varetagelse af indtægtsgivende er­hverv, vil indebære skattepligtens indtræden. Anden del af forespørgslen gik på, om det ville gøre nogen forskel, hvis skatteyderen - som ansvarlig for aktiviteten i Kina og ikke som bestyrelsesmedlem - under sine ferieophold i Danmark tillige deltog i bestyrelsesmøder i et moderselskab. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ville dels ske i forbindelse med familiens afholdelse af juleferie i Danmark og dels ved, at skatteyderen påtænkte at rejse alene til Danmark alene med det formål at deltage i bestyrelsesmødet. Skatterådet fastslog, at skattepligten i den beskrevne situation ville indtræde, idet der efter Skatterådets opfattelse ville være tale om løbende regelmæssig vareta­gelse af indtægtsgivende erhverv. Om afgørelsen, se Malene Kerzell i SR- skat 2012 166.

I skattestraffesagen SKM 2012 732 var fotomodellen Camilla Vest tiltalt for at have undladt at indsende selvangivelse i årene 2001-2004 samt for at have undladt at reagere på en for lav skatteansættelse i årene 2005 og 2006, idet skattepligtig indkomst var ansat til 0 kr. Byretten fandt Camilla Vest skyldig i forsætlig skatteunddragelse og ægtefællen T2 skyldig i medvirken til skat­teunddragelse. Straffen blev fastsat til ubetinget fængsel i 1 år og 9 måneder for både Camilla Vest og hendes ægtefælle ligesom begge blev idømt en til-

lægsbøde på 3.299.000 kr. Landsretten fandt imidlertid ikke, at Camilla Vests erhvervsopgaver i sig selv kunne begrunde fuld skattepligt til Danmark. Landsretten fandt det således ikke bevist, at Camilla Vest havde opholdt sig i Danmark mere end 180 dage om året i årene 2001-2003 og Camilla Vest fandtes derfor ikke at have taget ophold i Danmark i kildeskattelovens § 7's forstand før 2004. Landsretten frifandt på den baggrund både Camilla Vest og hendes ægtefælle. Se endvidere SKM 2013 715 SKAT: Ved dommen SKM 2012 732 ØLR blev en fotomodel frifundet for straf i en straffesag, idet det blev lagt til grund, at vedkommende, der havde bopæl i Danmark, ikke havde taget ophold her i landet efter kildeskattelovens § 7, stk. 1. I dommen fastslog Østre Landsret bl.a., at fotomodellen ikke var fuldt skat­tepligtig her i landet i indkomstårene 2001-2003, selv om hun havde udført visse erhvervsmæssige opgaver i Danmark. Efter begæring genoptog Landsskatteretten sagen og afsagde under henvisning til præmisserne i landsrettens dom en ny kendelse om, at den pågældende ikke var fuldt skat­tepligtig her til landet i årene 2001-2003. I den anledning udsendes retnings­linjer for genoptagelse af skatteansættelser for personer, der i tilsvarende si­tuationer er gjort fuldt skattepligtige til Danmark som følge af bopæl og ar­bejde under ophold her i landet.

SKM 2013 316 DEP: Domskommentar fra Skatteministeriet, hvori der rede­gøres for betydningen af Østre Landsrets dom i SKM 2012 732 Ø (frifindel­sesdom i skattestraffesag mod fotomodellen Camilla Vest) samt beslutningen om - og betydningen af - ikke at indbringe Landsskatterettens kendelse af 2013-02-19 (j.nr. 12-0238468), hvor Landsskatteretten under henvisning til præmisserne i Østre Landsrets frifindelsesdom fandt, at fotomodellen ikke var fuldt skattepligtig her til landet i de i sagen omhandlede indkomstår. Se desuden SKM 2013 715 SKAT: Ved dommen SKM 2012 732 ØLR blev en fotomodel frifundet for straf i en straffesag, idet det blev lagt til grund, at vedkommende, der havde bopæl i Danmark, ikke havde taget ophold her i landet efter kildeskattelovens § 7, stk. 1. I dommen fastslog Østre Landsret bl.a., at fotomodellen ikke var fuldt skattepligtig her i landet i indkomstårene 2001-2003, selv om hun havde udført visse erhvervsmæssige opgaver i Danmark. Efter begæring genoptog Landsskatteretten sagen og afsagde under henvisning til præmisserne i landsrettens dom en ny kendelse om, at den pågældende ikke var fuldt skattepligtig her til landet i årene 2001-2003. Kommentaren indeholder retningslinjer for genoptagelse af skatteansættelser for personer, der i tilsvarende situationer er gjort fuldt skattepligtige til Danmark som følge af bopæl og arbejde under ophold her i landet.

I SKM 2013 29 L blev en skatteyder anset for fuldt skattepligtig til Danmark i 2009, da han både havde erhvervet bopæl og taget ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Det blev tillagt vægt, at skatteyderen i 2003 erhvervede en fast ejendom, hvor hans ægtefælle og børn siden havde boet, og hvor skatteyderen ifølge sin egen forklaring i 2009 op­holdt sig ca. en tredjedel af tiden, ligesom han varetog sine erhvervsmæssige interesser, når han opholdt sig i Danmark.

I SKM 2014 605 Øvar spørgsmålet, om en skatteyders skattepligt til Danmark var genindtrådt på det tidspunkt, hvor han erhvervede et sommerhus i Dan­mark. Landsretten fastslog, at skatteyderens danske sommerhus var egnet som helårsbolig og lagde i den forbindelse vægt på sommerhusets opførelses­år, stand og størrelse sammenholdt med det forhold, at sommerhuset ikke havde været udlejet, og at det var opvarmet om vinteren. Skatteyderen varetog en række direktions- og bestyrelsesposter i flere danske selskaber, hvori han indirekte besad anparts- eller aktiemajoriteten. Samtlige skatteyderens lønind­tægter hidrørte fra arbejdet for disse danske selskaber. Skatteyderen var blevet far til tvillingedrenge, og drengenes moder havde i fem måneder haft registret bopæl på sommerhusets adresse. Under bl.a. disse omstændigheder lagde landsretten til grund, at skatteyderen havde opholdt sig i Danmark i væsentlig større omfang end forklaret, og at han allerede fra erhvervelsen af sommer­huset havde benyttet dette til varetagelse af arbejde her i landet i ikke ubety­deligt omfang. Skatteyderens skattepligt til Danmark ansås på den baggrund for genindtrådt.

I SKM 2014 717 LSR fastslog landsskatteretten, at den omstændighed, at en verdenskendt violinist dagligt havde øvet sig på sit instrument under sine

ophold i Danmark, ikke indebar, at den fulde skattepligt indtrådte i medfør af § 7, stk. 1. Om afgørelsen se Malene Kerzel i SR skat 2015 12.

I SKM 2016.10 H havde en tidligere skatteyder erhvervet et sommerhus i Danmark, som ikke var godkendt som helårsbeboelse. Alligevel fandt Hø­jesteret, at sommerhuset var egnet som helårsbolig, da det var forsynet med telefon, internet og kabel tv, ligesom det var af en stand og størrelse, der muliggjorde helårsbeboelse. Højesteret fandt desuden på baggrund af en samlet vurdering, at den tidligere skatteyder havde opholdt sig i Danmark i videre omfang end han havde oplyst, og at sommerhuset allerede fra tidspunk­tet for overtagelsen i ikke ubetydeligt omfang havde været benyttet i forbin­delse med varetagelse af arbejde, der havde haft karakter af løbende, regel­mæssig varetagelse et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten fandtes på den baggrund for indtrådt på tidspunktet for erhvervelsen af sommerhuset.

I SKM2016.382.SR fastslog Skatterådet, at der ikke ville indtræde skattepligt for en skatteyder, som var bosiddende og som arbejdede i USA, når den på­gældende anskaffede en lejlighed i Danmark og ikke udførte arbejde af nogen art under sine ophold i Danmark. Derimod ville skattepligt ifølge Skatterådet indtræde, hvis skatteyderen under sine ophold i Danmark dagligt besvarede telefonopkald, mails og SMS med henvisning til, at der ikke ville være tale om sporadisk arbejde, når dette er fast og påregneligt.

I SKM 2019.256 Ø var spørgsmålet, om en skatteyders fulde skattepligt var genindtrådt. Skatteyderen og hans ægtefælle var blevet separeret i 2001 og skatteyderen var derefter flyttet til udlandet. Landsretten fandt imidlertid, at skatteyderen havde haft sin ægtefælles bopæl i Danmark til sin rådighed, li­gesom skatteyderen havde befundet sig i Danmark i mere end 180 dage over et år. Skatteyderens fulde skattepligt ansås derfor for genindtrådt. Se desuden SKM 2020.124 B.

I SKM 2022.154 SR havde spørger som følge af Corona opholdt sig periode­vis i Danmark i perioden april 2020 til juni 2021, hvor han havde opholdt sig hos familie, venner, bekendte og daværende kæreste. Han ønskede på den baggrund afklaret, hvorvidt han i denne periode måtte anses at have haft bolig til rådighed. Skatterådet anså imidlertid hvert ophold hos hhv. familie, venner, bekendte samt daværende kæreste for kortvarige ophold, hvorfor ingen af disse udgjorde en bopæl. Spørger havde desuden opholdt sig fast hos sin daværende kæreste fra slutningen af december 2020 til og med marts 2021, dvs. i mere end 3 måneder, og da der derfor ikke var tale om et kortvaringt ophold, måtte denne boligmulighed anses for at udgøre en bopæl. Eftersom spørger havde udført arbejde under sit ophold hos sin daværende kæreste i Danmark, indtrådte den fulde skattepligt.

I SKM 2022.292 SR var den i sagen omhandlede skatteyder i 2014 flyttet til USA sammen med sin familie. Skatteyderen havde siden sin flytning været permanent etableret i USA, og han og resten af familien var blevet green card holders derovre. I forbindelse med bestyrelsesarbejde i Danmark ønskede skatteyderen afklaret, hvorvidt der ville genindtræde fuld skattepligt til Danmark, såfremt han havde 15 arbejdsdage i forbindelse med deltagelse i bl.a. 9 bestyrelsesmøder, hvilket Skatterådet besvarede bekræftende.

[(82)](#bookmark85) Som anført i ovenstående note, vil personer med bopæl i Danmark, som udfører erhvervsmæssige aktiviteter under ophold i Danmark, som udgangs­punkt blive anset for fuldt skattepligtige. Arbejde her i landet kan dog under helt særlige omstændigheder bevare sin enkeltstående karakter, selv om det tidsmæssigt strækker sig udover 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Situationen med covid-19 er vurderet at være så ekstraordinær en situation, at arbejde i Danmark i perioden fra og med 9. marts til og med 30. juni 2020 ikke kan anses som planlagt eller påregneligt. Der kan derfor udføres arbejde her i landet under situationen med covid-19 i op til 30 dage, hvis der normalt ikke udføres arbejde i Danmark, og arbejdet ikke har særlig tilknytning til Danmark. Med L 2020 871 fastslås det, at en person kan vælge at blive om­fattet af en midlertidig ordning, der medfører, at der ikke indtræder skattepligt efter § 1, stk. 1, nr. 1, ved uafbrudt ophold her i landet over 3 måneder eller ved samlede ophold her i landet over 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, hvis overskridelsen skyldes ophold her i landet i perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020. Tilvælges den midlerti­dige ordning vil der kunne udføres arbejde under opholdet her i landet, der

overstiger henholdsvis op til 10 eller 30 dage i den angivne periode uden, at der indtræder fuld skattepligt. Personen vil dog være begrænset skattepligtig til Danmark af den del af lønindkomsten og honorarindtægter, der kan hen­føres til den angivne periode, hvor personen opholder sig her i landet. Den skattepligtige indkomst for den angivne periode, hvor personen opholder sig her i landet, opgøres ved at beregne den gennemsnitlige lønindkomst pr. ar­bejdsdag for de måneder, personen opholder sig i Danmark i den angivne periode, gange antal opholdsdage i Danmark i den angivne periode, der nor­malt er arbejdsdage. Den begrænsede skattepligt af lønindkomst m.v. beregnes skematisk uafhængigt af, om personen har arbejdet under opholdet i Danmark. Eksempel: A har en månedsløn på 50.000 kr. A opholder sig i Danmark fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. april 2020. Der er 22 arbejdsdage i marts og 19 arbejdsdage i april. Den gennemsnitlige løn pr. arbejdsdag op­gøres til (2 \* 50.000 kr. pr. mdr.)/(22+19 arbejdsdage) = 2439 kr. pr. arbejds­dag. A har opholdt sig 17 arbejdsdage i marts og 19 arbejdsdage i april. A har derfor en skattepligtig indkomst for opholdet i Danmark i den angivne periode på 2.439 kr. pr arbejdsdag \* (17+19 dage) = 87.804 kr. Danmarks ret til at beskatte lønindkomsten kan dog være begrænset af en dobbeltbeskat­ningsoverenskomst.

Opgørelsen af den skattepligtige indkomst er uafhængig af, om personen ar­bejder, afspadserer, er syg, holder ferie eller lignende under opholdet i Dan­mark i den angivne periode, og uafhængig af om arbejdet her i landet ikke overstiger 183 dage inden for en 12-måneders periode for en udenlandsk ar­bejdsgiver. Tilsvarende opgørelse af den skattepligtige indkomst vil være udgangspunktet for honorarindkomst, som personen måtte modtage løbende f.eks. bestyrelseshonorarer. De honorarmodtagere, der modtager honorar for enkeltstående arbejde, f.eks. konsulentbistand m.v. i den angivne periode, vil dog efter reglen også være skattepligtige af honoraret, der vedrører det arbejde, der er udført i Danmark i den angivne periode. Skattelovgivningens almindelige regler for så vidt angår indkomstopgørelsen, indberetning, opkrævning, oplysningspligt m.v. finder tilsvarende anvendelse.

Udvidelsen af den begrænsede skattepligt ved tilvalg af den midlertidige ordning omfatter ikke erhvervsindkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Selvstændigt erhvervsdrivende er derfor kun begrænset skattepligtige til Danmark, hvis de har fast driftssted i Danmark efter de almindelige regler i kildeskattelovens § 2 og selskabsskattelovens § 2.

[(83)](#bookmark89) I SKM 2009 30 blev en professionel fodboldspiller anset for skattepligtig til Danmark af et såkaldt »sign on fee« på kr. 3,3 mio., som han fik udbetalt afen dansk klub i forbindelse med kontraktsindgåelse. Fodboldspilleren boede og spillede i England under forhandlingerne med den danske klub, men fløj til Danmark for endeligt at underskrive kontrakten. Herefter blev han i Dan­mark, hvor han straks begyndte at spille for sin nye klub. Han boede de første måneder på hotel/hos forældre, og han var i disse måneder nogle dage tilbage i England for at afvikle »sit liv« der (flytning, salg af bil osv.). Landsretten havde fundet, at fodboldspilleren ikke havde bopæl i Danmark, da han under­skrev kontrakten, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Derimod fandt landsretten, at fodboldspilleren ved sin ankomst til Danmark - umiddelbart før kontraktens underskrivelse - påbegyndte et sammenhængende ophold i Danmark i et tidsrum af mindst 6 måneder, og dette ophold kunne ikke anses for afbrudt som følge af de kortvarige ophold i England med henblik på af­vikling. Fodboldspilleren blev derfor fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, ved ankomsten til Danmark forud for kontraktens underskrivelse. Højesteret tiltrådte af de af landsretten anførte grunde, at fodboldspilleren var indkomstskattepligtig her i landet fra ankom­sten til Danmark, og udtalte, at dette i sig selv kunne begrunde, at han var fuldt indkomstskattepligtig her i landet fra denne dato. Se endvidere SKM 2015 346 Ø, der vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en professionel fodbold­spiller var skattepligtig til Danmark af et sign on fee på 4 mio. kr., som han modtog i forbindelse med et klubskifte fra en tysk klub til en dansk klub. Beløbet blev modtaget umiddelbart efter kontraktunderskrivelsen i Danmark. Skatteyderen ejede en ejendom i Danmark, og han ville derfor efter kildeskat­telovens § 7, stk. 1, blive fuldt skattepligtig til Danmark på det tidspunkt, hvor han tog ophold i landet. Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at

skatteyderen tog ophold i Danmark, den dag han underskrev kontrakten med den danske klub, og at han derfor var skattepligtig til Danmark af det udbe­talte sign on fee. Landsretten stadfæstede derved byrettens dom (SKM2013.444.BR).

[(84)](#bookmark88) Om der er tale om et ophold i studieøjemed beror på en konkret vurdering. En studerende kan dog godt påtage sig et arbejde og dermed opnå lønmodta­gerstatus, så længe opholdet er begrundet i studiemæssige årsager. Kun ud­dannelser til og med kandidatniveau er omfattet af stk. 2. Personer der påbe­gynder en specialuddannelse vil dermed ikke være omfattet af reglen, jf. SKM 2017.495 SR og SKM 2018.15 SR, der begge omhandlede ph.d.-stude- rende.

I TfS 1990 465 H fandt turistreglen ikke anvendelse. Bestemmelsen gælder også for tilflyttere omfattet af § 48 E og § 48 F, jf. TfS 1995 755 TSS. Arbejde som lønmodtager her i landet udelukker ikke at turister og studerende omfattes af den længere frist i stk. 2, men de pågældende vil frem til det tidspunkt, hvor den fulde skattepligt eventuelt indtræder, selvsagt være begrænset skattepligtige af det oppebårne lønvederlag efter § 2, stk. 2, nr. 1.

I SKM 2015 685 SR bekræftede Skatterådet, at studerende, der af en selv­ejende institution omfattet af lov om internationalt udviklingsarbejde fik betalt stipendier og kollegie- eller hotelværelser, og som var underlagt de af insti­tutionen oplyste vilkår, var omfattet af § 8, stk. 2. Dermed blev de studerende ikke fuldt skattepligtige som følge af bopælsbestemmelsen i § 1, stk. 1, nr.

1. Der var tale om en praksisændring på området, som er nærmere beskrevet i SKM 2016 269 SKAT. Den ændrede praksis fik virkning fra og med ind­komståret 2015 og blev indarbejdet i Den Juridiske Vejledning, hvorefter styresignalet blev ophævet.

[(85)](#bookmark92) Bestemmelsen blev ændret ved L 2015 202, hvorved der skete en harmoni­sering af reglerne for exitbeskatning af personer, herunder selvstændigt er­hvervsdrivende, med de regler, der gælder for selskaber. Med ændringen blev de to tidligere bestemmelser om exitbeskatning i loven, § 8 A og § 10, sammenskrevet i én bestemmelse i § 10, hvortil der henvises.

[(86)](#bookmark93) Bestemmelsen omhandler først og fremmest spørgsmålet om fastsættelse af indgangsværdier for aktiver og passiver ved indtræden af skattepligt som følge af tilflytning til Danmark. Således anses f.eks. aktier for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til værdien på tilflytningstidspunktet. I tilfælde, hvor tilflytteren tidligere er blevet pålignet en fraflytterskat, jf. ak­tieavancebeskatningslovens § 40, vil denne bestemmelse gå forud for § 9 ifølge cirk 1997 82 pkt. 3.2.6, hvilket vil sige, at den oprindelige anskaffel­sessum lægges til grund ved en eventuel senere aktieavancebeskatning, jf. kritisk hertil Lene Hjermind, SU 1997/4 91. Ifølge bestemmelsen bliver et eventuelt afskrivningsgrundlag det samme, som hvis skatteyderen hele tiden havde været undergivet dansk beskatning. Det er en forudsætning for afskriv­ning, at det pågældende aktiv er erhvervet mod vederlag, og der opnås således ikke ved indtræden af skattepligt ret til afskrivning på f.eks. oparbejdet goodwill. Tilsvarende gælder såfremt der har kunnet foretages straksafskriv- ninger på det pågældende aktiv. Se om bestemmelsen Malene Kerzel i Skat­teretten 1, 9. udgave, 2021, afsnit V, kap. 1.5.4.

I SKM 2002 654 LSR blev det statueret, at der ved en skatteyders tilflytning til Danmark pr. 1998-01-01 skulle ske værdiansættelse af hans aktiver på dette tidspunkt, idet aktiverne ikke i forvejen var omfattet af dansk beskatning, da skatteyderen ikke havde et fast driftssted i Danmark inden tilflytningen til Danmark. Da der var tale om afskrivningsberettigede aktiver, skulle vær­dien på tilflytningstidspunktet anvendes som afskrivningsgrundlag, såfremt denne værdi var mindre end den faktiske anskaffelsessum afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet, jf. § 9, stk. 2. I SKM 2003 179 LSR statuerede Landsskatteretten, at en skatteyders livsforsikring kunne anses for et aktiv omfattet af § 9, stk. 1. Ved ansættelsen af forsikringens værdi ved skatteyderens tilflytning til Danmark, fandt retten, at der kan medregnes den del af afkastet, der kan henføres til tiden før tilflytningen. Danmark havde således alene beskatningsretten til den del af afkastet, der er optjent efter, at skatteyderen var blevet fuldt skattepligtig til Danmark.

I SKM 2011 595 Ø var beskatning ved salg af investeringsforeningsbeviser sket på grundlag af forskellen mellem handelsværdien på tidspunktet for

indtræden af fuld skattepligt til Danmark (tilflytningstidspunktet) og afståel­sessummen, selv om den faktiske anskaffelsessum var lavere end handelsvær­dien på tilflytningstidspunktet. Beskatningen ansås for at være i overensstem­melse med aktieavancebeskatningslovens § 37, jf. kildeskattelovens § 9. Bestemmelsen i aktieavancebeskatningslovens § 37 fandtes ikke stridende mod EU-retten, da den indebærer, at der sker en fordeling af beskatningskom­petencen imellem medlemsstaterne i overensstemmelse med den periode, hvori den pågældende skatteyder opholdt sig her i landet. Landsretten fandt heller ikke - i modsætning til Landsskatterettens flertal - at resultatet var i strid med »ret og rimelighed«.

I SKM 2021.455 SR bekræftede Skatterådet, at et selskab, der havde hjemsted i Dubai, ikke var et transparent selskab, men et selvstændigt skattesubjekt. Skatterådet bekræftede endvidere, at indgangsværdien ved skatteyderens påtænkte tilflytning til Danmark kunne opgøres til den indre værdi i selskabet, idet anparternes værdi dog ikke kunne blive negativ. Der blev ikke taget stilling til, hvorvidt de i regnskabet anførte værdiansættelser kunne anerkendes skattemæssigt. Skatterådet kunne derimod ikke bekræfte, at et tilgodehavende i selskabet kunne udtages uden dansk beskatning efter skatteyderens tilflytning til Danmark, idet den skattemæssige anskaffelsessum for tilgodehavendet var handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. kursgevinstlovens § 36, stk. 1.

[(87)](#bookmark96) Hermed fastslås, at bestemmelsens regler om indgangsværdier mv. også skal anvendes, når en person bliver begrænset skattepligtig, medmindre den pågældende umiddelbart forinden var fuldt skattepligtig efter § 1.

[(88)](#bookmark98) Bestemmelsen blev ændret ved L 2015 202, hvorved der skete en harmoni­sering af reglerne for exitbeskatning af personer, herunder selvstændigt er­hvervsdrivende, med de regler, der gælder for selskaber. Med ændringen er de to tidligere bestemmelser om exitbeskatning i loven, § 8 A og § 10, blevet sammenskrevet i én bestemmelse. Herefter omfatter bestemmelsen ikke alene selvstændigt erhvervsdrivende, men også andre personer, som ville være blive beskattet, hvis det pågældende aktiv var blevet solgt. Bestemmelsen aktualiseres alene i det omfang aktiverne ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, hvilket eksempelvis ikke er tilfældet, når der er tale om fast ejendom eller aktiver, der kan henføres til et fast driftssted i Danmark. Er der derimod tale om at en selvstændigt erhvervsdrivende, som er fuldt skat­tepligtig til Danmark med en virksomhed her i landet, overfører aktiver, der har været anvendt i denne virksomhed, til brug i et fast driftssted i et EU- /EØS-land samtidigt med, at skattepligten til Danmark ophører, uden at der samtidig etableres begrænset skattepligt her til landet, vil exitbeskatning efter bestemmelsen aktualiseres.

[(89)](#bookmark99) Stk. 2 omfatter personer, der er begrænset skattepligtige til Danmark. Efter bestemmelsen sidestilles en overførsel af aktiver til anvendelse i udlandet med en afståelse, når overførslen indebærer, at aktivet ikke længere er omfattet af dansk beskatningsret. Det er således ikke en betingelse, at der sker ophør af personens begrænsede skattepligt til Danmark, hvilket må begrundes med, at en person fortsat kan være begrænset skattepligtig her til landet i relation til andre aktiver end de aktiver, der er overført fra Danmark til udlandet. Det er ikke en betingelse, at aktivet, der udgår af dansk beskatningsret, har været anvendt i en skattepligtig virksomhed i Danmark. Afgørende er, om der er tale om et skatterelevant aktivet, hvorved forstås at en afståelse til tredjemand ville have udløst beskatning.

[(90)](#bookmark100) Dødsboskatteloven finder anvendelse på boer og mellemperioder vedrørende personer, som er døde efter lovens ikrafttræden (1997-01-01), på beskatningen af efterlevende ægtefæller og modtagere af udlodning og boudlæg efter per­soner, der er døde efter lovens ikrafttræden, samt på skifte af uskiftede boer i den efterlevende ægtefælles levende live, når anmodning om skifte indgives efter lovens ikrafttræden, jf. dødsboskattelovens § 97, stk. 2.

[(91)](#bookmark95) Ved anvendelse af et bagudforskudt indkomstår vil skattereglerne således i et vist omfang kunne få tilbagevirkende kraft.

[(92)](#bookmark94) Det er en grundlæggende forudsætning for omlægning af indkomstår, at alle indkomstperioder kommer til beskatning.

[(93)](#bookmark97) Hvor den skattepligtige har fået tilladelse til at anvende et regnskabsår, der er forskudt i forhold til kalenderåret, er det indkomsten i det forskudte

regnskabsår, der danner grundlag for beskatning. Den foreløbige skat og slutskatten beregnes på grundlag af indkomsten i det forskudte regnskabsår. Skatteansættelsen foretages efter de regler, der gælder for det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for, jf. § 90, ligesom skatten opkræves i løbet af kalenderåret. Skattebetalingsperioden er således i disse tilfælde ikke sammenfaldende med indkomstperioden. Med henblik på tilfæl­de, hvor skattepligtsforholdene for personer med forskudt regnskabsår ændres som følge af fraflytning til udlandet, indgåelse eller ophør af ægteskab eller ved den skattepligtiges død, er givet særlige regler i lovens afsnit X.

[(94)](#bookmark103) Ved fordelingen af indkomsten mellem ægtefæller tages der udgangspunkt i ægteskabslovgivningens hovedregler om særråden og særhæften for egne indtægter og egen formue. Udgangspunktet for fordelingen af indtægter og udgifter mellem ægtefæller er således, hvem der har et retligt krav på at op­pebære indkomsten hhv. har en retlig forpligtelse til at bære udgiften. Der er i dansk skatteret ikke hjemmel til en vilkårlig overflytning af indtægter fra den ene ægtefælle til den anden, jf. TfS 1995 367 LSR, hvorefter fordeling af passiver i en boopgørelse ikke kan have virkning for fordeling af renteud­gifter mellem ægtefæller i tidligere indkomstår, jf. også TfS 1995 754 LSR og hertil Ole Bjørn,SR-Skat 1995/6, 369 ff. Overtager den ene ægtefælle imidlertid i forbindelse med bodelingen en ejendom vil denne ægtefælle ifølge praksis kunne fradrage hele renteudgiften, forudsat at der er indgået en bindende aftale herom mellem de tidligere ægtefæller. I TfS 1999 899 LSR hæftede skatteyderen solidarisk for gælden i en fast ejendom, som han var eneejer af, sammen med sin tidligere ægtefælle. Parterne var derfor som udgangspunkt berettigede til fradrag for halvdelen af renteudgifterne hver, og skatteyderen havde ikke løftet bevisbyrden for at den tidligere ægtefælle ikke længere var medhæftende. Se SKM 2004 377 H hvor en skatteyder og dennes tidligere ægtefælle ejede en ejendom i lige sameje og hæftede solida­risk for realkreditlånene i ejendommen. Da der ikke forelå nogen oplysninger om, at der skulle være indgået en anden aftale om fordeling af gældsforplig­telsen, kunne skatteyderen alene fratrække halvdelen af renteudgifterne. Se ligeledes SKM 2014 48 LSR, hvor en skatteyder og dennes ægtefælle ejede en ejendom i lige sameje. Efter skilsmissen havde skatteyderen betalt alle renteudgifter vedrørende ejendommen. Landsskatteretten fastslog imidlertid, at skatteyderen alene kunne opnå fradrag for halvdelen af renteudgifterne, da der ikke var fremlagt dokumentation for, at skatteyderen og dennes tidli­gere ægtefælle havde indgået en aftale om at forskyde hæftelsen mellem sig. I SKM 2017.467 Ø havde to tidligere ægtefæller ved en bodelingsoverens­komst aftalt, at ægtemanden skulle overtage det fælles hus, deres andelsbolig og den fælles gæld til banken. Bodelingen skete under forudsætning af, at banken godkendte overdragelsen af gælden. Selv om en sådan godkendelse ikke forelå, agerede de tidligere ægtefæller i overensstemmelse med bode­lingsoverenskomsten. Landsretten fandt, at ægtefællerne havde fulgt bode­lingsoverenskomsten, og at ægtemanden havde overtaget den tidligere fælles gæld. Retten fandt det således ikke godtgjort, at hustruen havde indbetalinger på lånene eller betalt renter på lånene, hvorfor fradragsretten tilkom ægteman­den.

Se om fordelingen af indkomst mellem ægtefæller: Jan Pedersen, Skatteretten 1, 9. udgave, afsnit VI, kap. 1.1. og Anders Nørgaard Laursen i Lærebog om indkomstskat, 19. udgave, kap. 24, afsnit 1.2.

[(95)](#bookmark104) Reglen gælder alene for kapitalindkomst og således ikke for personlig indkomst. Som følge afde sambeskatningseffekter som gælder ved beregnin­gen af skatten er fordelingen af kapitalindkomst og aktieindkomst mellem ægtefællerne uden betydning hvis ægtefællerne er samlevende ved indkomst­årets udløb. Skattemyndighederne vil af den grund normal henhold sig til parternes fordeling, jf. JVC.A.8.3.

[(96)](#bookmark105) Den lempelsesberettigede udenlandske kapitalindkomst opgøres ligesom andre indtægter efter et nettoprincip.

For at forhindre, at ægtefæller forsøger at opnå en skattebesparelse ved at vælge den for dem optimale fordeling af udenlandsk kapitalindkomst fremgår det af bestemmelsen, at den lempelsesberettigede udenlandske kapitalindkomst skal opgøres på grundlag af ægtefællernes samlede indtægter eller udgifter.

[(97)](#bookmark107) Indsat ved L 2012 591 med virkning for indkomstår påbegyndt 2012-07­01 eller senere. Bestemmelsen har en betydelig lighed med den ved samme lov indsatte § 2, stk. 3, men omhandler i modsætning til denne en person, som er fuldt skattepligtig til Danmark, men som udøver erhverv med et fast driftssted i en anden stat. Den skattepligtige indkomst ved erhvervsvirksom­heden i det udenlandske faste driftssted skal herefter medregnes ved opgørel­sen af personens danske skattepligtige indkomst men således, at personen kan få dobbeltbeskatningslempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den anden stat eller efter ligningslovens § 33. Den skattepligtige ind­komst, der kan henføres til det faste driftssted, skal opgøres i overensstem­melse med artikel 7, stk. 2, i OECD-modellen fra 2010, idet ordlyden af nærværende bestemmelse netop afspejler indholdet af artikel 7, stk. 2, i denne OECD-model.

I det omfang det faste driftssted ligger i en anden stat, som har en dobbeltbe­skatningsoverenskomst med Danmark, og denne overenskomsts artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke afspejler artikel 7 i OECD-modellen fra 2010, følger det af bestemmelsen, at den skattepligtige indkomst i det faste driftssted i stedet skal opgøres i overensstemmelse med artikel 7 i den pågældende overenskomst.

[(98)](#bookmark110) Se hertil JV C.A.8.4. samt Skatteretten 1, 9. udgave, afsnit VI, kap. 1.1.1.2. samt Lærebog om indkomstskat 19. udgave, kap. 24, afsnit 1.2.3.2. I TfS 1998 70 H anså Højesteret at en skatteyder, der drev et plejehjem efter aftale med kommunen, for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Se Jan Pedersen, R&R 1997/9 SM 305 samt SpO 1997/8 330. I TfS 1998 676 LSR ansås en ejendomshandler, der var næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom, for berettiget til at fastsætte et tab ved salg af en fast ejendom, der tilhørte ægtefællen. Der henvistes til § 25 A, idet der ikke var grundlag at holde denne ejendom uden for næringen. Se kritisk til kendelsen SpO 1998/7 (red) s. 303. I TfS 1999 824 Ø blev det statueret, at en hustrus avance ved salg af et parcelhus skulle beskattes hos hendes ægtefælle, der handlede med faste ejendomme som led i næring. Se kritisk om dommen Aage Michelsen, R&R 2000/1 SM 2 ff. Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i erkendelse af, at § 25 A, stk. 1, 1. pkt. kun er en indkomstfordelingsregel, jf. TfS 2001 104 H og TfS 2001 117 DEP. Se hertil Bente Møll Pedersen, TfS 2001 183. I SKM 2015 446 LSR blev skatteyderens ægtefælle anset for at være den, der i henhold til § 25 A, stk. 1, havde drevet udlejningsvirksomhed med en lejlighed. Kapitalindkomsten i forbindelse med salg af den pågældende lej­lighed skulle herefter medregnes ved opgørelsen af ægtefællens kapitalind­komst. I SKM 2022.244 SR var situationen den, at spørgers ægtefælle ejede en minkfarm, som spørgeren i overvejende grad havde drevet. Som følge af Covid 19 var minkfarmen lukket og alle dyr slået ned. Der var som følge heraf udbetalt erstatninger til spørgerens ægtefælle. Skatterådet fandt, at er­statningerne skulle beskattes hos spørger, idet den pågældende i overvejende grad havde drevet virksomheden.

[(99)](#bookmark112) Indsat ved L 2021 1178. Der kan være tilfælde, hvor en virksomhed ikke overdrages, men hvor ægtefællen blot er den, der fremover skal drive virk­somheden i virksomhedsordningen, og i denne situation kan ægtefællen indtræde i den anden ægtefælles virksomhedsordning helt eller delvist. Det fastslås således, at såfremt den ægtefælle der hidtil har drevet virksomheden, ved udgangen af indkomståret forud for overgangen af driften af virksomhe­den til den anden ægtefælle, anvendte virksomhedsordningen, så vil den ægtefælle, som overtager driften af virksomheden, kunne indtræde i den overdragende ægtefælles virksomhedsordning, herunder overtage indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemregningskontoen, ved udløbet af indkomståret forud for overgangen af driften af virksomheden. Såfremt overgangen af driften vedrørte en del af en virksomhed eller en af flere virksomheder, jf. virksomhedsskattelovens § 2, stk. 3, vil den ægtefælle, som nu driver virksomheden kunne overtage den del af indestående på konto for opsparet overskud og indskudskontoen , der svarer til den pågældende virksomhed. § 26 A, stk. 5, 2.-5. pkt. finder tilsvarende anvendelse.

Med lovændringen vil overgangen i driften af virksomheden blive behandlet, som hvis der var sket en overdragelse efter § 26 A, stk. 4 og 5. Der er dermed skabt en sammenhæng mellem den situation, hvor en ægtefælle overtager

driften af en virksomhed for den anden ægtefælle, der anvendte virksomheds­ordningen, og den situation, hvor der sker en overdragelse af en virksomhed til en ægtefælle, som herefter indtræder i den anden ægtefælles virksomheds­ordning. Begge situationer vil således blive behandlet ens.

[(100)](#bookmark113) Ifølge § 7 i virksomhedsskatteloven beskattes en del af overskuddet i en virksomhed, som kapitalafkast af den i virksomheden indskudte kapital, jf. virksomhedsskattelovens § 7. Kapitalafkastet beskattes som kapitalindkomst, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 3. Uanset hvem af ægtefællerne der driver virksomheden, skal et sådant kapitalafkast beskattes hos den ægtefælle, der har rådigheden over virksomheden.

[(101)](#bookmark114) Det er en betingelse for anvendelse af de særlige beregningsregler for medarbejdende ægtefæller, at ægtefællerne er enige om overførslen, og det forudsættes, at ægtefællerne selv foretager i forbindelse med indgivelse af oplysninger efter skattekontrolloven. Overførslen til den medarbejdende ægtefælle er alene en skattemæssig beregningsoverførsel, således at en faktisk begæret og anerkendt overførsel til en medarbejdende ægtefælle ikke i sig selv giver den pågældende et civilretligt krav på vederlag for sin medhjælp. Det overførte beløb fradrages ved opgørelsen af den erhvervsdrivendes per­sonlige indkomst og medregnes ved opgørelsen af den personlige indkomst hos den medarbejdende ægtefælle. Det er en betingelse at ægtefællerne i skatteretlig forstand er samlevende ved indkomstårets udgang, jf. § 4, stk. 3 og4, og TfS 1988 456 LSR. Det er tillige en betingelse, at den medarbejdende ægtefælle har deltaget i virksomheden i væsentligt omfang. I almindelighed stilles krav om, at ægtefællens medhjælp andrager mindst 3-4 timers dagligt arbejde. Sæsonbestemt eller periodisk medhjælp anerkendes dog, såfremt hjælpen i så fald har et tilsvarende forøget omfang. Ved afgørelsen af, hvorvidt væsentlighedskriteriet er opfyldt, må der lægges betydelig vægt på, om den medarbejdende ægtefælles indsats er væsentlig i forhold til den anden ægte­fælles indsats. I U 1981 578 fandt reglen anvendelse på en ægtefælle, der bistod sin mand, der var hospitalslæge og havde lægevagt som bivirksomhed. Salg af kommanditistanparter som bivirksomhed er også anset for virksomhed i en sådan forstand, at bestemmelsen om medarbejdende ægtefælle kunne finde anvendelse, jf. TfS 1984 150. En assurandør, der var provisionslønnet, fik i LSR 1983 52 medhold i, at bestemmelsen også kunne finde anvendelse på hans hustru, idet han måtte antages at drive selvstændig erhvervsvirksom­hed. Bestemmelsen kan som udgangspunkt ikke finde anvendelse på ægte­fæller, der bistår i en lønnet stilling, jf. JV C.A.8.4.1.2. Om afgrænsnings­spørgsmålet i relation til reglerne om medarbejdende ægtefælle kan henvises til TfS 1988 67 LSR, TfS 1988 182 LSR, TfS 1988 363 LSR og især TfS 1988 228 V. Bestemmelsen anvendtes ikke i LSR 1983 139, hvor hustruen var sygemeldt i ca. 300 dage i et år. Se således også TfS 1985 563 LSR. I SKDmedd 1983 s. 152 nr. 43 udtalte Skattedepartementet, at betingelserne for overførsel af overskud til en medarbejdende ægtefælle ikke er til stede, hvis en hustru i et givet indkomstår på grund af barselorlov ikke har kunnet deltage i væsentligt omfang i virksomheden. Ved den konkrete vurdering må der lægges vægt både på fraværsperioden på grund af barselorlov og på hu­struens indsats i virksomheden i den øvrige del af året. Se også om begrebet i væsentligt omfang TfS 1988 421 LSR, TfS 1988 468 LSR og TfS 1989 173. Reglerne finder ikke anvendelse, hvis arbejdet udføres for et interessent­skab, hvori ægtefællen er medinteressent. I så fald skal ægtefællen beskattes af sin indtægt som om han/hun var en ugift person, jf. SKDmedd 1984 s. 257.

I TfS 1986 352 blev det statueret, at to ægtefæller, der begge var læger, ikke skatteretligt kunne drive virksomhed i interessentskabsform. En af ægtefæl­lerne måtte »nøjes« med en status som medarbejdende ægtefælle. Er der flere selskabsdeltagere end ægtefællerne, kan man komme uden om reglerne om medarbejdende ægtefælle, således at fordelingen af selskabets overskud kan ske også skatteretligt efter de aftalte delingsnormer, jf. LSR 1981 101. Kan ægtefællernes indtægter nøje adskilles fra hinanden, f.eks. fordi de som læger har hver deres patientgruppe, finder reglerne om medarbejdende ægte­fælle heller ikke anvendelse. Se i øvrigt TfS 1985 269 SD, TfS 1985 477 LSR, TfS 1986 301 LSR samt TfS 1996 748 LSR.

Reglerne om medarbejdende ægtefælle kan ikke finde anvendelse i det ind­komstår, hvori en lønaftale finder anvendelse i hele året eller en del af året. Om muligheden for at få tilbageført en overførsel til en medarbejdende æg­tefælle, se TfS 1988 690 SKD. I TfS 1996 748 LSR drev skatteyderen og hans hustru en frisørsalon i interessentskabsform. Skatteyderens omsætning i salonen var lidt større end hustruens. Landsskatteretten statuerede, at over­skuddet ikke kunne fordeles ligeligt mellem ægtefællerne, men skulle henføres til skatteyderen, mens hustruen ansås som medarbejdende ægtefælle. § 25 A ansås ikke for at være i strid med art. 3 og 5 i Rdir 86/613 om ligebehandling af mænd og kvinder i selvstændige erhverv. Der kunne her henvises til, at EU-Kommissionen i et svar på en forespørgsel havde tilkendegivet, at § 25 A var i overensstemmelse med dette direktiv, jf. SU 1996 26. I TfS 1998 754 V afviste landsretten, at forelægge § 25 A's forenelighed med EU-retten for EF-Domstolen. I TfS 2000 81 V nåede landsretten frem til, at beskatningen i 1992 skulle ske efter en ligelig fordeling af overskuddet, jf. Aage Michelsen, R&R 2000/1 SM 2.

[(102)](#bookmark106) Ifølge bestemmelsen skal virksomhedens overskud korrigeres for alle kursgevinster og kurstab på fordringer og gæld, som indgår i den skatteplig­tige indkomst fra virksomheden. I TfS 1994 541 DEP udtales det, at henlæg­gelser til konjunkturudligning fragår ved opgørelsen af det overskud, der ligger til grund for beregningen af den del af overskuddet, der kan overføres til den medarbejdende ægtefælle, og at beløbene indgår i nævnte overskud, når de indtægtsføres.

[(103)](#bookmark109) Det beløb, der overføres til den medarbejdende ægtefælle, anses som personlig og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst for denne, og beløbet fradrages ved opgørelsen af den anden ægtefælles almindelige, personlige samt arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst.

[(104)](#bookmark108) Der er således kontinuitet i beskatningen derved, at denne i hele dødsåret sker hos ejeren af virksomheden. Sidder den efterlevende ægtefælle i uskiftet bo, medregnes indkomst i mellemperioden, der vedrører erhvervsvirksomhed, ved indkomstopgørelsen for den af ægtefællerne, der har drevet eller i over­vejende grad har drevet virksomheden, jf. dødsboskattelovens § 60, stk. 2, sammenholdt med § 59, stk. 4.

[(105)](#bookmark111) Hensigten med bestemmelsen har været at give den medarbejdende ægte­fælle mulighed for at opnå en mere selvstændig status samt forbedre situa­tionen navnlig ved tildeling af ydelse efter den sociale lovgivning.

At ægtefæller, der deltager i virksomheden kan opnå lønmodtagerstatus i personligt ejede virksomheder, betyder en ligestilling med ægtefæller, der er ansat i virksomheder, der drives i aktie- eller anpartsselskabsform, hvor ægtefæller godt kan være lønmodtagere. Endvidere bevirker det en ligestilling med ugifte samlevende, der frit kan etablere en lønaftale.

Hvis ægtefællerne indgår en lønaftale, vil det på socialområdet betyde, at dagpengene ved sygdom eller fødsel i stedet skal beregnes på basis af den aktuelle lønindtægt.

Lønaftalens skattemæssige gyldighed er betinget af, at pligterne efter kilde­skatteloven og lov om arbejdsmarkedsbidrag om indeholdelse og indbetaling af hhv. A-skat og arbejdsmarkedsbidrag overholdes.

Hvis indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ikke indbetales eller indbe­tales så sent, at det kan medføre strafansvar som ved manglende indbetaling, bortfalder ægtefællernes mulighed for at opretholde lønaftalen.

Er der udover ægtefællerne andre ansatte i virksomheden, dækker indbetalin­ger af indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag først de øvrige ansattes A­skattetilsvar. Trækprocenten på lønmodtagerægtefællens skattekort forudsæt­tes bekendt af arbejdsgiverægtefællen. Kildeskattelovens § 48, stk. 7, hvor­efter skatten beregnes med 55 %, hvis den indeholdelsespligtige ikke har kendskab til skatteoplysningerne, kommer derfor ikke til anvendelse.

I forbindelse med lønindeholdelse i henhold til § 10 i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige skal det lønindeholdte beløb være afregnet, før god­skrivning for lønmodtagerægtefællen kan finde sted.

Lønaftalen kan kun anerkendes skattemæssigt, hvis aftalen dækker over et reelt arbejdsforhold. Ved afgørelsen af, om lønnen til ægtefællen er rimelig, skal der lægges vægt på, om ægtefællen kunne have opnået den samme løn i et tilsvarende ansættelsesforhold hos en anden arbejdsgiver end ægtefællen.

Er der ikke tale om fuldtidsarbejde, skal lønnen afpasses under hensyntagen til den nedsatte arbejdstid.

Skattemyndighederne kan tilsidesætte lønaftalen, hvis lønmodtagerægtefællens arbejdsindsats står i misforhold til lønnen.

Det er ikke en betingelse for at anerkende en lønaftale skattemæssigt, at der har været tale om væsentligt medarbejde. Den ægtefælle, der kun er ansat 1­2 timer dagligt i virksomheden, eller som kun lejlighedsvis deltager i driften, f.eks. i forbindelse med sæsonarbejde, kan således få anerkendt aftalen skattemæssigt.

Indgår ægtefællerne en lønaftale, der kan anerkendes skattemæssigt, vil den »medarbejdende ægtefælle« i relation til skattelovgivningens øvrige regler blive betragtet som lønmodtager.

Har ægtefællerne indgået lønaftale med hinanden, kan reglerne om overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle ikke anvendes. Indgår ægtefællerne i løbet af et indkomstår en lønaftale, kan reglerne om overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle heller ikke bringes i anvendelse for den del af virksomhedens overskud, der ligger forud for lønaftalen i det pågældende indkomstår. Ophæver ægtefællerne i løbet af et indkomstår en lønaftale, kan reglerne om overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle heller ikke anvendes på overskuddet fra den resterende del af perioden i ophørsåret. Baggrunden er, at det findes uhensigtsmæssigt, om den ægtefælle, der med­arbejder i virksomheden, i samme indkomstår både kan have status som lønmodtager og som medarbejdende ægtefælle.

Ophører samlivet mellem ægtefællerne i løbet af indkomståret, har det i sig selv ingen betydning for lønaftalen.

Efter § 25 A, stk. 1, beskattes virksomhedsoverskuddet hos den ægtefælle, deri overvejende grad driver virksomheden. Indgår ægtefællerne en lønaftale, skal virksomhedsoverskuddet fortsat beskattes hos denne ægtefælle. I over­ensstemmelse med skattelovgivningens almindelige regler kan arbejdsgiveræg­tefællen fradrage lønudgiften.

Afskrivningsretten på aktiver, herunder også bygninger, der anvendes i er­hvervsvirksomheden, tilkommer fortsat den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden. Arbejdsgiverægtefællen kan endvidere foretage fradrag for henlæggelser til investeringsfonds på grundlag af overskuddet, hvori ægtefællens løn er fratrukket.

Lønaftalen vil bevirke, at lønmodtagerægtefællen - modsat den medarbejdende ægtefælle - kan henlægge til etableringskonto med henblik på etablering af anden virksomhed.

Reglerne er omtalt af Helle Pallesen i SR-Skat 1989 s. 109 ff., der fremhæver, at en beslutning om overførsel/manglende overførsel til en medarbejdende ægtefælle ifølge en praksisændring, jf. TfS 1988 690 SKD, kan ske 5 år til­bage. En beslutning om lønaftale kan derimod ikke ændres med tilbagevir­kende kraft. Se også Ole Bjørn i SR-Skat 1990 15 ff. samt Mona Søvsø og Lau Kramer i TfS 1990 55.

[(106)](#bookmark115) Bestemmelsen giver ægtefæller, der som ligeværdige partnere driver den ene eller begges erhvervsvirksomhed, udvidede muligheder for med skatte­mæssig virkning at fordele resultatet af virksomheden mellem sig. Se hertil Skatteretten 1, 9. udgave, afsnit VI, kap. 1.1.1.2. p. 782 f. samt JV afsnit C.A.8.4. I SKM 2008 461 BR havde en ægtefælle i en periode på 3 år, der lå inden for de sidste 10 år før virksomhedens ophør, arbejdet på grundlag af en lønaftale med ægtefællen i medfør af § 25 A, stk. 7. Byretten fandt på dette grundlag, at hun ikke havde drevet selvstændig virksomhed de seneste 10 år inden virksomhedens ophør og derfor ikke kunne foretage fradrag for indskud på ophørspension.

Det er ifølge bestemmelsen en betingelse, at begge ægtefæller hæfter i samme omfang for virksomhedens forpligtelser og derved bærer den samme risiko. Betingelsen vil være opfyldt i et formaliseret interessentskab, men kan også være opfyldt hvor der ikke foreligger et egentligt kontraktsgrundlag for hæftelsen. Afgørende er således om ægtefællerne de facto hæfter i samme omfang for virksomhedens forpligtelser. SKM 2008 738 B angik en indkomst­fordeling mellem to ægtefæller, der sammen drev en revisionsvirksomhed. Landsskatteretten havde bemærket, at det som udgangspunkt er praksis, at man ikke med tilbagevirkende kraft ændrer en allerede accepteret fordeling

mellem ægtefællerne under ægteskabets beståen. Landsskatteretten havde i fortsættelse heraf henset til, at der ikke i det foreliggende tilfælde, hvor skatteyderen havde selvangivet en indkomstfordeling også på ægtefællens vegne, var tale om en accepteret fordeling, hvorfor praksis ikke var til hinder for, at ligningsmyndigheden korrigerede fordelingen for et tidligere år. By­retten lagde derimod til grund, at fordelingen for dette indkomstår var god­kendt af ægtefællen, og fandt derfor, at fordelingen ikke kunne ændres med tilbagevirkende kraft. Byretten lagde for det følgende indkomstår vægt på, at der verserede en ægteskabssag mellem parterne, og at det ikke kunne lægges til grund, at ægtefællen havde godkendt fordelingen. Da det ikke ved bevisførelsen var godtgjort, at ægtefællerne havde arbejdet ligeligt i virksom­heden, og at begge hæftede ligeligt for revisionsvirksomhedens forpligtelser, tiltrådte byretten den ændrede indkomstfordeling.

[(107)](#bookmark116) Indkomstopgørelsen skal således foregå, som havde ægtefællerne været uafhængige interessenter.

[(108)](#bookmark117) Afskrivninger foretages herefter af den ægtefælle, som driver erhvervsvirk­somheden uanset hvem det afskrivningsberettigede aktiv tilhører.

[(109)](#bookmark118) Herefter følger afskrivningsretten beskatningen af virksomhedsindkomsten. Ifølge dødsboskattelovens § 19, stk. 2, beskattes indkomst i mellemperioden og boperioden under ét. For skiftede boer medfører bestemmelsen, at afskriv­ningsretten vedrørende en efterlevende ægtefælles aktiver, der anvendes i afdødes virksomhed, tilkommer afdøde og boet, så længe virksomhedens indkomst medregnes i mellemperiodens skattepligtige indkomst eller i bobe­skatningsindkomsten.

Afskrivningsretten følger også beskatningen af virksomhedens indkomst, når dødsboskattelovens afsnit III (uskiftet bo m.v.) anvendes.

[(110)](#bookmark119) Det fastslås i bestemmelsen at overdragelse af aktiver fra den ene ægte­fælle til anvendelse i den anden ægtefælles erhvervsvirksomhed ikke skal udløse beskatning af fortjeneste eller give adgang til fradrag for tab. Som en konsekvens heraf bestemmes det, at den ægtefælle, der erhverver aktiverne, succederer i den overdragende ægtefælles skattemæssige stilling. Det vil sige, at afskrivningerne fortsættes på det hidtidige grundlag. Ved senere afståelse til tredjemand beskattes den ægtefælle, der senest har anvendt aktiverne i sin virksomhed, af eventuel fortjeneste og har fradragsret for eventuelt tab. Fortjeneste og tab opgøres på grundlag af den oprindelige anskaffelsessum og de samlede skattemæssige afskrivninger. Reglen gælder overdragelse inden for det tidsrum, ægtefællerne anses for samlevende i skattemæssig henseende.

[(111)](#bookmark120) I SKM 2019.115 SR fandt Skatterådet, at der kunne ske skattemæssig succession ved salg af vindmølleandele til spørgers hustru efter § 26 A. Hu­struen kunne ikke vælge at lade andelene beskatte efter den skematiske ord­ning i LL § 8 P, da betingelserne for dette, jf. LL § 8 P, stk. 5, ikke var opfyldt for de pågældende andele. Skatterådet fandt endvidere, at AL § 4 ikke fandt anvendelse ved hustruens køb af andelene, da disse også hos hustruen ville være erhvervsmæssig virksomhed, ligesom Skatterådet fandt, at køb af vindmølleandele omfattet af AL § 5 C ikke kunne indgå i opgørelserne efter AL §§ 8 eller 9. Se tilsvarende SKM 2019.92 SR.

Det er en forudsætning for anvendelsen af sidste pkt., at der ikke ved over­dragelsen er afveget fra de priser, som ville blive beregnet i et forretnings­mæssigt forhold mellem uafhængige kontraktspartnere.

[(112)](#bookmark121) Den overdragende ægtefælle beskattes i denne situation som om der forelå en realisation til tredjemand. Afgørende er, om der ved overdragelsen sker en ændret anvendelse af aktivet i henseende til afskrivningsretten.

[(113)](#bookmark125) Ved L 2004 458 blev reglerne om succession ved overdragelse af en virksomhed mellem ægtefæller lempet, idet der blev åbnet mulighed for, at den erhvervende ægtefælle kan succedere i virksomhedsordningen eller ka­pitalafkastordningen, der anvendes af den overdragende ægtefælle. Succession i virksomhedsordningen betyder, at den erhvervende ægtefælle overtager indestående på konto for opsparet overskud, indskudskontoen og mellemreg­ningskontoen ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen. Det er en betingelse, at overdragelsen finder sted dagen efter udløbet af sidste ind­komstår. Den erhvervende ægtefælle indtræder tillige i den overdragende ægtefælles foreløbig betalte virksomhedsskat og den udskudte skat. Til gen­gæld vil den foreløbig betalte virksomhedsskat blive endelig ved overdragel-

sen for den ægtefælle, der overdrager virksomheden. Successionen sker under forudsætning af, at også driften af virksomheden overtages af den ægtefælle, der erhverver virksomheden, idet efter § 25 A, stk. 1, er den ægtefælle, der driver virksomheden, der skal medregne indkomsten fra erhvervsvirksomhe­den. Tilsvarende er der mulighed for, at den erhvervende ægtefælle kan succedere i konjunkturudligningskontoen, der er anvendt den overdragende ægtefælle.

[(114) Æ](#bookmark126)ndret ved L 2021 1178. Ændringen har betydet, at der ikke kan overtages en del af mellemregningskontoen i forbindelse med overdragelsen, hvilket er begrundet i, at indestående på mellemregningskontoen skattefrit vil kunne føres tilbage til privatøkonomien uden om hæverækkefølgen og der vil dermed ikke være knyttet en skatteforpligtelse til denne konto.

[(115)](#bookmark127) Indsat ved L 2020 2226 og har sammenhæng med den ved samme lov vedtagne ændring af virksomhedsskattelovens § 8, hvorefter kapitalafkast­grundlaget reduceres med en skematisk opgjort friværdi, som måtte være i en fast ejendom, der stilles til rådighed som bolig for den i bestemmelsen opregnede personkreds. I relation til anvendelsen af § 26 A, stk. 5, fastslås imidlertid, at kapitalafkastgrundlaget opgøres uden den tekniske korrektion for friværdien i en fast ejendom, der er udlejet til den anførte personkreds.

[(116)](#bookmark128) Bestemmelsen sætter et loft for, hvor stort en saldo på konto for opsparet overskud, der kan overtages. Den overtagne saldo på konto for opsparet overskud må således ikke overstige den positive værdi af kapitalafkastgrund­laget ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed.

[(117)](#bookmark129) Hvis den modtagende ægtefælle yder et vederlag for den overdragne virksomhed, skal værdien af dette vederlag fragå ved opgørelsen af kapitalaf­kastgrundlaget for den overdragne virksomhed. Bestemmelsen medfører, at den forholdsmæssige del af indestående på konto for opsparet overskud, der kan overtages af erhververen, begrænses med den værdi, der ydes som veder­lag.

Bestemmelsen er blevet indsat ved ændringforslaget til L 133 og skal sikre, at der ved hel eller delvis virksomhedsoverdragelse mellem ægtefæller ikke er mulighed for at overdrage en større forholdsmæssig del af indestående på konto for opsparet overskud, blot fordi ægtefællen yder et vederlag for virk­somheden inklusive eventuelle finansielle aktiver. De overtagne finansielle aktiver ville således i et sådant tilfælde efterfølgende kunne bruges som ve­derlag for den overdragne virksomhed.

[(118)](#bookmark122) Indsat ved L 2008 532 og præciseret ved L 2008 1343.

[(119)](#bookmark123) Der gælder således en tvungen succession. Reglen omhandler udtrykkeligt ikke-driftsmæssige aktiver. Samme resultat ville formentlig være nået uden bestemmelsen. Med L 2010 724 blev bestemmelsen udvidet til tillige at om­fatte passiver. Overdragelse af passiver fra en ægtefælle til en anden ægtefæl­le, således at den anden ægtefælle indtræder som debitor, udløser herefter ikke beskatning af eventuel gevinst hhv. tab.

[(120)](#bookmark124) Ved L 2010 724 indsattes en generel regel, hvorefter successionsreglerne i kildeskattelovens §§ 26 A og B ikke finder anvendelse ved overdragelse af aktiver og passiver mellem samlevende ægtefæller, hvor den erhvervende ægtefælle er hjemmehørende i udlandet og ved overdragelser som led i en bodeling i forbindelse med separation og skilsmisse, hvor den erhvervende ægtefælle er hjemmehørende i udlandet. Bestemmelsens formål er at sikre en ensartet regulering, således at alle overdragelser af aktiver og passiver mellem samlevende ægtefæller, hvor den ægtefælle, der erhverver aktivet hhv. passivet, er hjemmehørende i udlandet, behandles ens.

[(121)](#bookmark131) § 33 C er indsat ved L 1988 763, jf. cirk 1989 78 som indarbejdet i JV afsnit C.C.6.7., jf. cirk 2000 73. Se endvidere Flemming Heden Knudsen i SR-Skat 1989 80 ff., Helle Pallesen i Adv 1989 s. 96 f., Flemming N. Mortensen i SR-Skat 1989 132 ff., Malene Kerzel i Skatteretten 2, 8. udgave, afsnit VII, kap. 1, René Mørch-Sørensen, Successionsmuligheder i dansk ret, 1992 s. 21 f., TfS 1990 322 SKM, Ole Bjørn, SR-Skat 1990 208 ff., Erik Werlauff, TfS 1995 692, Michael Serup, Generationsskifte - Omstruk­turering, 3. udg. 2019, kap. 4, Birgitte Sølvkær Olesen, Generationsskifte og omstrukturering, 5. udgave samt JV C.C.6.7. Reglerne skal lette mulighe­derne for at overdrage en virksomhed som led i et generationsskifte. Tilsva-

rende regler findes i aktieavancebeskatningslovens §§ 34-35A, jf. noterne hertil. Se endvidere vedrørende emnet Bent Zimmermann og Jesper Boesen, TfS 2001 318, Bent Ramskov, Revisorbladet 2001/20 13 ff., Søren Halling- Overgaard og Birgitte Sølvkær Olesen, TfS 2003 558 (»Værdiansættelses­principper i forbindelse med generationsskifte«), Bent Ramskov, SpO 2003 384 nr. 7 »Overdragelse med succession - hvad succederes der i?«, Jane K. Bille, Skattemæssig succession - Særligt med henblik på generationsskifte i levende live og ved død, 2005, Malene Kerzel, TfS 2007 759, »Udstræknin­gen af succession efter Kildeskattelovens § 33 C«, Bent Ramskov, SpO 2018.187 "Korrektion af overdragelsessum - Højesterets dom af 13. april 2018 (SKM 2018.319 H) - afklaring af forskellige spørgsmål", Jane Bolander, SR skat 2018 360, "Skattemæssig succession - pengetankregel, aktiver eller aktivitet, solceller", Arne Larsen, SR skat 2019 81, "Opgørelsen af skattefor­pligtelsen ved overdragelse med succession", Inge Langhave, SR skat 2019 284, "Forbeholdt udbytteret ved generationsskifte - konsekvens for sælger og især køber", Antonina Nørgaard m.fl., SR skat 2020 137, "Generations­skifter i skattemæssigt perspektiv seneste ændringer på området" og Bent Ramskov og Jens H. Bangsgaard, SR skat 2021 386, "Værdiansættelsescir­kulæret - en status og oversigt".

I TfS 2000 661 V blev det antaget, at overdragelse af salgs- og jordbehold­ninger samtidig med etablering af et forpagtningsforhold og gaveydelse fra en far til en søn udgjorde en virksomhedsoverdragelse, og at der skulle bereg­nes en passivpost ved gaveafgiftsberegningen, jf. hertil Birte Rasmussen SR-Skat 2000/6 410 ff. og Revisorbladet 2000/5, De grå sider s. 41. I SKM 2002 173 LSR blev det antaget, at der kunne succederes med hensyn til ejertid i relation til spørgsmålet om vedligeholdelse/forbedring, hvor en søn overtog en landbrugsejendom fra sin fader.

I SKM 2003 79 LR vedrørte et tilfælde, hvor en landmand ønskede nedriv­ningsfradrag på en bygning, som hans hustru havde erhvervet fra sin fader med succession, hvilket forudsatte succession i svigerfaderens ejertid. Lig­ningsrådet statuerede, at landmanden med hensyn til spørgsmålet om nedriv­ningsfradrag skulle stilles, som om han selv havde erhvervet bygningen, li­gesom hele den periode, hvori overdrageren havde anvendt bygningen til et afskrivningsberettiget formål, skulle henregnes ham, jf. om SKM 2002 173 LSR og SKM 2003 79 LR Jane BilleTfS 2003 484 (»Succession i ejertid efter kildeskattelovens § 33 C - en kommentar til TfS 2003 254 LR og TfS 2002 392 LSR«).

Ved overdragelse af en personligt ejet virksomhed medfører successionen, at overdrageren ikke beskattes af sin fortjeneste ved overdragelsen. Der sker heller ikke efterbeskatning af genvundne afskrivninger. Til gengæld fortsætter erhververen afskrivningerne på overdragerens afskrivningsgrundlag, som om aktivet var anskaffet af erhververen på samme tidspunkt og til samme pris som overdrageren. Se hertil Bente Houdorf og Hardy Pedersen, TfS 2001 119, Bent Zimmermann, TfS 2001 318 og Bent Ramskov, Revisor­bladet 2001 s. 13 ff.

Det har været et omdiskuteret spørgsmål, om der i tilfælde, hvor der ikke indgår en gave i forbindelse med overdragelsen, ved fastsættelsen af handels­værdien på de med succession overdragne aktiver er adgang til at tage hensyn den skatteforpligtelse, der hviler på de overdragne aktiver. En sådan hensyn­tagen til skatteforpligtelsen synes i forhold til medarbejderoverdragelser at have støtte i forarbejderne til L 194 om medarbejdersuccession, spørgsmål 9. I SKM 2008 876 LSR fandt landsskatteretten, at handelsværdien af de til en vognmandsforretning tilhørende aktiver, der påtænktes overdraget til et familiemedlem med succession, skulle fastsættes under hensyn til skattefor­pligtelsen. Skatteforpligtelsen kunne ifølge landsskatteretten ikke sættes til kurs pari. Det er i SKM 2011 406 præciseret, at der ved værdiansættelsen af aktiver, der overdrages med succession, kan tages hensyn til skatteforpligtel­sen. Det gælder dog ikke i det omfang, deri overdragelsen indgår et gaveele­ment og der beregnes et nedslag som følge af § 33 D. I SKM 2012.477 (LSR) blev det i forbindelse med generationsskifte af en landbrugsejendom overvejet, om overdragelsen skulle ske ved succession, og om en del af vederlaget skulle berigtiges ved gave. Det blev fastslået at der efter KSL § 33 C og 33 D er valgfrihed mellem kompensation for latent skat ved nedslag i handels-

værdien eller beregning af passivpost. I SKM 2015.131 (LSR) fastslog landsskatteretten, at beregningen i henhold til § 33 C af nedslag i handelsvær­dien og dermed kursværdien af den latente skattebyrde skulle foretages ved anvendelse af en efter-skat rente. I SKM 2018.319 H havde den i sagen om­handlede skatteyder tilbage i 2007 købt to landbrugsejendomme af sin mor­bror. Parterne havde aftalt at der skulle være tale om en overdragelse med skattemæssig succession efter § 33 C. Skattemyndighederne havde korrigeret de mellem skatteyderen og morbroderen aftalte handelsværdier med henvis­ning til, at den aftalte overdragelsessum ikke svarede til handelsværdien, hvorfor der ifølge skattemyndighederne var ydet en skattepligtig gave fra morbroderen til skatteyderen. Højesteret fastslog, at skatteyderen og morbro­deren måtte anses for at være interesseforbundne parter. Højesteret fandt endvidere, at der forelå en væsentlig afvigelse mellem den aftalte købesum for de to ejendomme og ejendommenes værdi. På den baggrund havde skat­temyndighederne været berettigede til at korrigere den aftalte overdragelses­sum som sket, jf. herved EBL § 4, stk. 6, og AL § 45, stk. 3. Højesteret fandt endvidere ikke grundlag for både at give et afslag i handelsværdien som kompensation for den latente skattebyrde og ret til at beregne en passivpost efter KSL § 33 D. Derimod kunne skatteyderen ret til at få det største af de to nedslag i handelsværdien.

I SKM 2007 333 Ø havde en skatteyder fra sin far arvet et gods med succes­sion. Han havde udført et større istandsættelsesarbejde og fratrukket udgifterne som vedligeholdelse. Det blev antaget, at der ved bedømmelsen af spørgsmålet om vedligeholdelse/forbedring skulle tages udgangspunkt i sønnens erhver­velsestidspunkt og ikke i farens, uanset at sønnen havde erhvervet godset med succession. Der var således ikke adgang til generel succession og ikke adgang til at fratrække hele udgiften som vedligeholdelse i det omhandlede år, jf. om afgørelsen Ole Bjørn, SR-Skat 2007/3 s. 176 samt Malene Kerzel i TfS 2007 759. I SKM 2012 253 LSR fastslog landsskatteretten, at SKAT ikke kunne nægte en skatteyder prøvelse af anvendelsen af ejendomsavance­beskatningslovens § 8 på fortjeneste ved et ejendomssalg med den begrundel­se, at ejendommen var overtaget ved succession. Den indskudte ejers forhold ved salget var imidlertid afgørende for bestemmelsens anvendelse.

I SKM 2015.191 (SR) kunne Skatterådet ikke bekræfte, at skatteyderen, som havde 322 næringsejendomme, der alle var udlejet, kunne gennemføre en skattefri successionsoverdragelse til børn af 114 bestemte næringsejendomme, men derimod, at der kunne succederes i hele næringsejendomsvirksomheden, en ideel andel heraf eller i en andel af hele næringsejendomsvirksomheden, som i sig selv udgør en selvstændig næringsejendomsvirksomhed.

I SKM 2016.110 LSR ansås en landejendom med et areal på 11,8 ha under hensyn til ejendommes generelle karakter og udnyttelsesmulighed for i overvejende grad at have bevaret sin karakter af landbrugsejendom trods et væsentligt boligelement og en mindre intensiv udnyttelse. Beskatning af genvundne afskrivninger, hvor afskrivningerne var foretaget af tidligere ejer, der var klagers søn, kunne ikke ske ved klagers salg af ejendommen, da succession fra søn til fader ikke havde lovhjemmel i § 33 C.

I SKM 2017.485 SR bekræftede Skatterådet, at der kunne ske succession efter § 33 C i ejendomsavance, genvundne afskrivninger, inventar og fortje­neste i betalingsrettigheder ved overdragelsen af en landbrugsvirksomhed fra spørgeren til spørgerens datter, hvor landbrugsvirksomheden frem til overdragelsen blev drevet erhvervsmæssigt af spørgerens ægtefælle, og efter overdragelsen skulle drives erhvervsmæssigt af enten spørgerens datter eller spørgerens datters ægtefælle.

I SKM 2021.345 V havde en skatteyder den 10. maj 2014 solgt en ejendom til sine 5 døtre for 1.615.000 kr., hvilket svarede til den seneste offentlige ejendomsvurdering fratrukket 15 %. Den 21. maj videresolgte døtrene ejen­dommen til kommunen for 5.000.000 kr. Parterne i familieoverdragelsen var forud for overdragelsen den 10. maj 2014 bekendt med, at kommunen ønskede at overtage ejendommen og at man havde afsat 5.000.000 kr. hertil. Lands­retten fandt på den baggrund ud fra en samlet vurdering, at betingelserne for succession ikke var opfyldt. Landsretten fastslog således, at der ikke var sket overdragelse af en virsomhed, men at overdragelsen af ejendommen til døtrene i første række havde karakter af et mellemsalg, der havde til formål

at tilføre døtrene en skattefri gave svarende til købesummen fra kommunen på 5.000.000 kr.

Det er tillige muligt at succedere i en næringsejendomsvirksomhed forudsat at der er tale om en overdragelse af hele næringsvirksomheden, en af flere næringsvirksomheder, en ideel andel af næringsvirksomheden eller en ikke ideel andel men hvor det overdragne dog i sig selv udgør en næringsvirksom­hed. Se hertil f.eks. SKM 2014.70 SR. I SKM 2022.157 LSR fastslog Landsskatteretten, at cirk.1982 185 - værdiansættelsescirkulæret - fandt an­vendelse ved værdiansættelsen af successionsberettigede næringsejendomme. Afgørelsen er indbragt for domstolene.

[(122)](#bookmark132) § 33 C, stk. 1, 1. pkt., blev ændret ved L 2008 532, hvorved det blev præciseret, hvad der nærmere forstås ved en virksomhed eller en andel heraf. For at opnå parallelitet i en samlevers muligheder for succession i levende live blev det endvidere med L 2008 532 fastslået, at en samlever kan succe­dere ved overdragelse i levende live af en personligt drevet virksomhed eller en andel heraf som præciseret ovenfor på samme vilkår som den nærmeste familie, dvs. som børn, børnebørn, søskende, søskendes børn og søskendes børnebørn. Tilsvarende gælder i forhold til en samlevers succession ved overdragelse af aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 1, nr. 1, 1. pkt. Ved en samlever forstås en person, som på overdragelsestidspunktet opfylder betingelserne i boafgiftslovens § 22, stk. 1, litra d. De ændrede be­stemmelser fik virkning for overdragelser, der er foretaget 2009-01-01 eller senere.

[(123)](#bookmark130) I de tidligere gældende regler om succession i fast ejendom henholdsvis ved død og i levende live fandtes der en regel om, at der kunne succederes i fast ejendom, hvis mere end halvdelen af ejendommen anvendtes i henholdsvis afdødes og overdragerens eller ægtefællens erhvervsvirksomhed. Der opstod imidlertid tvivl om, hvorvidt der var parallelitet mellem det nærmere indhold af denne regel ved succession henholdsvis ved død og i levende live og der­med tvivl om, hvorvidt reglen i forhold til skatteyderne har virket på samme måde i forhold til alle skatteydere. På baggrund af den opståede tvivl om rækkevidden af den beskrevne »halvdelsregel« blev denne ved L 2008 532 som ændret ved L 2009 98 lovfæstet i sin mest lempelige form, således at der både ved død og i levende live, kan succederes i avancen af hele ejendom­men, hvis den erhvervsmæssige del udgør mere end halvdelen. Der blev desuden foretaget en teknisk omredigering af reglen hvorefter der - i modsæt­ning til de tidligere gældende regler - kan succederes i avancen af den er­hvervsmæssige del af en ejendom, også selv om denne del udgør halvdelen eller en mindre del af ejendommen. Opmærksomheden henledes i den forbindelse på, at der for en person, der overtager sin ægtefælles faste ejendom i levende live, ikke gælder nogen successionsbegrænsninger. Disse kan således succedere i avancen af hele ejendommen, uanset hvilken anvendelse af ejendommen der måtte være tale om. Ændringerne fik virkning for overdra­gelser foretaget 2009-01-01 eller senere.

[(124)](#bookmark133) Bestemmelsen blev ændret ved L 2017 688. Der er tale om en konsekvens­ændring som følge af den ved L 2017 654 samtidigt vedtagne ejendomsvur­deringslov. Bestemmelsen er desuden ændret ved L 2025 369 med virkning for overdragelser sket 2025-01-01 eller senere. Ændringen indebærer, at aktiv udlejningsvirksomhed med fast ejendom er undtaget fra hovedreglen om, at udlejning af fast ejendom ikke udgør erhvervsvirksomhed. En aktiv udlej­ningsvirksomhed, der opfylder den ved samme lov indsatte afgrænsning i aktieavancebeskatningslovens § 34, stk. 7, vil herefter kunne overdrages til nære familiemedlemmer m.v. med succession, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Aktiv udlejningsvirksomhed foreligger ifølge aktieavancebeskat­ningslovens § 34, stk. 7, ved udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, hvor overdragerens direkte eller indirekte ejerandel af den faste ejendom udgør mere end 50 pct., og opgaven med indgåelsen af aftaler af væsentlig økonomisk betydning for driften af udlejningsvirksomheden vedrørende den faste ejendom ikke i overvejende grad varetages af en uafhængig fysisk eller juridisk person, der sædvanligvis indgår aftalerne eller sædvanligvis spiller den afgørende rolle ved indgåelsen af aftalerne. Det er desuden en betingelse, at ejendommen har været ejet i mindst 1 år før overdragelsen og i hele denne periode har været aktivt udlejet, eller at den indgår i en samlet virksomhed

med aktiv udlejning af fast ejendom, der har været ejet i mindst 1 år. Ved opgørelsen af ejerandelen medregnes direkte og indirekte ejerandele ejet af overdragerens nære familiemedlemmer.

[(125)](#bookmark134) Indsat ved L 2025 369. En fast ejendom, der er udlejet og tjener til bolig for lejeren eller dennes husstand, vil således ikke kunne overdrages med succession til lejeren, hvis vedkommende i medfør af ejendomsavancebeskat­ningslovens § 8 eller § 9, stk. 1, 1. pkt., er skattefri afen eventuel fortjeneste ved et senere salg af ejendommen, også selv om den faste ejendom før overdragelsen er indgået i en virksomhed med aktiv udlejning af fast ejendom, jf. 6. pkt.

[(126)](#bookmark135) Bestemmelsen er affødt af bestemmelsen i EBL § 5, stk. 4, hvoraf det fremgår, at foretagne afskrivninger, der ikke er blevet beskattet som genvund­ne skal fratrækkes den faste ejendoms anskaffelsessum ved opgørelsen af ejendomsavancen. Når der succederes i de genvundne afskrivninger, bliver disse ikke beskattet og afskrivningerne skal derfor fuldt ud fratrækkes ejen­dommens anskaffelsessum. Ved en senere overdragelse af ejendommen uden succession i de genvundne afskrivninger, skal der foretages en samlet opgø­relse af alle foretagne afskrivninger, inklusive de afskrivninger hvori der blev succederet. Dette medfører, at afskrivninger foretaget inden successionsover­dragelsen undergives dobbeltbeskatning, enten i form af nedsættelse i både overdragerens og erhververens anskaffelsessummer, eller fordi de både af­stedkommer en nedsættelse af overdragerens anskaffelsessum og beskattes som genvundne hos erhververen. Ved den modsatte situation, hvor der suc­cederes i ejendomsavancen, men ikke i de genvundne afskrivninger, er der ikke behov for en tilsvarende sammenkædning. Det er altså muligt at succe­dere i ejendomsavancen, uden at der succederes i afskrivninger eller kun i en del af disse. I henhold til KSL § 33 C, stk. 2, 6. pkt., skal erhververen i givet fald nedsætte anskaffelsessummen i ejendomsavanceopgørelsen med et beløb svarende til, hvad overdrageren skulle have nedsat anskaffelsessum­men med såfremt den faste ejendom var blevet solgt. Baggrunden for bestem­melsen er, at den senere ejendomsavanceopgørelse skal være neutral i forhold til foretagne afskrivninger, jf. således også princippet i EBL § 5, stk. 4.

I TfS 1998 461 fandt Ligningsrådet, at driftsbygninger, som var sammenbyg­gede, og som derfor skulle afskrives samlet, var at anse for ét skatteobjekt i relation til § 33 C. En eventuel succession skulle derfor omfatte samtlige de sammenbyggede driftsbygninger.

[(127)](#bookmark136) Bestemmelsens 7. pkt. blev ændret ved L 2010 724 som følge af ophæ­velsen af mindsterentereglen og den heraf følgende indførelse af en generel skattepligt af gevinst på fordringer. Herefter omfatter successionsadgangen alle fordringer dog således, at fordringer som kan sælges skattefrit efter de særlige overgangsregler i kursgevinstloven holdes udenfor successionsadgan­gen. På gældssiden er successionsadgangen forbeholdt valutakurs-gevinster i fremmed valuta.

[(128)](#bookmark137) Succession er en frivillig ordning og kræver derfor, at både overdrager og erhverver er enige om at anvende ordningen. Ved successionen opnås en skatteudskydelse, men ikke nogen eliminering af skattetilsvaret, idet erhver­veren ved overdragelsen tillige overtager en latent skattebyrde.

Succession i varelager og husdyrbesætninger sker med udgangspunkt i den nedskrevne værdi ved udgangen af året før successionsåret. Succession for­udsætter, at der ikke foreligger tab, jf. TfS 1990 322 SKM og hertil SpO 1990 145 ff. samt Ole Bjørn i SR-Skat 1990 204 ff. Om successionens ud­strækning henvises til Malene Kerzel i TfS 2007 759.

[(129)](#bookmark141) Indsat ved L 2025 369 og indebærer, ati de tilfælde, hvor værdiansættelsen er foretaget efter boafgiftslovens § 12 a, betragtes som anskaffelsessum eller afståelsessum dog det pågældende aktivs handelsværdi på overdragelsestids­punktet. Det indebærer, at tabsopgørelsen i dette tilfælde ikke vil skulle ske på grundlag af den skematiske værdi, men på grundlag af handelsværdien, idet den skematiske værdi kun skal anvendes ved beregning af bo- og gave­afgift.

[(130)](#bookmark142) Indsat ved L 2020 2226. Indsættelsen har sammenhæng med den ved samme lov vedtagne ændring af virksomhedsskattelovens § 8, hvorefter ka­pitalafkastgrundlaget reduceres med en skematisk opgjort friværdi, som måtte være i en fast ejendom, der stilles til rådighed som bolig for den i be-

stemmelsen opregnede personkreds. I relation til anvendelsen af § § 33 C, stk. 5, fastslås imidlertid, at kapitalafkastgrundlaget opgøres uden den tekniske korrektion for friværdien i en fast ejendom, der er udlejet til den anførte personkreds. Se hertil Bent Ramskov og Siw Ryan i RR 11.2021.30: "L133 - overdragelse af opsparet overskud med succession - en række stramninger. Del I." og samme i RR 12.2021.64: "L 133 - overdragelse af opsparet over­skud med succession - en række stramninger. Del II", samt Sonja Sørensen i SR skat 2021.315: "Overdragelse af virksomhed lovændring som begrænser succession i opsparet overskud i virksomhedsordningen".

[(131)](#bookmark143) Formålet med bestemmelsen har været at tilvejebringe en vis neutralitet med de regler, som gælder ved udlodninger af arv, jf. dødsboskattelovens § 39, stk. 2-4. Herefter kan den, der erhverver en virksomhed, som overdrageren har anvendt virksomhedsordningen for i indkomståret forud for overdragelsen, overtage kontoen for opsparet overskud. Denne konto kan overtages med den størrelse, den har ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsen. Da den endelige beskatning først sker i det indkomstår, hvori beløbet overføres fra virksomheden til den skattepligtige, overtager erhververen en forpligtelse, der må forventes at indgå som en del af berigtigelsen af købesummen. Det er en betingelse, at overdragelsen af den personligt drevne virksomhed finder sted dagen efter udløbet af det sidste indkomstår. Det er muligt, at erhverve­ren, der overtager en del af en erhvervsvirksomhed, kan overtage en forholds­mæssig del af indestående på konto for opsparet overskud. Det er valgfrit, således at skatteyderen også kan vælge at overtage en mindre del af konto for opsparet overskud på samme måde, som ved udlodninger af arv.

I SKM 2007 231 SR blev det fastslået, at det ville være en betingelse for, at erhververen af en virksomhed kunne overtage overdragerens indestående på konto for opsparet overskud i virksomhedsordningen pr. 2005-12-31, at overdragelsen fandt sted dagen efter udløbet af indkomståret 2005, jf. § 33 C, stk. 5.

I SKM2016.296.SR bekræftede Skatterådet, at størrelsen af konto for opsparet overskud, ved en søns overtagelse heraf, ikke påvirkes af en gave til sønnen eller ved sønnens overtagelse af spørgers private gæld uden for virksomheds­ordningen i forbindelse med den samtidige virksomhedsoverdragelse. Videre kunne Skatterådet ikke bekræfte, at en endelig og bindende aftale om virk­somhedsoverdragelse, i forbindelse med en søns overtagelse af konto for opsparet overskud, kan finde sted på et andet tidspunkt end på dagen efter udløbet af overdragerens indkomstår.

[(132)](#bookmark144) Indsat ved L 2021 1178 (ændringsforslaget til L 133 FT 2020-21). For­målet med denne del af bestemmelsen er at sikre, at de finansielle aktiver ikke blot kan overdrages imod et vederlag eller forblive i vedkommendes virksomhedsordning ved heloverdragelser, samtidig med at hele indestående på konto for opsparet overskud overdrages. Bestemmelsen betyder, at ved en heloverdragelse, hvor hele virksomheden overdrages, kun skal kunne overdrages et indestående på konto for opsparet overskud, der svarer til inde­stående på konto for opsparet overskud minus værdien afde finansielle aktiver bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbin­delse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og deposita og periodeafgrænsningsposter.

[(133)](#bookmark138) Indsat ved L 2021 1178 (ændringsforslaget til L 133 FT 2020-21). Ved hel eller delvis virksomhedsoverdragelse skal værdien af finansielle aktiver bortset fra fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbin­delse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og deposita og periodeafgrænsningsposter herefter fratrækkes, når det skal opgøres, hvor en stor andel af indestående på konto for opsparet overskud, der kan overdra­ges til erhververen af virksomheden. Fordringer erhvervet ved salg af varer og tjenesteydelser i forbindelse hermed (varedebitorer m.v.), forudbetalinger af husleje og deposita og periodeafgrænsningsposter er en udtømmende liste over de finansielle aktiver, der ikke skal fragå det indestående på konto for opsparet overskud, der kan overdrages.

Formålet med denne del af bestemmelsen har været sikre, at den foreslåede fordelingsnøgle, som fastsætter, hvor meget af konto for opsparet overskud, der kan overdrages ved deloverdragelser, ikke kan manipuleres. Med bestem­melsen sikres, at formålet med L 2021 1178 om at forhindre udnyttelse af

reglerne om overdragelse af virksomhed i virksomhedsordningen til børn m.v. opnås., idet der ikke kan succederes i et indestående for konto for opspa­ret overskud, der svarer til værdien af de finansielle aktiver, der overdrages. I SKM 2020.188 SR bekræftede Skatterådet, at avancen ved et skattepligtigt salg af udlejningsejendomme til en søn kunne opspares i virksomhedsordnin­gen og desuden, at sønnen i det efterfølgende indkomstår kunne overtage det opsparede overskud. Skatterådet kunne imidlertid ikke bekræfte, at faderens tilgodehavende kunne forblive i virksomhedsordningen, da tilgodehavendet ud fra en konkret vurdering primært var båret af private interesser og derfor blev anset for hævet.

[(134)](#bookmark139) Indsat ved L 2021 1178. Der er dermed fastsat et loft for, hvor stort et opsparet overskud, der vil kunne overtages af en person omfattet af person­kredsen i § 33 C, stk. 1, således at den overtagne saldo på konto for opsparet overskud ikke kan overstige den positive værdi af det kapitalafkastgrundlag ved udløbet af indkomståret forud for overdragelsesåret, der kan henføres til den pågældende virksomhed. Størrelsen af saldoen på konto for opsparet overskud, som modtageren vil kunne overtage, vil herefter afhænge af den positive opgjorte værdi af kapitalafkastgrundlaget ved udløbet af indkomst­året forud for overdragelsesåret, der vil kunne henføres til den pågældende virksomhed, og der vil herved være en sammenhæng mellem de overdragne aktiver og passiver og den overdragne saldo på konto for opsparet overskud.

[(135)](#bookmark140) Det er naturligvis en betingelse for, at erhververen kan succedere i over­dragerens konto for opsparet overskud, at erhververen opfylder kravene i virksomhedsskattelovens afsnit I, herunder at den pågældende kan anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. I SKM 2014 871 LSR kunne der således ikke ske succession i konto for opsparet overskud, da der ikke kunne succederes i den virksomhed, som kontoen vedrørte. Der skulle derfor bereg­nes passivpost efter BAL § 13 a.

[(136)](#bookmark145) SKM 2011 250 SKAT: Skatteministeriet har ændret praksis, således at manglende overholdelse af oplysningspligten i forbindelse med virksomheds­overdragelse med succession ikke længere medfører, at succession ikke anses for at have fundet sted.

[(137)](#bookmark146) Ved L 2008 532 blev definitionen på, hvad der forstås ved en nær medar­bejder i relation til reglerne om succession ændret. Det er herefter en beting­else, at medarbejderen inden for de seneste 5 år har været beskæftiget i et antal timer svarende til fuldtidsbeskæftigede i sammenlagt mindst 3 år i virksomheden. Ændringerne fik virkning for overdragelser foretaget 2009­01-01 eller senere.

[(138)](#bookmark148) Et tilbagesalg vil kunne aktualiseres, hvis der efter en overdragelse ind­træffer uforudsete hændelser som sygdom, død eller lignende. Det er en be­tingelse for reglens anvendelse, at overdragelsen til den tidligere ejer sker inden for de første 5 år efter, at overdrageren har erhvervet virksomheden eller en andel heraf. Det er endvidere en betingelse, at overdrageren erhver­vede virksomheden eller andelen heraf fra den tidligere ejer, og at overdrage­ren indtrådte i den tidligere ejers skattemæssige stilling ved erhvervelsen.

[(139)](#bookmark149) Adgangen til at indregne en passivpost efter bestemmelsen er udtryk for en kompensation for den latente skat, der er tilknyttet den virksomhed, hvori erhververen succederer. Beregningen af passivposten efter KSL § 33 D gælder både ved succession efter KSL § 33 C og ABL §§ 34-35 A. Reglen har udelukkende betydning, hvis der i forbindelse med overdragelsen indgår en gave. Beregning af passivposten har herefter ingen relevans i tilfælde, hvor der ikke sker succession eller i tilfælde, hvor der ikke foreligger en gave. En værdi svarende til passivposten kan ved successionen overdrages veder­lagsfrit uden skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser. I SKM 2014 871 LSR kunne der ifølge landsskatteretten ikke ske succession i konto for opsparet overskud, da der ikke kunne succederes i den virksomhed, som kontoen vedrørte. Der skulle derfor beregnes passivpost efter BAL § 13 a.

[(140)](#bookmark151) Passivposten skal altid beregnes af den lavest mulige avance. Herved forstås, at såfremt der ved opgørelsen af avancen er tillagt skatteyderen valgmuligheder, som tilfældet er ved ejendomsavanceopgørelsen, hvor der for ejendomme anskaffet før 1999-05-19 kan vælges mellem forskellige indgangsværdier, skal passivposten altid beregnes på grundlag af den lavest mulige avance. Bestemmelsen ændrer ikke ved, at såfremt aktivet var omfattet

af overdragerens næringshensigt, skal beregningen foretages ud fra en næ­ringsbeskatning. Med 1. pkt. sikres det, at opgørelsen skal foretages på samme måde, som en avanceopgørelse ville være foretaget. Dermed sikres det, at det ikke vil være muligt at spekulere i valgmulighederne mellem de forskellige indgangsværdier, f.eks. efter ejendomsavancebeskatningsloven. Passivposten beregnes af SKAT og er bindende både for giver og modtager, medmindre den påklages efter reglerne i skatteforvaltningsloven. Uden på­klage vil erhververens anskaffelsestidspunkter og –summer, næringsstatus mv. ved passivpostberegningen være endeligt fastslået, også i forhold til se­nere afståelser.

2. pkt. er en præcisering af, at succederes der kun i den ene afde flere mulige fortjenester fra en fast ejendom, skal passivposten kun beregnes for denne del. I overensstemmelse med, hvad der gælder ved arveudlæg med succession, skal der altid succederes i ejendomsavancen, såfremt man ønsker at succedere i nogle af de genvundne afskrivninger fra bygninger tilhørende samme ejen­dom. Situationen kan altså være den, at der ikke succederes i afskrivningerne fra nogle eller alle bygninger, enten fordi der ikke er en fortjeneste eller skatteyderen ikke ønsker dette. Med denne bestemmelse præciseres det, hvordan passivposterne skal beregnes.

Når en passivpost på ejendomsavancen skal beregnes er det nødvendigt først at opgøre afskrivningerne for de enkelte bygninger. Denne opgørelse skal foretages, som om alle bygninger blev solgt, uanset om der succederes i nogle af de genvundne afskrivninger, dette fremgår direkte af § 33 D, stk. 2,

1. pkt., og af boafgiftslovens § 13 a, stk. 2, 1. pkt. Først når denne opgørelse er foretaget, vil det være muligt at bestemme, om der eventuelt skal ske en nedsættelse af ejendommens anskaffelsessum, med ikke genvundne afskriv­ninger. Se TfS 2000 661 V, der er omtalt i noten til § 33 C, stk. 1.

Det har tidligere et omdiskuteret spørgsmål, om der - når bortses fra de tilfæl­de, hvor der i forbindelse med successionen indgår en gave, jf. KSL 33 D - ved fastsættelsen af værdien på de med succession overdragne aktiver er adgang til at tage hensyn til den skatteforpligtelse, der hviler på de overdragne aktiver. Skatteministeriet i SKM 2011 406 SKAT præciseret, at der ved værdiansættelsen af aktiver, der overdrages med succession, kan aftales et prisnedslag som kompensation for den påtagne skatteforpligtelse. Det gælder både ved overdragelse af en personlig virksomhed og ved aktieoverdragelse. I det omfang der i overdragelsen indgår et gaveelement, kan der imidlertid ikke tages højde for den latente skatteforpligtelse i forbindelse med værdian­sættelsen af aktiverne, hvis der tillige beregnes et nedslag efter KSL § 33 D. I SKM 2018.319 H havde den i sagen omhandlede skatteyder i 2007 købt to landbrugsejendomme af sin morbror. Parterne aftalte skattemæssig succession efter reglerne i § 33 C, hvorved skatteyderen påtog sig en latent skattebyrde. Skattemyndighederne korrigerede de handelsværdier, som skatteyderen havde aftalt med morbroderen, da den aftalte overdragelsessum efter skatte­myndighedernes opfattelse ikke svarede til handelsværdien, og det blev vur­deret, at der var ydet en skattepligtig gave. Skatteyderen gjorde i første række gældende, at der ikke var noget retligt grundlag for at foretage en korrektion, da en handel mellem en onkel og en nevø måtte sidestilles med en handel mellem uafhængige parter. Derfor kunne der ifølge skatteyderen kun ske korrektion efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, og afskriv­ningslovens § 45, stk. 3, hvis afvigelsen mellem den aftalte pris og den skønnede handelsværdi var åbenbar. Herudover gjorde skatteyderen gældende, at såfremt myndighedernes korrektion var hjemlet, havde han ved opgørelsen af, om der var givet en gave, krav på, at der blev taget højde for den latente skat ved værdiansættelsen og samtidig blev givet nedslag som en passivpost efter § 33 D. Højesteret fastslog for det første, at nevøen og morbrodereb måtte anses for at være interesseforbundne parter. Højesteret henviste herved til, at den personkreds, der kan anvende successionsreglerne i § 33 C, omfatter ”søskendes børn”. Højesteret tiltrådte, at der forelå en væsentlig afvigelse mellem den aftalte købesum for de to ejendomme og ejendommenes værdi, og at skattemyndighederne dermed havde været berettiget til at foretage korrektion af den aftalte overdragelsessum som sket. Herudover fastslog Højesteret, at der hverken i bestemmelsernes ordlyd eller forarbejderne er holdepunkter for, at der ved siden af et nedslag i handelsværdien efter § 33

C kan beregnes en passivpost efter § 33 D. Med henvisning til Skatteministe­riets styresignal i SKM2011.406.SKAT, og da det var ubestridt, at skatteyde­ren var økonomisk bedst stillet ved som sket at få nedslag i handelsværdien efter § 33 C fremfor at få beregnet en passivpost efter § 33 D, tiltrådte Hø­jesteret, at skatteyderen ikke var berettiget til tillige at kunne beregne en passivpost efter § 33 D. Se desuden SKM 2021.421 LSR, som er indbragt for Østre Landsret.

I SKM 2018.552 LSR fandt landsskatteretten, at fastsættelse af handelsvær­dien ved en gaveoverdragelse af en landbrugsejendom kunne ske efter be­stemmelserne i værdiansættelsescirkulæret (cirkulære nr. 185 af 17. november 1982) - det vil sige til +/- 15 % af den seneste offentliggjorte kontante ejen­domsvurdering. Fastsættelse af nedslag for den latente skat fandtes at kunne ske til kurs 80.

[(141)](#bookmark152) Indsat ved L 2025 369. Er den skematiske værdiansættelsesmetode, jf. boafgiftslovens § 12 a, anvendt ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget, skal den samme værdiansættelse anvendes ved opgørelse af den avance på aktiverne, der danner grundlag for fastsættelsen af de lovbestemte passivposter. Der er fortsat mulighed for at foretage et nedslag efter en individuel vurdering af værdien af den latente skattebyrde beregnet på grundlag af den skematiske værdiansættelse som et alternativ til de lovbestemte passivposter. Ved en individuel fastsættelse af værdien af den latente skattebyrde kan der indgå en fordeling af successionsfordelen, jf. SKM2024.345.DEP, der indeholder en kommentar til Højesterets dom i SKM 2024.344 H, der vedrørte skatte­nedslag ved overdragelse af virksomhed med succession.

[(142)](#bookmark147) Passivpostprocenterne er ændret ved L 2013 792 som følge af den ved samme lov skete nedsættelse af virksomhedsskatteprocenten med virkning fra og med 2014-01-01.

[(143)](#bookmark150) Reglerne vedrørende opkrævning af indkomstskatten er behandlet i Skatteretten 4, 6. udg., afsnit IV og i Lærebog om indkomstskat, 16. udg., afsnit 14. Der knytter sig til reglerne en lang række bekendtgørelser fra Skatteministeriet. Bestemmelserne i lov og bekendtgørelser suppleres endvi­dere af en række vejledninger udsendt af SKAT. Særligt om de pligter, der påhviler arbejdsgivere og andre indeholdelsespligtige i forbindelse med kil­deskatteordningen, er der udsendt Vejledning om indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag. Henrik Dam m.fl., SpO 2002/1 s. 19 (»Hvem vil være millionær«) omtaler A- og B-indkomstsystemet samt forholdet til EU- retten.

[(144)](#bookmark153) Indsat ved L 2009 521 med virkning fra indkomståret 2011, hvor reglerne om indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag blev overflyttet fra arbejdsmarkeds­bidragsloven til kildeskatteloven, ligesom der skete en sammenlægning af reglerne om opkrævning af arbejdsmarkedsbidraget med de almindelige opkrævningsregler, der gælder for øvrige personlige skatter. Seneste ændret ved L 2023 679 som følge af ny ejendomsskattelov.

[(145)](#bookmark158) Herefter forlænges indbetalingsfristen til den følgende hverdag, når sidste rettidige indbetalingsdag er en helligdag eller en lørdag. Frivillige indbetalin­ger efter § 59 er ikke omfattet af § 41, stk. 3.

[(146)](#bookmark159) En almindelig forudsætning for, at en indkomst skal anses som A-indkomst for modtageren, er, at der er tale om skattepligtig indkomst for denne, jf. § 41, stk. 1, 2. pkt. Heri ligger både, at indkomsten efter sin art skal være skattepligtig indkomst for modtageren, og at modtageren skal opfylde betin­gelserne for at være skattepligtig her i landet.

Efter udformningen af henholdsvis § 43 og skattepligtsbestemmelserne, specielt § 2, vil disse forudsætninger normalt være opfyldt, når indkomsten hidrører her fra landet. Der kan dog forekomme undtagelser, hvilket bl.a. vil være tilfældet, hvis der fra en herværende virksomhed udbetales løn til en person, der bor og opholder sig i udlandet, for virksomhed udført i udlandet. I denne situation skal der således ikke finde nogen indeholdelse sted, idet der er ifølge § 2, stk. 1, nr. 1, ikke består skattepligt for modtageren i dette tilfælde. Det forudsættes endvidere, at der er tale om indkomst, hvoraf der skal svares skat, som opkræves efter lovens regler

Om der er tale om A-indkomst beror på en konkret vurdering. Højestestet har dog ved flere lejligheder fastslået, at afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende beror på de kriterier, der er fastlagt i cirk.

1994 129 pkt. 3.1.1. Om den righoldige praksis vedr. afgrænsningen kan bl.a. henvises til JV C.C.1.2.2.

[(147)](#bookmark160) Der er en forudsætning, at vederlaget ydes i penge eller i form af fri kost og logi i tilslutning til et vederlag i penge. Den indeholdelsespligtige må i sidstnævnte tilfælde lægge et beløb for værdien af fri kost og logi - sædvan­ligvis beregnet på grundlag af de af Skatterådet fastsatte værdier af fri kost og logi - til den kontante løn, forinden A-skatten beregnes. Ydes der alene vederlag i form af naturalydelse, eller ydes vederlag i form af andre natural­ydelser end fri kost og logi samt fri bil, anses disse vederlag som B-indkomst. Har den skattepligtige A-indkomst ved siden af disse vederlag, vil vederlagene dog eventuelt kunne inddrages under indeholdelse i A-indkomsten gennem en reduktion af fradragene på skattekortet, jf. § 51.

Størrelsen af det beløb, arbejdsgiveren skal indeholde, beregnes på grundlag af den for den pågældende indeholdelsesperiode udbetalte bruttoløn, herunder beløb der udbetales til lønmodtageren til dækning af udgifter, han har afholdt i medfør af arbejdsforholdet.

Om indeholdelse i drikkepenge og lignende ydelser er der givet særlige regler i§49.

Der skal indeholdes A-skat i virksomhedsbetalte klub- og logekontingenter for ansatte, jf. TfS 1995 579 TS. Der skal ikke indeholdes A-skat og arbejds­markedsbidrag i aktieretter mv., der ydes som tillæg til løn, jf. TfS 1995 631 TSS.

[(148)](#bookmark161) Afgørende for, om der skal indeholdes skat i indkomst efter stk. 1, er om der foreligger lønindtægt i et tjenesteforhold. I tilfælde af tvivl om, hvorvidt en indtægt skal anses for A-indkomst eller B-indkomst, træffes afgørelsen af told- og skatteforvaltningen, jf. § 45, stk. 3. Afgørelsen kan indbringes for domstolene.

Den undertiden meget vanskelige sondring mellem A- og B-indkomst har ikke blot opkrævningsmæssig betydning, idet den kan være afgørende for, om en person, der ikke er fuldt skattepligtig her i landet, overhovedet bliver skattepligtig her af en her oppebåret indkomst, jf. § 2, stk. 1, nr. 1.

Cirk 1994 129 opregner en række momenter der kan tillægges betydning ved afgrænsningen af lønmodtagere over for selvstændigt erhvervsdrivende på skattelovgivningens område.

Afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende må i tvivlstilfælde afgøres ved en samlet bedømmelse af beskæftigelsesforholdet. Der må herved lægges vægt på den udbetalendes adgang til at lede og fordele arbejdet, herunder at føre tilsyn med det og give instruktioner for dets udfø­relse.

Såfremt indkomstmodtageren må siges at handle for egen regning og risiko, er der formodning for, at der er tale om B-indkomst.

Som vejledende moment kan endvidere henses til, hvordan retsordenen i øvrigt, f.eks. ved praktiseringen af loven om ferie med løn, ulykkesforsik­ringsloven, funktionærloven og lovene om arbejderbeskyttelse, ser på det pågældende arbejdsforhold, men de hensyn der ligger bagved den her om­handlede lovbestemmelse, kan dog medføre, at man i denne forbindelse må bedømme forholdet anderledes end i andre relationer.

Det er uden betydning, under hvilken form lønindtægten modtages; indehol­delsen skal foretages i enhver form for vederlag i tjenesteforhold, hvad enten der er tale om fast løn, timeløn, akkordløn, tantieme, provision eller drikke­penge. Det er ligeledes uden betydning, om den skattepligtige i kraft af tjene­steforholdet indtager en stilling af overordnet karakter i virksomheden, f.eks. som direktør for denne, ligesom det er uden betydning, om der er tale om en hovedbeskæftigelse eller en bibeskæftigelse.

Der findes en række afgørelser der vedrører afgrænsningen. Se hertil bl.a. U 1973 151 H hvor to udenlandske solisters engagement til optræden i et såkaldt jazzhus, henholdsvis en enkelt aften og fem aftener, ikke fandtes at kunne anses som et sådant egentligt tjenesteforhold, som § 43, stk. 1, efter lovens forarbejder tager sigte på, og der skulle således ikke indeholdes A-skat af deres vederlag. Om dommen se Spleth i U 1973 B 303-305.

U 1975 511 H omhandlede engagement af nogle udenlandske artister, der skulle optræde i et forlystelsesetablissement i 8 til 15 eller 16 dage, hvilket

ikke blev anset som sådanne egentlige tjenesteforhold, som § 43, stk. 1, tager sigte på, og der skulle således ikke indeholdes A-skat i deres vederlag.

I U 1981 349, blev spørgsmålet om udenlandske artisters og kunstneres for­hold endeligt afklaret. Se også TfS 1987 148, TfS 1987 465 SKD, TfS 1988 316 Ø, TfS 1989 75 SKD og TfS 1989 486.

Lodser ved regulerede lodserier anses som lønmodtagere, jf. TfS 1986 261 Ø og TfS 1991 108 TS.

Tupperware-forhandlere er tidligere blevet anset som lønmodtagere, jf. U 1975 150 H, TfS 1987 328 SKD, TfS 1991 109 TS, TfS 1991 411 LSR, TfS 1992 131 TS, TfS 1992 296 V, Ole Kjær,SpO 1992 104 ff., SpO 1992 261 ff. (Red) og TfS 1994 514 V. TfS 1994 514 er imidlertid blevet ændret af Højesteret, jf. TfS 1996 449 H, jf. hertil I. A. Strobel,SpO 1996/4 s. 141 ff. I TfS 1999 377 H blev nogle discjockeyer med fast mødested, vagtplan samt timeafløsning anset for lønmodtagere. Se også I. A. Strobel,SpO 1997/8 330 ff.

I TfS 1995 154 TS blev en buschauffør, der drev et chaufførbureau som en­keltmandsvirksomhed, ikke anset som selvstændigt erhvervsdrivende. Vognmænd blev i TfS 1995 155 TS anset for selvstændige erhvervsdrivende. Der blev bl.a. lagt vægt på, at de havde betydelige driftsomkostninger. I TfS 1998 792 LSR arbejdede en tidligere ægtefælle for sin fraskilte hustru vedr. drift og administration af en udlejningsejendom. Der skulle indeholdes A­skat og a conto arbejdsmarkedsbidrag af alle udbetalinger. Se også TfS 2000 715 H.

Se i øvrigt bkg 2021 2104, deri § 19 opregner en række indkomster beslægtet med A-indkomst, der ikke anses for A-indkomst. Se endvidere TfS 1998 485 H om operasangeren Aage Haugland, der ifølge Højesteret kunne sætte sig selv på aktier, jf. Poul Bostrup,SO 1998/5 193 ff., Gitte Skouby, TfS 1998 549, Jan Pedersen,R&R 1998/9 SM 305 ff. og Ole Bjørn,SR-Skat 1998/5 208 ff. I TfS 2000 510 LSR blev det statueret, at et selskab, der drev edb- konsulentvirksomhed, skulle indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af vederlag til konsulenter. I SKM 2002 239 LSR blev det antaget, at forsikrings­formidlere ikke kunne anses som lønmodtagere. I SKM 2002 339 ØLD blev en assurandør ud fra en samlet vurdering anset for lønmodtager. Han var månedslønnet med provision og i et vist omfang omfattet af ferieloven og funktionærloven, og han var omfattet af pensionsordning m.m. Se hertil Hanne Søgaard Hansen og Susanne LawaetzTfS 2002 570 »Afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende/honorarmodtagere m.v. - forsikringsformidlere«.

I SKM 2002 561 Ø blev en discjockey efter en samlet bedømmelse, herunder at hvervgiveren havde haft instruktionsbeføjelse, anset som lønmodtager. Samme resultat nåede Højesteret i TfS 1999 377 H.

SKM 2003 555 H blev en vikarierende journalist på avis anset som lønmod­tager. Arbejdsgiveren havde ikke haft føje til at anse journalisten som selv­stændigt erhvervsdrivende og var derfor ansvarlig for den manglende indbe­taling af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

I SKM 2006 457 L fandt landsretten en samlet vurdering at en konsulent i et selskab ikke kunne anses for selvstændig, men i stedet måtte anses for lønmodtager. Der var lagt vægt på, at selskabet var eneste kunde og at han var eneejer af selskabet og modtog A-indkomst).

I SKM 2006 676 LSR blev et selskabsvederlag til dansere i en natklub anset for A-indkomst, idet Landsskatteretten ikke lagde skatteyderens anbringende om, at dansere udøvede selvstændig erhvervsvirksomhed til grund.

I SKM 2007 73 Ø kunne en driftsleder ikke anses for at have drevet virksom­hed for egen regning og risiko. Der var reelt tale om en aftale om en løbende arbejdsydelse, hvor han på arbejdsgiverens vegne skulle indgå og udføre ar­bejdsopgaver og månedligt modtog vederlag i form af provision og havde ret til opsigelsesvarsel. Arbejdsgiveren var forpligtet til at indeholde kildeskat af lønudbetalingerne.

I SKM 2007 215 V var et antal sprængstofeksperter ansat som lønmodtagere, idet de var underlagt HH-gruppens instruktionsbeføjelser ved opgaverne med armunitionsrydning. De oppebar månedlige ydelser og afholdt ikke erhvervs­mæssige udgifter i forbindelse med arbejdets udførelse. HH-gruppen hæftede endvidere ikke for indeholdt A-skat.

I SKM 2007 273 H fandt Højesteret, at en skatteyders arbejde indgik som en løbende og integreret del af den virksomhed, som blev drevet af et selskab, som han selv ejede, at skatteyderen bortset fra et enkelt tilfælde kun havde haft én opdragsgiver, at der ikke forelå reel økonomisk risiko, og at han ikke havde afholdt udgifter, som efter art og omfang væsentligt afveg fra, hvad der var sædvanligt for lønmodtagere. Højesteret tiltrådte herefter, at det ved ligningen var lagt til grund, at skatteyderen i forhold til selskabet havde ydet personligt arbejde i et tjenesteforhold.

I SKM 2009 248 var spørgsmålet, hvorvidt skatteyderen, der ejede et skib, som han anvendte til sejladser med adfærdsvanskelige børn, drev selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatteyderen gjorde som sin principale påstand gæld­ende, at samtlige indtægter - der også omfattede vikararbejde - var indtjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Landsretten fandt, at vikararbejdet, der foregik på institutionerne, og som var uden forbindelse med driften af skibet - og hvorved skatteyderen var underlagt samme instruktioner som de pædagoger, han vikarierede for, og som indgik som en integreret del af insti­tutionernes virke, havde karakter af lønmodtagerarbejde. Vedrørende skattey­derens subsidiære påstand, der alene angik den del af ydelserne, der forudsatte anvendelse af skibet, lagde landsretten til grund, at skibet var anskaffet med henblik på anvendelse til erhvervsmæssig sejlads. Skatteyderen havde oplyst, at han havde anvendt mindst 100.000 kr. på at tilpasse skibet til erhvervsmæs­sig sejlads. Landsretten lagde vægt på, at aftalerne med institutionerne forud­satte, at han stillede et driftsmiddel til rådighed, og at skatteyderen løbende afholdt udgifter, der i art og omfang var usædvanlige i lønmodtagerforhold. Det forhold, at skibet tidligere havde været anvendt til bolig for skatteyderen, fratog ikke skibet dets karakter af driftsmiddel i forhold til de afholdte sejladser. Landsretten lagde endvidere vægt på, at skatteyderen ikke var ga­ranteret en løbende indtægt, og at han selv sørgede for ansættelse og aflønning af nødvendig medhjælp. Retten anså det under hensyn til sejladsernes varighed for naturligt, at der var sket månedlig afregning, og retten tiltrådte, at den faktureringsmæssige opdeling af fakturaerne på henholdsvis udgifter til per­sonale, kost og logi samt aktiviteter ikke var begrundet i skatteyderens forhold, men udelukkende i institutionernes bevillingsmæssige forhold. Landsretten udtalte, at under disse omstændigheder kunne det ikke tillægges betydning, at skatteyderen hovedsageligt kun modtog betaling fra én opdragsgiver. Landsretten tiltrådte herefter skatteyderens subsidiære påstand, hvorefter de ydelser, der forudsatte benyttelse af skibet, var præsteret ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

I SKM 2009 327 Ø drejede sagen sig om, hvorvidt optrædende på natklubber måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Efter deres optræden solgte de optrædende for egen regning champagne, som de drak sammen med kunderne. Retten lagde vægt på, at såvel deres optræden med striptease-dans som deres salg af champagne udgjorde en integreret og central del af natklub­bens ydelser, og at de optrædende i perioder på typisk fra ikke under én måned til adskillige år indgik i natklubbernes ordinære struktur med faste mødetider og vagtplaner, ligesom retten lagde vægt på, at lønnen i alt væsentligt havde karakter af nettoindkomst. Landsretten fandt herefter, at det vederlag, som de optrædende oppebar fra de sagsøgende selskaber, blev ydet for personligt arbejde i tjenesteforhold. Administrativ praksis for udenlandske artister kunne ikke føre til andet resultat.

I SKM 2012 599 V ansås 42 østeuropæiske håndværkere for lønmodtagere i relation til et selskab, og dette fandtes at have udvist forsømmelighed ved ikke at have foretaget indeholdelse.

I SKM 2012 462 H var nogle hollandske slagtere stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Der fandtes ikke grundlag for at antage, at Dan­mark og Holland vedrørende DBO af 1957-02-20 havde indgået aftale om, at DBO'en var til hinder for beskatning efter KSL, eller at de to lande havde fulgt en fælles praksis herom. Der var derfor indeholdelsespligt ved udbetaling af A-indkomst til de hollandske slagtere.

I SKM 2012 137 B fandtes en aftale med en polsk virksomhed om udførelse af byggepgaver for at være en aftale om arbejde i tjenesteforhold, og den danske virksomhed var derfor indeholdelsespligtig og hæftede for manglende beløb.

Efter en samlet vurdering antoges det i SKM 2014 331 B, at en dansk virk­somhed var arbejdsgiver for nogle polske håndværkere. Der blev lagt vægt på, at virksomheden havde instruktionsbeføjelsen og førte tilsyn og kontrol, at håndværkerne hovedsagelig havde virksomheden som arbejdsgiver, at virksomheden afholdt udgifter til byggematerialer og stillede værktøj til rå­dighed, og at bevisbyrden ikke var løftet for, at der var tale om entreprisefor­hold.

I SKM 2015 364 B var problemstillingen, hvorvidt et selskab var ansvarligt for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag. Selskabet havde fore­taget en række udbetalinger for udført arbejde på et skibsværft til en person, som ifølge selskabet var selvstændigt erhvervsdrivende. Byretten fandt, at den pågældende måtte anses for lønmodtager, hvorfor der var pligt til inde­holdelse af A-skat og AM-bidrag. Det blev tillagt vægt, at aftalen om udførsel af arbejde indeholdte en række bestemmelser, som var karakteristisk for et lønmodtagerforhold, idet der var aftalt en ugentlig arbejdstid på 37 timer med tillæg for overtid og weekendarbejde. Hertil kom, at den pågældende ikke måtte give udtryk for, at han var selvstændigt erhvervsdrivende, og at han skulle indgive ugesedler til selskabet. Byretten fastslog på den baggrund, at selskabet var ansvarligt for den manglende indeholdelse, idet selskabet havde udarbejdet aftalen om udførelse af arbejdet, og derfor var bekendt med de forhold, der bevirkede, at der var tale om et lønmodtagerforhold.

I SKM2016.304.ØLR var spørgsmålet blandt andet, om selskabet, der drev vikarudlejningsvirksomhed hæftede for den manglende indeholdelse af A­skat og AM-bidrag af en række udbetalinger til en svejser for udført arbejde på et skibsværft. Landsretten fandt, at der ikke var oplysninger, der støttede, at arbejdet var udført for svejserens egen risiko og regning. Hertil kom, at aftalen om udførelse af arbejdet var en tidsubegrænset kontrakt uden definition af opgaver og med timeaflønning. Herefter fandt landsretten, at svejseren måtte anses for lønmodtager, og at selskabet var ansvarlig for den manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

[(149)](#bookmark162) Indsat ved L 2014 1286. Ved samme lov indsattes ligningslovens § 7 N, hvorefter medarbejderdeltageres indskud i medarbejderinvesteringsselskaber blev gjort bortseelsesberettigede. Sådanne indskud skal herefter ikke medreg­nes ved opgørelsen af medarbejderdeltagernes skattepligtige indkomst og arbejdsgiveren skal som udgangspunkt ikke indeholde A-skat af indskuddet. Der er dog i ligningslovens § 7 N indsat en grænse for skattefriheden for de af arbejdsgiveren foretagne indskud på 7,5 pct. af medarbejderdeltagerens løn, dog maksimalt 30.000 kr. efter arbejdsmarkedsbidrag. Den del af arbejds­giverens indskud, der overstiger 30.000 kr., skal arbejdsgiveren herefter in­deholde A-skat af. Som følge af den relative grænse på 7,5 pct. kan der imidlertid opstå situationer, hvor arbejdsgiveren ikke kan være sikker på, at denne beløbsgrænse vil være overholdt på årsbasis, idet den pågældende medarbejderdeltagers årsløn kan vise sig at blive lavere end først anslået. Det samme gør sig gældende i det omfang, medarbejderdeltageren undtagel­sesvist har forskudt indkomstår. Dette er baggrunden for, at det af bestemmel­sen fremgår, at arbejdsgiveren alene skal indeholde A-skat, i det omfang ar­bejdsgiveren indskyder mere end 30.000 kr. i løbet af kalenderåret for den enkelte medarbejder.

[(150)](#bookmark163) Ved bkg 2021 2104 er det bl.a. i § 18 bestemt, at værdien af fri bil og fri telefon er A-indkomst.

[(151)](#bookmark167) Stk. 2, litra a, har for så vidt angår medhjælp for bestyrelser mv., selvstæn­dig betydning i de tilfælde, hvor der ikke foreligger et egentligt tjenestefor­hold. Der skal dog i disse tilfælde foreligge et sådant fastere tilknytningsfor­hold, at der kan tales om en egentlig »medhjælp« for bestyrelser mv. En rent lejlighedsvis ydet bistand fra f.eks. en advokat eller en revisor, vil således falde uden for bestemmelsen, hvorfor der i så fald bliver tale om B-indkomst. De sammenslutninger mv., der er tale om i bestemmelsen, er bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd o.l. Om de pågældende sammenslutninger virker inden for private organisationer, f.eks. aktieselskaber, eller der er tale om offentlige råd o.l., er uden betydning, ligesom det i sidstnævnte tilfælde er uden betydning, om der er tale om frivilligt medlemskab, eller dette f.eks. beror på et borgerligt ombud. Se hertil LSR 1982 154 og TfS 2000 644 LSR.

[(152)](#bookmark168) Se hertil Leif Christensen, TfS 2002 1064 (»Fratrædelsesgodtgørelser«) og sammeTfS 2003 325 (»Direktørpensionsordninger«). I SKM 2003 397 Ø blev det fastslået, at Danmark var berettiget til at beskatte folketingspension i perioden 1996-99, hvor skatteyderen boede i Spanien. Der fandtes hjemmel i § 43, stk. 2, litra a, til som sket at henregne folketingspension til A-indkomst, hvilket ikke var i strid med delegationsforbuddet i grl § 43. Se kritisk hertil Jacob Graff Nielsen, TfS 2004 127, der anfører, at delegationen til skatte­ministeren til at fastsætte, at folkepensioner er begrænset skattepligtige i Danmark er i strid med delegationsforbuddet i grl § 43.

[(153)](#bookmark170) Bestemmelsen fastslår, at stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte efter skatteministerens nærmere bestemmelse medregnes til A-indkomst. Om ef­terløn og overgangsydelse i udlandet, se SKM 2001 234 TS.

[(154)](#bookmark172) Eksempler herpå kunne være udbetalinger som nævnt i bkg 2021 2104 § 18, nr. 17-22 og nr. 24.

[(155)](#bookmark173) Henvisningen til pensionsbeskatningslovens § 14 B blev indføjet ved L 2018 58 og omfatter visse udbetalinger i henhold til lov om forvaltning og administration af tilgodehavende feriemidler.

Der er ikke tale om A-indkomst, når ydelser iht. pensionsbeskatningsloven § 50, stk. 1, nr. 3, udbetales til personer, der er registreret med SE-nr, jf. bkg 2021 2104, § 18, nr. 23. Efter reglerne i pensionsbeskatningsloven sker der som udgangspunkt ikke beskatning af udbetalinger fra rene risikoforsikringer og syge- og ulykkesforsikringer, idet præmier eller bidrag hertil ikke er fradragsberettigede. En undtagelse gøres dog i de tilfælde der er omfattet af § 53 B. I denne situation medregnes udbetalinger fra ordningerne ved opgø­relsen af den skattepligtige indkomst, og det følger af § 43, stk. 2, litra f, at sådanne indkomstskattepligtige udbetalinger efter ministerens nærmere be­stemmelse henregnes til A-indkomst.

[(156)](#bookmark174) Ved L 2007 34 blev § 43, stk. 2, litra h, ændret, således at danske hverv­givere skal indeholde skat af hele det skattepligtige vederlag til personer, der er arbejdsudlejet til at udføre arbejde her i landet, og som har en udenlandsk arbejdsgiver. Ændringen har sammenhæng med, at § 2, stk. 1, nr. 1, ved samme lov blev ændret, således at den begrænsede skattepligt af lønindkomst blev udvidet til også at omfatte fratrædelsesgodtgørelse, løn i opsigelsesperi­oden og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af ansættelsesforhold, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Lovændringen fik virkning for indkomståret 2007 og senere indkomstår. Se noten til § 2, stk. 1, nr. 3 for gennemgang af praksis. .

[(157)](#bookmark176) Det var oprindeligt en betingelse for at beskatte konsulenthonorarer efter reglerne om begrænset skattepligt, at der var tale om A-indkomst, der hidrørte fra virksomhed udført her i landet, og som udbetaltes fra en arbejdsgiver med hjemsted her i landet, jf. §§ 44 og 46, stk. 4. Der var altså ikke lovhjemmel til at beskatte konsulenthonorar for arbejde, der ikke var udført her i landet. I praksis gav det ofte anledning til vanskeligheder at afgøre, om et arbejde helt eller delvis blev udført i Danmark eller ej.

Ved bkg 2021 2104, § 18, nr. 33, er vederlag i henhold til § 43, stk. 2, litra i, gjort til A-indkomst. Bestemmelsen har næppe den store praktiske betyd­ning, hvis skatteyderen er hjemmehørende i et land, med hvilket Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet de fleste af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder en bestemmelse svarende til art. 15, stk. 1, i OECD-modeloverenskomsten, hvorefter det er domicillandet, der har beskatningsretten til sådant vederlag for arbejde, der ikke er udført i Danmark. Se TfS 1998 354, der er omtalt i noterne til § 2, stk. 1, nr. 2.

[(158)](#bookmark164) Ved L 2007 1534 blev bestemmelsen udvidet således, at udbetalinger af skattepligtig indkomst fra pensionsordninger, der er godkendt efter pensions­beskatningslovens § 15 C, anses for A-indkomst. Desuden ændret ved L 2019 1583, således at det nu fremgår, at skattepligtig indkomst fra arbejdsgivere godkendt efter hhv. sømandsbeskatningslovens § 11 a og b anses for A-ind- komst.

[(159)](#bookmark165) Litra b), 2. pkt. blev indsat ved L 2019 1582. Lønindkomst, der udbetales af en arbejdsgiver, som er godkendt til at anvende DIS-ordningen, anses herefter som A-indkomst.

[(160)](#bookmark166) Jf. hertil bkg 2021 2104, § 19.

[(161)](#bookmark169) Pligten til at indeholde A-skat opstår først ved udbetalingen, jf. TfS 1986 349 H om et skattekravs fortrinsret efter konkurslovens § 94, nr. 2.

I TfS 1998 526 H blev et lønkrav først anset for skattepligtigt, da udbetaling fra et konkursbo fandt sted, idet det var forudsat i loven, at der skulle være samtidighed mellem beskatningstidspunkt og indeholdelsestidspunkt, jf. om sagen Ole Bjørn,SR-Skat 1998/5 215 f. I TfS 1999 377 H havde nogle re­stauratører udbetalt vederlag til 4 discjockeyer uden indeholdelse af A-skat, idet restauratørerne anså de pågældende discjockeyer som selvstændigt er- hvervsdrivende/B-skattepligtige. Landsretten lagde vægt på, at discjockeyer­nes engagementer var langvarige, og at vederlagene stort set var discjockey­ernes eneste arbejdsindkomst. Efter en samlet bedømmelse blev retsforholdet mellem restauratørerne og discjockeyerne anset som et tjenesteforhold, der var omfattet af kildeskattelovens § 43, stk. 1, og restauratørerne burde have indeholdt A-skat af vederlagene. Højesteret tiltrådte, at discjockeyernes ve­derlag måtte anses ydet for personligt arbejde i tjenesteforhold, og at virksom­hederne derfor skulle have indeholdt A-skat.

I SKM 2009 476 H blev en distriktsleder i et rengøringsfirma anset som lønmodtager, og der skulle indeholdes A-skat af løn til denne. Højesteret fastslog at der var udvist forsømmelighed i forbindelse med indeholdelse af A-skat hvorfor virksomheden hæftede for manglende indbetaling.

I SKM 2012.462 H var nogle hollandske slagtere stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Der var ikke grundlag for at antage, at Danmark og Holland vedrørende DBO af 20. februar 1957 havde indgået aftale om, at DBO'en var til hinder for beskatning efter KSL, eller at de to lande havde fulgt en fælles praksis herom. Der var derfor indeholdelsespligt ved udbetaling af A-indkomst til de hollandske slagtere.

I SKM 2013 228 B ansås nogle polske ansatte for at have udført arbejde i tjenesteforhold ved arbejde på en juletræsplantage. Der var udvist forsømme­lighed i forbindelse med undladelse af at indeholde A-skat mv.

SKM 2013 503 B fastslog byretten, at en engelsk virksomheds arbejde for sagsøgeren var udført som arbejdsudleje og ikke som entreprise. Byretten lagde i den forbindelse navnlig vægt på, at vederlaget til den engelske virk­somhed var beregnet efter den tid, der var medgået til arbejdets udførelse. Da sagsøgeren ikke havde dokumenteret, hvilket vederlag der var betalt til de ansatte i den engelske virksomhed, fastslog byretten, at der ved opgørelsen af det indeholdelsespligtige beløb med rette var taget udgangspunkt i hele kontraktsummen. Byretten fandt det ikke godtgjort, at de arbejdsudlejede personer havde været omfattet af social sikring i England eller Polen, hvorfor sagsøgeren var pligtig til at indeholde arbejdsmarkedsbidrag.

I SKM 2013.750 V medførte en række kontrakter mellem en polsk virksomhed og en dansk tømrervirksomhed ikke fast driftssted for den polske virksomhed. Der forelå arbejdsudleje og ikke entreprise. Der var derfor indeholdelsespligt for A-skat mm. Rådgivning fra revisor gjorde ikke, at det danske firma havde føje til at antage, at der ikke var indeholdelsespligt.

Efter en samlet vurdering antoges det i SKM 2014 331 B, at en dansk virk­somhed var arbejdsgiver for nogle polske håndværkere. Der blev lagt vægt på, at virksomheden havde instruktionsbeføjelsen og førte tilsyn og kontrol, at håndværkerne hovedsagelig havde virksomheden som arbejdsgiver, at virksomheden afholdt udgifter til byggematerialer og stillede værktøj til rå­dighed, og at bevisbyrden ikke var løftet for, at der var tale om entreprisefor­hold. Vestre Landsret nåede et tilsvarende resultat i SKM 2014 411 V.

Se endvidere Inge Langhave Jeppesen i SR-skat 2012 297 i »Udvalgte domme, kendelser og afgørelser«.

SKM 2016.304 Ø drejede sig bl.a. om, hvorvidt et selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag. Der var således tale om en række udbetalinger til en svejser for udført arbejde på et skibsværft. Landsretten fandt, at der ikke var oplysninger, der støttede, at arbejdet var udført for svejserens egen risiko og regning. Hertil kom, at aftalen om udfø­relse af arbejdet var en tidsubegrænset kontrakt uden definition af opgaver og med timeaflønning. Herefter fandt landsretten, at svejseren måtte anses for lønmodtager, og at selskabet var ansvarlig for den manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

I SKM2016.370.SR godkendte Skatterådet, at honoraret i forbindelse med Operation Dagsværk 2016, i lighed med tidligere år, skal behandles således, at arbejdsgivere kan undlade at foretage indeholdelse af A-skat mv. i vederlag til de skoleelever, der udfører arbejde for Operation Dagsværk. Eleverne skal ikke medregne vederlaget på selvangivelsen, og arbejdsgiverne kan fratrække beløbet som omkostning i driftsregnskabet.

I SKM 2017.119 Hvar spørgsmålet, om skatteyderens døgnplejevirksomhed kunne anses for selvstændig erhvervsvirksomhed. På Skatteministeriets an­modning havde byretten i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, henvist sagen til behandling ved Østre Landsret. Landsretten sendte sagen tilbage til byretten til fortsat behandling. Landsretten henviste til, at vurderingen af, hvorvidt skatteyderen drev selvstændig erhvervsvirksomhed måtte antages at skulle ske på baggrund af en skønsmæssig afvejning af en række momenter, som var nærmere fastlagt i retspraksis mv. Højesteret anførte, at sagen rejste et principielt spørgsmål om afvejning af de momenter, som skal tillægges vægt ved fastlæggelsen af, om døgnplejere skal anses for lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende. Afklaringen af dette spørgsmål måtte antages at kunne have betydning for mange døgnplejeres retsstilling. På den baggrund fandt Højesteret, at sagen havde en sådan generel betydning for retsanvendel­sen, at betingelserne i retsplejelovens § 226, stk. 1, for henvisning til behand­ling ved landsretten var opfyldt.

SKM 2017.739 Ø drejede sig om, hvorvidt en skatteyder, der sammen med sin ægtefælle havde indgået aftale med en kommune om at have to piger i døgnpleje, skulle anses som lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende. Landsretten fastslog, at spørgsmålet skulle afgøres med udgangspunkt i kri­terierne i punkt B 3.1.1. i personskattecirkulæret, og at skatteyderen efter en samlet bedømmelse heraf skatteretligt skulle anses som lønmodtager. Landsretten lagde i den forbindelse særligt vægt på, at skatteyderen efter kontrakterne om formidlet døgnophold modtog et fast månedligt vederlag, der var fastsat ud fra en konkret vurdering af børnenes omfattende plejebehov, at kontrakterne kunne opsiges gensidigt med en måneds varsel, og at regel­grundlaget må forstås sådan, at de særskilte betalinger fra kommunen for kost og logi ud fra en gennemsnitsbetragtning tilsigtede at dække de almin­delige udgifter ved at have pigerne boende, bortset fra lomme- og tøjpenge, der blev udbetalt til pigernes nemkonto, og særlige kørselsudgifter, der blev refunderet af kommunen. Landsretten fandt det på den baggrund ikke godt­gjort, at skatteyderen i væsentlig grad havde afholdt nødvendige eller sæd­vanlige udgifter, der oversteg, hvad den fastsatte godtgørelse for plejeforholdet var forudsat at dække. Skatteyderen havde derfor ikke påtaget sig en opgave for egen regning og risiko.

I SKM 2021.221 Ø var problemstillingen, om 101 dykkere skulle anses for lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende i forbindelse med deres arbejde i Nordsøen for et udenlandsk selskab, og om selskabet derfor var forpligtet til at indeholde og hæftede for skat og arbejdsmarkedsbidrag. Landsrettens flertal fandt det efter en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder, sammenholdt med kriterierne anført i Skatteministeriets cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, ikke ved aftalerne mellem det udenlandske selskab og dykkerne bevist, at dykkerne drev selv­stændig erhvervsvirksomhed for egen regning og risiko, som det ellers fulgte af de indgåede konsulentaftaler. Flertallet lagde i den forbindelse vægt på, at dykkerne ikke havde nogen metodefrihed af betydning ved opgavens ud­førelse, at dykkerne ikke havde ansat personale eller hyret medhjælp til pro- jektet, ligesom substitutionsadgangen ikke var fri, og at dykkerne ikke kunne anses for af deres vederlag at have afholdt erhvervsmæssige udgifter, der lå ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Endvidere lagde fler­tallet vægt på, at dykkernes økonomiske risiko var begrænset, og at det udenlandske selskab bar det overordnede økonomiske ansvar ved projektet. I SKM 2022.17 B tog byretten stilling til, om to polske el-arbejdere skulle anses for lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende i forbindelse med deres arbejde udført for et dansk selskab og om selskabet derfor var forpligtet til at indeholde og hæfte for skat og arbejdsmarkedsbidrag. Retten fandt efter en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder, sammen­holdt med kriterierne anført i Skatteministeriets cirkulære nr. 129 af 4. juli

1994 om personskatteloven, at de polske el-arbejdere skulle anses som løn­modtagere. Retten lagde i den forbindelse vægt på, at de polske el-arbejdere primært havde arbejdet sammen med selskabets øvrige medarbejdere, og at de blev instrueret og kontrolleret på stort set samme måde som de øvrige medarbejdere. Endvidere lagde retten vægt på, at de polske el-arbejdere fakturerede selskabet for henholdsvis "elarbejde" og "samling af strømtavler", atde fakturerede for det antal timer, de havde arbejdet og at der ikke foreligger kontrakter eller lignende, der beskriver arbejdet eller regulerer mangelstilfæl­de. Retten fandt på den baggrund, at selskabet reelt har båret den økonomiske risiko ved arbejdet. Retten fandt videre, at de polske el-arbejdere ved selv at medbringe arbejdstøj og almindeligt værktøj samt afholde begrænsede udgifter til regnskabsbistand ikke havde afholdt udgifter, der ligger væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Uanset at de polske el­arbejdere ikke havde ret til ferie og opsigelsesvarsel, at de selv tilrettelagde deres arbejdstid og i et vist omfang havde udført arbejde for andre, skulle de polske el-arbejdere anses for lønmodtagere. Det kunne heller ikke føre til et andet resultat, atde i Polen var registreret som selvstændige erhvervsdrivende og at de efter det oplyste er blevet beskattet i overensstemmelse hermed.

[(162)](#bookmark171) I SKM 2003 42 H blev en direktør og eneejer af et aktieselskab anset for månedligt aflønnet til trods for ansættelseskontrakt med bestemmelse om årlig aflønning. Morarenter vedrørende for sent afregnede skatter kunne kræves efter såvel kildeskatteloven som arbejdsmarkedsbidragsloven. Om efterløn og overgangsydelse til bosiddende i udlandet, se SKM 2001 234 TS.

[(163)](#bookmark177) Ved bkg 2021 2104, § 20, stk. 1, er det bestemt, at A-indkomst, der udbe­tales efter udløbet af den pågældende indtjeningsperiode, normalt skal ind­komstbeskattes i det indkomstår, hvori udbetalingen finder sted, sml. TfS 1994 185 Ø. Efter almindelige periodeafgrænsningsprincipper skulle sådanne vederlag være medregnet til indkomsten i det år, hvori lønmodtageren havde erhvervet endelig ret til vederlaget, altså normalt ved indtjeningsperiodens udløb. Af praktiske grunde har man ved bekendtgørelsen bragt det lignings­mæssige beskatningstidspunkt i overensstemmelse med det tidspunkt, hvor indeholdelse af A-skat skal finde sted.

Ifølge bkg 2021 2104, § 20, stk. 2, skal feriegodtgørelse beskattes i det ind­komstår, hvori der er erhvervet ret til godtgørelsen og afregning af A-skat skal ske månedligt.

[(164)](#bookmark175) I TfS 1998 154 Ø havde en kommune stillet enpc til rådighed for medar­bejderne i hjemmet mod et månedligt vederlag, som fragik i medarbejdernes løn før skattetræk. Landsretten fandt, at ordningen var uforenelig med § 46, stk. 3, og kommunen var således ikke berettiget til at fratrække de ansattes betaling forinden indeholdelsen af A-skat. I TfS 1998 185 Ø nåede landsretten i en lignende sag til samme resultat. Landsretten fandt dog, at en skrivelse fra den stedlige told- og skatteregion af 1994-06-13, som sagde god for ord­ningen, måtte anses for en skriftlig forhåndsbesked, hvorfor den af kommunen etablerede ordning først kunne bringes til ophør for tiden efter 1994-06-13, jf. om dommen TfS 1998 338 DEP. I TfS 1998 681 LR havde medarbejderne i et revisionsfirma fået stillet en computer til rådighed for brug i hjemmet mod at vise løntilbageholdenhed i en nærmere angivet periode, hvorefter medarbejderne får en køberet til udstyr og software. Ligningsrådet fandt, at den beskrevne pc-ordning var omfattet af dagældende ligningslovens § 16, stk. 10, og derfor ikke ville medføre beskatning, samt at ordningen ikke er i strid med § 46, stk. 2, om modregning. Se hertil i øvrigt Mikkel Falken- berg,R&R 2004/5 s. 32 ff. (»Bruttotrækordninger - grænserne for med arbej­derfinansiering af personalegoder«).

I SKM 2006 185 SR godkendte Skatterådet en bredbåndsordning, der indebar, at ansatte i en bank for en 3-årig overenskomstperiode kunne vælge at deltage i ordningen, der indebar, at de pågældende fik stillet bredbånd til rådighed af arbejdsgiveren mod at gå ned i løn. Såfremt prisen på bredbånd faldt i af­taleperioden, havde medarbejderne adgang til at genforhandle kontantlønnen Arbejdsgiveren havde ikke en tilsvarende adgang til at genforhandling, hvis priserne på bredbånd steg i aftaleperioden.

I SKM 2006 184 SR godkendte Skatterådet en bredbåndsordning, hvor ansatte en gang om året kunne vælge at tilslutte sig ordningen, der indebar, at de pågældende fik stillet bredbånd gratis til rådighed af arbejdsgiveren, mod at

den kontante løn fremmedrettet blev reduceret med et fast beløb. Ordningen omfattede både funktionærer og timelønnede.

I SKM 2007 73 Ø kunne en distriktsleder i et rengøringsfirma ikke anses for at have drevet virksomhed for egen regning og risiko. Der var reelt tale om en løbende arbejdsydelse, hvor han på arbejdsgivers vegne skulle indgå og udføre arbejdsopgaver og månedlig modtog vederlag i form af provision og havde ret til opsigelsesvarsel. Arbejdsgiveren betalte reelt lønnen til det personale, som skatteyderen ansatte. Arbejdsgiveren var forpligtet til at inde­holde kildeskat af lønudbetalingerne.

I SKM 2007 71 SR bekræftede Skatterådet, at en aftalt kontantlønsnedgang ikke var i strid med § 46, stk. 3, og at den aftalte lønnedgang af rent admini­strative årsager godt kunne vises som en beløbsmæssig reguleringspost (fradrag) på lønsedlen.

I SKM 2007 215 V ansås et antal sprængstofeksperter som lønmodtagere, idet de var underlagt HH-gruppens instruktionsbeføjelser ved opgaverne med armunitionsrydning. De oppebar månedlige ydelser og afholdt ikke erhvervs­mæssige udgifter i forbindelse med arbejdets udførelse. HH-gruppen hæftede endvidere for ikke indeholdt A-skat.

I SKM 2007 681 SR bekræftede Skatterådet, at spørgers arbejdsgiver kunne stille et parkeringskort til rådighed for spørger (til brug for parkering ved arbejdspladsen) og finansierede dette ved en kontantlønsnedgang. Det var Skatterådets opfattelse, at den aftalte ændrede vederlagssammensætning ikke ville være i strid med modregningsforbuddet i § 46, stk. 3, jf. tilsvarende af­gørelser i SKM 2008 230 SR og SKM 2008 307 SR.

I SKM 2008 1404 SR fastslog Skatterådet, at der ikke kunne indgås en ændret vederlagsaftale, der indebar tilbageregulering af allerede udbetalt løn til brug for betaling af MBA-studie, hvilket blev begrundet med, at en sådan aftale ville være i strid med kildeskattelovens § 46, stk. 3, om modregning.

I SKM2010.183.SR fastslog Skatterådet, at skatteyderen ikke kunne betale et togkort til SB via kontantlønnedgang og samtidig tage befordringsfradrag for samme strækning som togkortet dækkede.

I SKM2010.282.SR bekræftede Skatterådet, at et selskab kunne tilbyde sine medarbejdere en frokostordning mod kontantlønnedgang. Medarbejderne ville således blive beskattet af den lavere udbetalte løn, samt af den fulde værdi af den fri kost.

I SKM 2014 175 SR bekræftede Skatterådet, at arbejdsgiverens dækning af studieafgift til MBA-studium i udlandet ville være skattefri for medarbejderen, når medarbejderen accepterede en lavere fast kontantløn i kalenderår 2013 (juni til og med december 2013), inden studiestart i januar 2014.

[(165)](#bookmark178) I SKM 2006 394 SKAT har SKAT indgående redegjort for reglerne om indeholdelsespligt ved en befuldmægtiget, når A-indkomsten udbetales af en arbejdsgiver, der ikke har hjemting i Danmark.

[(166)](#bookmark179) Indsat ved L 2017 1682, hvorefter pensionsinstituttet af arbejdsgivers indbetaling til en medarbejders aldersopsparing kan indeholde en foreløbig skat. Dermed minimeres lønmodtageren restskat. Indeholdelse sker i overens­stemmelse med § 48, stk. 11. Præciseret ved L 2020 2197. Det er dermed tydeliggjort, at det enkelte pengeinstitut kan vælge at indeholde foreløbig skat på 40 pct. af indbetalte beløb og af forfaldne beløb til aldersopsparing, uanset om de er indbetalt på indeholdelsestidspunktet.

[(167)](#bookmark181) Ved L 2006 404 blev bestemmelsen konsekvensændret som følge af lov om et indkomstregister. Skattekort, bikort og frikort og opdateringen heraf sendes elektronisk til den indeholdelsespligtige. Udbetaleren skal herefter indhente et elektronisk skattekort, når udbetalingerne begyndes, men modtager opdateringer løbende. For virksomheder uden elektronisk løsning er der til­vejebragt en papirbaseret procedure, således at virksomhederne kan indsende en blanket til skattemyndighederne med oplysninger om den ansatte. Skatte­myndighederne udskriver og sender herefter et skattekort til virksomheden, der automatisk tilsendes senere opdateringer. For disse virksomheder er kravet om opbevaring af skattekort m.v. opretholdt, jf. § 48, stk. 9. Ifølge bkg 2007 1396 trådte reglerne i kraft 2008-01-01.

[(168)](#bookmark182) Indsat ved L 2019 1310. Skatteforvaltningen kunne efter tidligere gæld­ende regler ikke nægte at udstede et skattekort til en udlænding, som ikke havde ret til at arbejde her i landet.

Med loven vil en anmodning om udstedelse afet skattekort fra en tredjelands- statsborgeralene skulle imødekommes, hvis Skatteforvaltningen kan konsta­tere, at den pågældende har ret til at arbejde i Danmark. Skatteforvaltningen vil i den forbindelse kunne anmode den pågældende tredjelandsstatsborger om dokumentation for, at den pågældende har ret til at arbejde i Danmark. Ved tredjelandsstatsborgere forstås udlændinge, der er statsborger i en stat udenfor EU, EØS eller Schweiz. Det er fortsat de relevante udlændingemyn­digheder, der vil skulle tage stilling til, om en tredjelandsstatsborger vil kunne meddeles arbejdstilladelse eller ej, eller om den pågældende er omfattet af en fritagelse fra kravet om arbejdstilladelse. Om en udlænding er omfattet af reglerne i udlændingeloven og udlændingebekendtgørelsen om fritagelse for krav om arbejdstilladelse beror på en konkret og individuel vurdering, som vil skulle foretages af den relevante udlændingemyndighed. Herudover vil en tredjelandsstatsborgers ret til at arbejde kunne ændre sig, f.eks. hvis en opholds- og arbejdstilladelse udløber. I de tilfælde, hvor Skatteforvaltnin­gen er i tvivl, vil der kunne indhentes en vurdering fra udlændingemyndighe­derne.

Uanset at Skatteforvaltningen alene kan udstede skattekort til en tredjelands­statsborger, der har ret til at arbejde i Danmark, vil en tredjelandsstatsborger, der ikke opfylder betingelserne for at få udstedt et skattekort, fortsat være skattepligtig og skulle afregne skat til den danske stat, hvis den pågældende erhverver indkomst her i landet. Dette indebærer, at arbejdsgiveren skal in­deholde A-skat med 55 pct. uden fradrag og arbejdsmarkedsbidrag med 8 pct. Et afslag på en anmodning om at få udstedt et skattekort er en forvalt­ningsafgørelse, hvorfor et sådant afslag skal være skriftligt og indeholde en begrundelse og en klagevejledning med klageadgang, herunder oplysning om fristen for at klage.

[(169)](#bookmark186) Skattekort med »bruttotrækprocent« kan efter Skatteforvaltningens nær­mere bestemmelse udfærdiges i tilfælde, hvor den skattepligtige som følge af svingende indkomst, indkomst fra flere indeholdelsespligtige eller af andre grunde ikke fuldt ud ville kunne udnytte et på skattekortet anført fradrag, jf. § 13 i bkg 2021 2104. Det er en betingelse for anvendelse af bruttotræk, at den skattepligtiges forhold er således, at bruttotrækket må antages at give en væsentlig bedre tilnærmelse mellem forskudsskat og slutskat end anvendelse af normalt skattekort med fradrag. Se hertil JV A.B.4.1.1.1. I SKM 2004 137 henstillede Told- og Skatteforvaltningen til de kommunale skattemyndigheder at udstede skattefritagelseserklæringer ved skatteyderes fraflytning til udlan­det. Det blev samtidig henstillet, at der kun indhentes attestation af udenlandsk bopælsforhold i fraflytningsåret og det efterfølgende indkomstår. Herefter bør attestation om bopælsforhold kun indhentes hvert 5. år, eller hvis der er mistanke om, at skatteyderen ikke længere er hjemmehørende i tilflytnings­landet.

[(170)](#bookmark187) De generelle regler om forskudsregistrering findes i bkg 2021 2104, kap. 2 og 3. Se senest bkg 2021 1762 om forskudsregistrering og beregning af indeholdelsesprocent for 2022. Se noten til § 48, stk. 1.

[(171)](#bookmark180) På grundlag af indberetningerne til indkomstregisteret kan skattemyndig­hederne konstatere, hvilke udbetalinger af A-indkomst den skattepligtige har modtaget. Skattemyndighederne kan herefter automatisk udsende opdateringer af frikortet, efterhånden som frikortsbeløbet nedskrives. Hvis der i tilfælde, hvor der kunne være udstedt frikort, skal foretages lønindeholdelse, udstedes i stedet et skattekort og bikort.

[(172)](#bookmark183) Da den skattepligtige herefter ikke skal aflevere skattekortet til den inde­holdelsespligtige, gælder reglen alene i de tilfælde, hvor den indeholdelses­pligtige ikke har modtaget skattekort, bikort eller frikort. Manglende modta­gelse af skattekort kan f.eks. forekomme, hvis der er tale om en arbejdsgiver, der ikke kan modtage skattekortet elektronisk, og det rekvirerede papirskat­tekort ikke er kommet frem på tidspunktet for lønudbetalingen. I situationer, hvor arbejdsgiveren i samarbejde med en skyldner undlader at indhente skattekort for at undgå indeholdelse med en sats på over 55 pct., vil der kunne være tale om en strafbar overtrædelse af kildeskattelovens § 74, stk. 1, nr. 1.

[(173)](#bookmark184) Ved bkg 2007 1396 trådte § 48, stk. 7, i kraft 2008-01-01.

[(174)](#bookmark185) Indsat ved L 2017 1682. Herefter skal pensionsinstitutterne anvende en fast indeholdelsesprocent på 40, hvis de vælger at indeholde foreløbig skat i overensstemmelse med § 46, stk. 6. Derved godskrives pensionsopsparere med samme løn og bidragsprocent, der via deres arbejdsgiver foretager ind­betalinger til aldersopsparing, det samme beløb, uanset at de ellers har for­skellige trækprocenter.

[(175)](#bookmark233) Se bkg 2007 709 § 2, stk. 3-5, hvorefter kommunen skal indeholde A­skatten uden anvendelse af skattekort eller bikort.

[(176)](#bookmark189) Stk. 2 blev indsat ved L 2008 335, hvorefter udenlandske obligatoriske arbejdsgiverbidrag som omhandlet i ligningslovens § 8 M, stk. 5, kan fragå ved beregningen af 30 pct.-skatten.

SKM 2013 276 SKAT: Det følger af SKM 2013 182 LSR, at arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri kost og logi, uden at der skal indeholdes 30 pct. skat af ydelsen. Da dette indebærer en praksisændring om § 48B, vil der kunne ske genoptagelse af ansættelserne i de tilfælde, der svarer til forholdene i landsskatteretssagen, og hvor der er sket beskatning af fri kost og logi.

[(177)](#bookmark190) § 48 C og § 48 D blev ophævet ved lov om beskatning af søfolk, jf. L 2005 386.

[(178)](#bookmark191) § 48 E og § 48 F om den såkaldte »forskerbeskatning« eller »nøglemed­arbejderbeskatning« giver visse nærmere angivne tilflyttere, der er ansat eller forskere, mulighed for en 25 % bruttobeskatning i op til 5 år efter tilflytning. Vælges ordningen er der ikke mulighed for at fradrage renter, omkostninger etc. Reglerne er ændret ved L 2008 522, L 2010 1565, L 2013 792 og L 2014 1504 og senest ved L 2020 871. Ændringerne har navnlig betydet, at ordnin­gen kan anvendes i op til 5 år med en skattesats på 26 procent, at perioden uden dansk skattepligt forud for ansættelsen er forlænget fra 3 til 10 år, og at kravet om efterbeskatning i visse situationer er bortfaldet. Der er desuden sket en opdeling af reglerne i to paragraffer, således at betingelserne for at anvende ordningen fremgår af § 48 E, mens reglerne om selve beskatningen i det omfang man vælger ordningen, fremgår af en ny § 48 F. De generelle regler for anvendelse af ordningen er følgende: 1) Der skal foreligge et an­sættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver. 2) Den ansatte skal blive fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark i forbindelse med indtræden i ord­ningen. 3) Ordningen kan ikke anvendes på personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, hvis der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten til indkomsten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst overgår til udlandet. 4) Personen må ikke have været fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark af lønindkomst, indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed samt af en række andre ind­komster i en periode på 10 år forud for anvendelse af ordningen. 5) Personen må ikke have eller inden for de seneste 5 år have haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksom­hed, hvormed ansættelsesforholdet indgås. 6) Vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgør mindst kr. 59.500 (2010-niveau). Der er intet krav om minimumsve­derlag for forskere mv. Der skal betales dansk arbejdsmarkedsbidrag, uanset om man er omfattet af dansk eller udenlandsk social sikringslovgivning. 7) Ønskes ordningen anvendt, skal der anmodes herom senest ved indgivelse af selvangivelse for det pågældende år. Man kan ikke vælge beskatning efter de almindelige regler, når ordningen er valgt. 8) Renteudgifter m.v. og tab på gæld skal fordeles over den periode, som renterne eller tabet vedrører, og kan alene fradrage i anden skattepligtig indkomst. 11) Forskere kan anvende ordningen, selv om de har været begrænset skattepligtige til Danmark inden for de seneste 10 år, hvis der er tale om begrænset skattepligt af lønindkomst i forbindelse med ophold her i landet som gæsteundervisere eller lignende på universiteter eller andre forskningsinstitutioner. Det samme gælder for forskere, der har været fuldt skattepligtige til Danmark inden for de seneste tre åri forbindelse med ophold ved et dansk universitet eller en forskningsin­stitution, hvis opholdet udelukkende har været finansieret af midler hidrørende fra kilder uden for landet. Perioden med begrænset eller fuld skattepligt til Danmark må højst have haft en samlet varighed på 12 måneder inden for de seneste tre år.

Ændringerne vedL 2008 522 trådte i kraft 2008-06-19 og fik som hovedregel virkning fra indkomståret 2008. Se om lovforslaget Søren Erenbjerg, UfS 2008 s. 1961. Ændringerne ved L 2010 1565 trådte i kraft 2010-12-23 og fik som hovedregel virkning fra og med indkomståret 2011. Der blev dog fastsat særlige overgangsregler. Ændringer ved L 2013 792 trådte i kraft 2013-07­01 med virkning fra og med indkomståret 2014. Ændringerne ved L 2018 1432 trådte i kraft 2019-01-01. Om forskerskatteordningen se bl.a. Jane Bo­lander SR skat 2021 225 "Kommentarer til udvalgte afgørelser - forskerskat­teordningen" og samme i SR skat 2022 109 "Kommentarer til udvalgte afgø­relser", Per Ørtoft Jensen i SR skat 2021 340 "Forskerskatteordningen i SKL § 48 E-F" og samme i SR skat 2019 300 "Forskerskatteordningen i SKL §§ 48 E-F - opfølgning på artikel i SR-skat 2017.328".

SKM 2013 681 SKAT: Ved udgivelsen af den Juridiske Vejledning 2013-2 blev det fejlagtigt anført, at ophævelsen af kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3 og 4, og stk. 4, skete med virkning fra 2013-07-01. Det fremgår imid­lertid af ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 12 i L 2013 792, at ophævelsen af disse bestemmelser først fik virkning fra og med indkomståret 2014. Ansæt­telse i en virksomhed eller koncern, hvor skatteyderen tidligere har været ansat, kan derfor først ske fra 2014-01-01. Ændringerne ved L 2014 1504 trådte i kraft 2015-01-01 med virkning fra selvsamme dato.

Landsskatteretten fastslog i SKM 2014.208 (LSR), at der ikke var mulighed for at overføre underskud til modregning i en ægtefælles indkomst i den pe­riode, hvor denne blev beskattet efter KSL § 48 E og § 48 F.

I SKM 2014.652 (V) var en direktør beskattet efter § 48E, og havde fået ud­betalt 8.238.575 kr. ved fratræden, fordi selskabet blev solgt. Beløbet blev ikke anset for A-indkomst omfattet af § 48E, men måtte anses for B-indkomst som vederlag for salg af aktieoptioner.

[(179)](#bookmark192) Vederlagskravet skal være opfyldt i henhold til medarbejderens ansættel­seskontrakt, hvad enten der er tale om en lokalkontrakt eller en udstatione­ringskontrakt, mens vederlaget – og dermed lønudgiften – til medarbejderen skal bæres af den danske arbejdsgiver, som løbende har pligt til at afregne danske skatter, jf. § 46. I tilfælde, hvor lønudbetalingen til medarbejderen sker direkte fra det udenlandske hovedkontor, kan dette accepteres i forbin­delse med anvendelse af ordningen, når lønudgiften skattemæssigt skal hen­føres til den danske filial. Denne virksomhedsinterne proces ændrer ikke på, at medarbejderen er begrænset skattepligtig efter § 2, stk. 1, nr. 1.

[(180)](#bookmark192) Hvis medarbejderen har indgået flere samtidige aftaler om ansættelsesfor­hold med forskellige danske arbejdsgivere, kan forskerskatteordningen kun anvendes, hvis alle betingelser er opfyldt for det enkelte ansættelsesforhold. Dermed er det muligt at have flere ansættelser, som er omfattet af ordningen, mens det ligeledes er muligt at have en ansættelse, som er omfattet af ordnin­gen, og samtidig have en anden ansættelse, der er omfattet af de almindelige regler. Kombineres flere ansættelsesforhold i umiddelbar forlængelse af hinanden, skal alle betingelserne for at anvende ordningen være opfyldt for hvert enkelt ansættelsesforhold. Et nyt ansættelsesforhold skal ifølge § 48 F, stk. 2, tiltrædes senest en måned efter ophør af den tidligere ansættelse.

[(181)](#bookmark193) Der gælder som udgangspunkt ikke noget krav om, at arbejde under for­skerskatteordningen skal udføres i Danmark, da det er op til virksomheders behov, i hvilket omfang deres medarbejdere skal udføre arbejde i hhv. Dan­mark og udlandet.

For personer, der er skattepligtige efter § 1, og som anses for hjemmehørende i Danmark efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst, må arbejde under forskerskatteordningen udført i udlandet accepteres i det omfang, det kan rummes inden for grænsen i § 48 E, stk. 2. Det betyder, at arbejdet under ordningen kan udføres uden for Danmark, når beskatningsretten til indkomsten ikke overgår til udlandet efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst for mere end 30 arbejdsdage inden for samme kalenderår, jf. hertil SKM 2019.193 SR. Hvis arbejdet udføres i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, finder § 48 E, stk. 2, ikke anven­delse. I disse tilfælde finder ligningslovens § 33 anvendelse, jf. SKM2012∙753∙SR.

Begrænset skattepligtige, der anvender forskerskatteordningen, kan udføre arbejde i udlandet i det omfang, skattepligten til Danmark bevares. Den be-

grænsede skattepligt til Danmark opretholdes, i det omfang medarbejderen har 1-2 arbejdsdage i Danmark om måneden, jf. SKM2012∙753∙SR.

Personer, som er skattepligtige efter reglerne om arbejdsudleje i § 2, stk. 1, nr. 3, har i medfør af § 1, stk. 5, mulighed for at vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af § 2, stk. 1, nr. 1. Disse tilfælde kan ikke omfattes af forskerskatteordningen, idet der ikke er tale om personligt arbejde i tjenesteforhold. Bestemmelsen giver alene den arbejdsudlejede mulighed for at vælge den almindelige beskatningsform, som bl.a. medfører selvangi­velsespligt og fradragsmuligheder, og som i visse tilfælde derfor kan være mere fordelagtig end den særlige arbejdsudlejebeskatning.

[(182)](#bookmark188) L 2018 1432 ophævede for det første samtidighedskravet, så virksomhe­dens etableringsform ikke kan få betydning for, om en medarbejder kan an­vende forskerskatteordningen. Ved ophævelsen af samtidighedskravet sikrede 10-årsreglen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, fortsat, at der eksisterer en tidsmæssig begrænsning for, hvornår en aftale om ansættelsesforholdet skal være indgået, idet medarbejderen ikke kan blive omfattet af forskerskatteordningen, hvis vedkommende når at blive skattepligtig til Danmark efter de almindelige regler, inden ansættelsen påbegyndes. Der kan fortsat accepteres, at medar­bejderen bliver skattepligtig som følge af ophold i Danmark i en kortere pe­riode før ansættelsens begyndelse med henblik på flytning og indretning af bolig, selv om der indtræder fuld skattepligt allerede ved opholdets start. Efter praksis accepteres skattepligt som følge af ophold af en varighed på indtil en måned forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse, idet det rele­vante tidspunkt er påbegyndelsen af beskatning af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Hvis dette tidspunkt udsættes på grund af udefrakom­mende begivenheder, kan en længere periode efter omstændighederne accep­teres. Formålet med L 2018 1432 var at forenkle betingelserne for at anvende ordningen samt skabe større forudsigelighed ved anvendelsen af ordningen, således at der undgås situationer, hvor medarbejderen ved ansættelsens påbe­gyndelse mangler en formel ansættelseskontrakt med en dansk arbejdsgiver, men hvor der efter nuværende praksis alligevel er mulighed for at anvende ordningen, hvis konkrete foreliggende omstændigheder viser, at der er tale om et egentligt ansættelsesforhold. Ophævelsen af samtidighedskravet vil navnlig få betydning i tilfælde, hvor en medarbejder skifter arbejdssted mellem enheder, som er indbyrdes forbundne, eksempelvis fra et udenlandsk selskab til dets faste driftssted i Danmark – og omvendt.

I SKM 2020.58 SR ønskede spørgerne at foretage en omstrukturering, således at opgaver hos det danske selskab, herunder ansættelsesforholdet med med­arbejderen flyttedes til det svenske moderselskab. Spørgerne ønskede samti­dig, at medarbejderen kunne fortsætte med at være omfattet af forskerskatte­ordningen. Skatterådet bekræftede, at omstruktureringen ville kunne gennem­føres, samtidig med at medarbejderen fortsat kunne være omfattet af forsker­skatteordningen.

I SKM 2021.406 B var problemstillingen, om skatteyderen kunne anvende forskerskatteordningen i forbindelse med, at han i 2017 flyttede til Danmark og fik ansættelse ved et dansk selskab. Det var i den sammenhæng afgørende, om han opfyldte betingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, hvorefter den pågældende ikke inden for de seneste 10 år forud for sin ansættelse har været fuld skat­tepligtig. Retten lagde til grund, at der forud for skatteyderens ansættelsesfor­hold i 2017 forelå årsopgørelser for 2007-2010, hvor skatteyderen var anset som fuldt skattepligtig til Danmark. Da sagsøgeren ved Landsskatterettens endelige afgørelse af 27. marts 2020 havde fået afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelserne for disse år, var skatteyderen derfor efter de gældende skatteansættelser skattepligtig efter § 1 for indkomstårene 2007­2010, og retten fandt derfor, at han ikke opfyldt betingelsen i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1. Se tilsvarende SKM 2020.407 LSR (indbragt for dom­stolene) og SKM 2021.186 B.

For det andet medførte L 2018 1432 en forenkling af ansættelseskravet, der består i, at vurderingen af, om der er tale om et ansættelsesforhold i henhold til § 48 E, stk. 1, kommer til at svare til den vurdering, der foretages for at fastslå begrænset skattepligt af vederlag for arbejde i tjenesteforhold efter § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt. Det betyder, at en medarbejder, der bliver skattepligtig til Danmark af vederlag for arbejde i tjenesteforhold, som udgangspunkt

også opfylder betingelsen om, at vedkommende skal være ansat hos en dansk arbejdsgiver. Herved afskaffes praksis for, at der skal foretages en vurdering af ansættelsesforholdet, der er særskilt i relation til § 48 E.

I tilfælde, hvor der opstår tvivl om, hvorvidt et arbejde udføres for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver, må spørgsmålet afgøres efter en eventuel indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst samt de kriterier, der er beskrevet i kommentarerne til artikel 15 i OECD’s modeloverenskomst. Herved afgøres også, hvilket land der har beskatningsretten til lønnen. I disse tilfælde kan forskerskatteordningen alene anvendes, hvis den danske arbejdsgiver efter omstændighederne vurderes at være den reelle arbejdsgiver.

[(183)](#bookmark194) Ændret ved L 2016 1745, hvorefter værnsreglen ikke finder anvendelse på indkomst fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC), som er oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009 af 2009­06-25 om fællesskabsrammebestemmelser for et konsortium for en europæisk forskningsinfrastruktur (ERIC). Ændringen indebærer, at en person, der bliver ansat ved et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium med fast driftssted i Danmark, vil kunne anvende forskerskatteordningen, også selv om en del af arbejdet udføres i forskningsinfrastrukturkonsortiet i udlandet. Ændringen ændrer ikke på det forhold, at den pågældende person skal være knyttet til det faste driftssted, og at lønnen skal udgøre en driftsudgift for det faste driftssted. Med ændringen vil udenlandske ansatte ved ESS’ datacenter i København løbende kunne udføre arbejde ved ESS i Lund uden at miste ad­gang til at anvende forskerskatteordningen, også selv om de er bosatte i Danmark. Se SKM 2019.454 SRog SKM 2019.193 SR.

[(184)](#bookmark199) Kravet om, at den skattepligtige ikke inden for en nærmere angivet tids­ramme må have været undergivet skattepligt til Danmark blev ved L 2010 1565 forhøjet fra 3 år til 10 år. Der gælder i stk. 5 en undtagelse hertil for forskere, når disse alene i den angivne 10-årsperiode har opholdt sig ved en dansk læreanstalt eller forskningsinstitution. Ved L 2018 1432 blev bestem­melsen udvidet med en henvisning til stk. 6 som konsekvens af, at der blev indført en undtagelse til reglen om, at en forsker eller nøglemedarbejder ikke må have været skattepligtig til Danmark de seneste 10 år forud for ansættelsen.

[(185)](#bookmark200) Det antages i administrativ praksis, at bruttobeskatningsordningen kan anvendes for ansatte direktører og bestyrelsesmedlemmer m.v., når disse ikke har ejer- eller medejerskab i virksomheden.

[(186)](#bookmark202) Ved L 2014 1504 er vederlagkravet ændret og nedsat til 59.500 kr. (2010- niveau). For 2014 svarede det til en nedsættelse med 10.000 kr. fra 70.600 kr. til 60.600 kr. månedligt ekskl. pensionsbidrag. Formålet med ændringen var at tiltrække flere personer til vigtige nøglefunktioner i Danmark. Veder­lagskravet er yderligere nedsat til 47.600 kr. (2010-niveau) med virkning fra 2026-01-01, jf. L 2024 1691 § 9, stk. 5.

I SKM 2013 895 fastslog Skatterådet, at barselsorlov uden løn ikke kunne bevirke, at der kunne ses væk fra kravet om minimumsløn på 69.300 kr.

Ved L 2018 1432 blev der givet mulighed for at dispensere fra vederlagskra­vet, således at der ved opgørelsen af vederlaget ses bort fra perioder med barselsorlov. Det betyder, at en medarbejder fortsat kan være omfattet af forskerskatteordningen i en periode, hvor vedkommende ikke opfylder veder­lagskravet, når dette skyldes, at medarbejderen har orlov med nedsat eller ingen løn som følge af barsel. Formålet med ændringen er at skabe større fleksibilitet i ordningen. Samtidig har det ikke længere betydning, om en medarbejder afholder barselsorlov, eller om barselsperioden strækker sig over et eller flere indkomstår. Efter barselsperioden kan medarbejderen fortsætte sit arbejde hos den danske arbejdsgiver og derved anvende en reste­rende periode under ordningen.

En periode, hvor der ses bort fra vederlagskravet, medfører dermed ikke en tilsvarende forlængelse af ordningen, som stadig maksimalt er syv år.

I tilfælde af, at medarbejderen i orlovsperioden modtager barselsdagpenge eller lignende, skal et sådant vederlag beskattes efter de almindelige regler. Såfremt medarbejderen senere ønsker at påbegynde et nyt ansættelsesforhold med enny dansk arbejdsgiver, eller hvis medarbejderens skattepligt ophører, og vedkommende senere ønsker at anvende en resterende periode på ordnin­gen, skal medarbejderen opfylde alle betingelserne på ny. Ved at lade perioden under ordningen fortsætte under barsel undgås, at medarbejderen ikke kan

opfylde kravet om, at vedkommende ikke må have været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år, jf. § 48 E, stk. 3, nr. 1, idet i medfør af § 48 F, stk. 2, ses bort fra medarbejderens skattepligt i perioder, hvor medar­bejderen tidligere har anvendt forskerskatteordningen.

I SKM 2022.23 Ø har landsretten fastslået, at der ikke efter bestemmelsens ordlyd eller forarbejder og heller ikke ud fra en formålsfortolkning var grundlag for at indfortolke et krav om, at ændringer i vederlaget i en ansæt­telseskontrakt for personer, der har været omfattet af forskerskatteordningen, skal foretages inden kalenderårets begyndelse for at betingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 3 er opfyldt. Landsretten tog på den baggrund skatteyderens påstand om frifindelse til følge. Skattestyrelsen har som følge af landsrettens dom foretaget en praksisændring, som er nærmere beskrevet i SKM 2022.346 SKTST.

[(187)](#bookmark203) Det er en betingelse, at den pågældende ansættes i en egentlig forsker­eller undervisningsstilling, og at der foreligger kvalifikationer på mindst ad­junktniveau eller svarende til en projektforsker ved det offentlige. Se hertil bkg 2013 216. I styresignalet SKM 2016 31 SKAT beskrives SKATs ændring af praksis vedrørende fristen for godkendelse som forsker. Med virkning fra 2016-01-01 accepterer SKAT, at medarbejderen tiltræder stillingen, inden godkendelsen fra Det Frie Forskningsråd foreligger, hvis der indgives ansøg­ning om godkendelse som forsker senest en måned efter ansættelsesforholdets begyndelse. Styresignalet angiver endvidere betingelserne for genoptagelse af skatteansættelser fra og med indkomståret 2011, såfremt en skatteyder er blevet nægtet adgang til at anvende forskerskatteordningen med den begrun­delse, at godkendelsen fra Det Frie Forskningsråd har foreligget for sent.

[(188)](#bookmark204) Der gælder lempeligere krav for forskere i henseende til betingelsen i stk.

3, nr. 1, om, at skatteyderen indenfor en tidsramme på 10 år ikke må have været skattepligtig til Danmark, jf. stk. 5. Forskere kan således omfattes af ordningen selvom de indenfor de seneste 10 år har været skattepligtige til Danmark, når der alene har foreligget begrænset skattepligt, omfattet af § 2, stk. 1, nr. 1 i forbindelse med gæsteundervisning eller lign. i højst 12 måneder eller der har foreligget et forskningsophold i Danmark, der har været uden­landsk finansieret.

[(189)](#bookmark205) Indsat ved L 2018 1432.

[(190)](#bookmark206) Bestemmelsen betyder, at efterfølgende vederlag, der er skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, og som udbetales på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning under forskerskatteordningen, fortsat beskattes efter de almindelige regler, men at denne beskatning ikke indgår ved vurderingen af, om medarbejderen har været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år, såfremt vedkommende senere ønsker at anvende en resterende periode på ordningen. Det får alene betydning i tilfælde, hvor medarbejderens skattepligt til Danmark er ophørt samtidig med ansættelsen. Ændringen sikrer dog, at en proces, som følger af generelle regler, ikke for­hindrer, at medarbejdere, der ikke har opbrugt maksimumperioden på ordnin­gen, kan rekrutteres af andre danske virksomheder. På denne måde kan danske virksomheder forblive attraktive arbejdspladser ved at kunne tilbyde en lempelig og enkel beskatning til medarbejdere, der allerede har nyttig erfaring fra dansk erhvervsliv.

Såfremt det ikke fremgår af indberetningen, at der er tale om et vederlag, der kan henføres til en ansættelsesperiode under forskerskatteordningen, påhviler det personen, som på ny ønsker at blive omfattet af forskerskatteordningen, at påvise, at vederlaget hidrører fra en ansættelsesperiode, som tidligere har dannet grundlag for beskatning under ordningen.

[(191)](#bookmark207) Indsat ved L 2020 871. Baggrunden for det nye stk. 7 er, at situationen med covid-19 kan have medført store begrænsninger i en persons mulighed for at bevæge sig frit mellem forskellige lande. Myndighedernes anbefalinger og restriktioner har stor betydning for, hvor en person opholder sig og udfører sit arbejde, mens Danmark – og store dele af Europa og resten af verden – er lukket ned. Såfremt en forsker eller nøglemedarbejder, der er skattepligtig efter § 2, stk. 1, nr. 1, ikke kan komme til Danmark eller ikke kan udføre sit arbejde i Danmark som følge af situationen med covid-19, vil vedkommendes skattepligt ophøre, og forskerskatteordningen vil ikke længere kunne anvend­es. Såfremt forskeren eller nøglemedarbejderen ikke har anden skattepligtig

indkomst til Danmark efter ophøret af den begrænsede skattepligt af lønind­komsten, som kunne beskattes efter forskerskatteordningen, vurderes der ikke at være noget til hinder for, at forskeren eller nøglemedarbejderen kan genoptage sit arbejde, der kan omfattes af forskerskatteordningen, når situa­tionen med covid-19 er ovre. Har forskeren eller nøglemedarbejderen derimod anden skattepligtig indkomst til Danmark, vil vedkommende i medfør af § 48 E, stk. 3, nr. 1, være udelukket fra at anvende en resterende periode på forskerskatteordningen i 10 år. Med udgangspunkt heri fremgår det af stk. 7, at der ses der bort fra en række forhold vedrørende perioden fra og med den 9. marts til og med den 30. juni 2020, hvis ansættelsesforholdet er indgået senest den 8. marts 2020. Muligheden for at se bort fra visse betingelser medfører, at forskerskatteordningen fortsat vil finde anvendelse, og at perio­den dermed vil indgå ved opgørelse af maksimumperioden, i hvilken ordnin­gen kan anvendes i, jf. § 48 F, stk. 2.

[(192)](#bookmark209) Indsat ved L 2020 871. Ved muligheden for at se bort fra skattepligtens ophør vil der i tilfælde, hvor en forsker eller nøglemedarbejder ikke har anden skattepligtig indkomst til Danmark, kunne skabes sikkerhed for, at ansættel­sesforholdet kan opretholdes uændret uden skattemæssige konsekvenser, hvis forskeren eller nøglemedarbejderen ønsker det. Såfremt der ses bort fra skattepligtens ophør, vil forskeren eller nøglemedarbejderen fortsat kunne være omfattet af forskerskatteordningen, hvilket medfører, at perioden tæller med ved opgørelse af maksimumperioden, som ordningen kan anvendes i, jf. § 48 F, stk. 2, uanset at forskeren eller nøglemedarbejderen ikke kan udføre sit arbejde som normalt. Ophører skattepligten, vil den mellemliggende peri­ode, indtil arbejdet i Danmark genoptages, ikke indgå ved opgørelsen af maksimumperioden. Har forskeren eller nøglemedarbejderen anden skatteplig­tig indkomst til Danmark, sikrer muligheden for at se bort fra skattepligtens ophør, at forskeren eller nøglemedarbejderen ikke i 10 år vil blive udelukket fra at anvende en resterende periode på ordningen. I dette tilfælde vil forskeren eller nøglemedarbejderen fortsat kunne være omfattet af forskerskatteordnin­gen, selv om vedkommende i en periode ikke er skattepligtig til Danmark efter § 2, stk. 1, nr. 1. Perioden uden skattepligt vil indgå ved opgørelse af maksimumperioden, som ordningen kan anvendes i, jf. § 48 F, stk. 2, uanset at forskeren eller nøglemedarbejderen ikke kan udføre sit arbejde som normalt. For en forsker eller nøglemedarbejder, der er fuldt skattepligtig til Danmark efter § 1 og skattemæssigt hjemmehørende her efter en dobbeltbeskatnings­overenskomst, gælder ifølge § 48 E, stk. 2, at forskerskatteordningen ikke kan anvendes, såfremt forskeren eller nøglemedarbejderen udfører arbejde i udlandet på en sådan måde, at beskatningsretten til vedkommendes lønind­komst overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland for mere end 30 arbejds­dage inden for samme kalenderår. Beskatningsretten vil som udgangspunkt overgå til udlandet, hvis medarbejderen opholder sig i det andet land i en længere periode, som i de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster udgør mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode, eller fordi lønomkost­ningerne afholdes af en udenlandsk arbejdsgiver eller den danske arbejdsgi­vers faste driftssted i udlandet.

[(193)](#bookmark210) Indsat ved L 2020 871. Ved muligheden for at se bort fra ophold på Færøerne, i Grønland eller et andet land, som Danmark har en dobbeltbeskat­ningsoverenskomst med, vil deri tilfælde, hvor en forsker eller nøglemedar­bejder ikke opholder sig i Danmark under situationen med covid-19, kunne skabes sikkerhed for, at forskere eller nøglemedarbejdere ikke udelukkes fra at kunne anvende ordningen som følge af tvunget ophold i udlandet eller lignende. En periode, hvor der ses bort fra ophold i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, vil indgå ved opgørelse af maksimumperioden under ordnin­gen, jf. § 48 F, stk. 2.

Såfremt Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et andet land, f.eks. Frankrig eller Spanien, finder 30-dagesreglen i § 48 E, stk. 2, ikke anvendelse. Forskerskatteordningen vil i disse tilfælde kunne anvendes, selv om dele af lønindkomsten ikke kan beskattes i Danmark. Ligningslovens § 33 finder tilsvarende anvendelse, jf. SKM 2012 753 SR.

[(194)](#bookmark211) Indsat ved L 2020 871. En medarbejder kan herefter fortsat være omfattet af forskerskatteordningen, hvis vederlagskravet er opfyldt i kalenderårets øvrige måneder.

For indkomståret 2020 vil vederlagskravet være opfyldt, såfremt medarbej­deren har en gennemsnitlig månedsløn, der udgør minimum 68.100 kr. i de resterende 8 måneder og 8 dage. En periode, hvor der ses bort fra vederlags­kravet, vil ikke medføre en tilsvarende forlængelse af muligheden for at an­vende forskerskatteordningen, som stadig maksimalt vil være syv år.

[(195)](#bookmark212) Se hertil bkg 2013 216.

[(196)](#bookmark195) Ved L 2010 1565 blev etableret en enstrenget ordning, hvorefter der kunne vælges en 26 % bruttobeskatning i op til 60 måneder uden efterbeskat- ning, selvom skattepligten blev opretholdt ud over 60 måneder. Forud herfor kunne der vælges mellem 25 % bruttobeskatning i op til 36 måneder eller 33 % bruttobeskatning i op til 60 måneder og med særlige regler for efterbeskat- ning, såfremt skattepligten til Danmark under nærmere angivne omstændig­heder, blev opretholdt udover disse perioder. L 2010 1565 trådte i kraft 2010­12-23, i hovedsagen med virkning fra og med indkomståret 2011. L 2010 1565 indeholdt en række særlige overgangsregler for allerede etablerede ordninger.

Med L 2017 1686 ændredes bestemmelsen med virkning fra og med indkomst­året 2018. Herefter udgør bruttoskatteprocenten 27 samtidig med at maksi­mumperioden for anvendelse af forskerskatteordningen blev udvidet fra 5 til 7 år.

[(197)](#bookmark196) Skatteyderen kan modtage skattefrie godtgørelser i samme omfang som f.eks. skattefrie rejse- og befordringsgodtgørelser m.v. efter ligningslovens §§ 9 A og 9 B og modtage vederlag, der ved særlig hjemmel er skattefrie, f.eks. arbejdsgiverens betaling af sundheds- og uddannelsesudgifter efter ligningslovens §§ 30-31.

[(198)](#bookmark197) Der ydes ikke personfradrag efter personskatteloven § 10.

[(199)](#bookmark198) Indsat ved L 2017 1686, hvor maksimumperioden for anvendelse af for­skerskatteordningen med virkning fra indkomståret 2018 blev udvidet fra 5 år til 7 år. Hvis en person ikke anvender den fulde periode for beskatning under forskerskatteordningen, kan vedkommende anvende en resterende pe­riode på et senere tidspunkt. Hvis personen i mellemtiden bliver skattepligtig til Danmark efter reglerne i § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-29, indtræder en karensperiode på 10 år, hvor personen ikke kan benytte forskerskatteord­ningen, jf. § 48 E, stk. 3, nr. 1.

[(200)](#bookmark201) Indsat ved L 2020 871 som følge af situationen med covid-19. Herefter vil et nyt ansættelsesforhold skulle tiltrædes en måned efter den nævnte peri­odes udløb. Bestemmelsen sikrer, at der ikke er nogen, der udelukkes fra at kunne anvende forskerskatteordningen, i tilfælde hvor ansættelsen er udskudt som følge af situationen med covid-19, eller i tilfælde hvor en forsker eller nøglemedarbejder afskediges, men situationen med covid-19 forhindrer ud­rejse af Danmark og/eller mindsker chancen for hurtigt at finde nyt arbejde i Danmark, som vil kunne omfattes af forskerskatteordningen.

[(201)](#bookmark208) Der foretages periodisering af nettorenteudgifter i forhold til den periode, hvor disse er påløbet, og der kan foretages fradrag i - anden - skattepligtig almindelig indkomst end arbejdsvederlag omfattet af § 48 E.

[(202)](#bookmark213) Hvis der både er en restskat, og der er betalt for lidt i forskerskat, vil en opkrævning af restskatten i 3 rater for den del, som ikke kan indregnes i forskudsskatten, kunne slås sammen med opkrævningen af for lidt betalt forskerskat. Tilsvarende gælder, at en tilbagebetaling af såvel overskydende skat som af overskydende forskerskat kan ske samlet.

Bestemmelsen er senest ændret ved L 2023 1565.

[(203)](#bookmark214) Herunder falder navnlig visse drikkepenge- og provisionsindtægter.

[(204)](#bookmark215) VedL 2009 521 blev reglerne i kildeskatteloven udvidet med bestemmel­ser i §§ 49 A-49 D hvilket skyldes, at reglerne om indeholdelse i Lov om arbejdsmarkedsbidrag med virkning fra og med indkomståret 2011 blev overflyttet til kildeskatteloven.

[(205)](#bookmark217) Indsat ved L 2009 521 med virkning fra og med indkomståret 2011. Med loven blev reglerne om indeholdelse i arbejdsmarkedsbidragsloven overflyttet til kildeskatteloven. Eftersom grundlaget for indeholdelse af arbejdsmarkeds­bidrag er bredere og dermed forskelligt fra grundlaget for indeholdelse af A­skat, var der behov for særlige bestemmelser, der fastlægger i hvilken arbejds­markedsbidragspligtig indkomst, der skal foretages indeholdelse. Herefter

skal der ifølge stk. 1 foretages indeholdelse i vederlag m.v. som nævnt i § 43, stk. 1, dvs. i, hvad der er A-indkomst.

[(206) N](#bookmark220)r. 13 blev indføjet ved L 2018 58.

Det bemærkes, at L 2018 396, der ophævede nr. 10, jf. L 2018 396 § 3, nr.

1, imidlertid ikke omtaler nr. 13 i L 2018 396 § 3, nr. 1 og2, hvori det angives at "11 og 12 bliver herefter nr. 10 og 11" og "§ 49 A, stk. 2, nr. 12, der bliver nr. 11, ændres »nr. 8« til: »nr. 7«".

[(207)](#bookmark216) L 2019 551 ophævede stk. 3, nr. 2 litra l) og m), mens L 2019 1310 blev dagældende litra g) om introduktionsydelser efter § 27 i integrationsloven ophævet, hvorfor litra h - m blev til litra g - l. Ved L 2023 753 ændredes stk.

3, nr. 2 og 4. L 2023 753 ændrede stk. 3, litra f.

[(208)](#bookmark221) Ændret ved L 2024 1655 som en konsekvens af den ved samme lov ind­førte nye ydelsesstruktur for hjælp i kontanthjælpssystemet og tilpasningen af reglerne om kontanthjælpsmodtageres indbetaling til Arbejdsmarkedets Tillægspension.

[(209)](#bookmark218) Indsat ved L 2014 1286.

[(210)](#bookmark219) Indsat ved L 2009 521 som følge af at reglerne om indeholdelse i Lov om arbejdsmarkedsbidrag med virkning fra og med indkomståret 2011 blev overflyttet til kildeskatteloven. Bestemmelsen fastlægger indeholdelsespligten for arbejdsgivere, hvervgivere m.fl., som foretager udbetaling af arbejdsmar­kedsbidragspligtig indkomst, dvs. af de indkomstarter, som er omfattet af § 2 i Lov om arbejdsmarkedsbidrag (gældende fra og med indkomståret 2011, jf. L 2009 471), hvori der efter § 49 A skal indeholdes arbejdsmarkedsbidrag. Efter bestemmelsen skal arbejdsgiveren m.v. ved enhver udbetaling opgøre bidragsgrundlaget og beregne bidragets størrelse. Bestemmelserne i §§ 46 og 49 finder i den forbindelse tilsvarende anvendelse.

Efter § 46 skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, i forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. Indeholdelsen foretages ved, at den indeholdelsespligtige beregner det beløb, der skal indeholdes, og tilbageholder dette beløb i A-indkomsten. Indeholdelse skal foretages ved udbetalingen af A-indkomsten. Bestemmelsen indeholder endvidere bl.a. regler for tidspunktet for indeholdelse af ydelser, der kommer til udbetaling efter indtjeningsperiodens udløb, og foreskriver, at indeholdelsen går forud for andre krav mod den pågældende A-indkomst, herunder modkrav fra den indeholdelsespligtige. Endelig fremgår det af be­stemmelsen, at skatteministeren - når praktiske hensyn i særlig grad taler derfor - kan bestemme, at indeholdelse af skat i en vis art af A-indkomst skal foretages på et andet tidspunkt end fastsat foran.

Af § 49 fremgår at, hvis der erhverves A-indkomst i tjenesteforhold derved, at den skattepligtige beholder beløb, som han i medfør af tjenesten modtager fra tredjemand, skal A-indkomsten opgøres, hver gang der mellem den skat­tepligtige og hans arbejdsgiver foretages opgørelse af modtagne beløb, dog mindst en gang månedlig. Samtidig skal den skattepligtige til arbejdsgiveren afgive den til A-indkomsten svarende A-skat.

Det præciseres endvidere i stk. 1, at de indbetalinger, som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 5 og 6, indgår i bidragsgrundlaget efter 1. pkt. Det drejer sig om indbetalinger, som arbejdsgiveren foretager til en pensionsordning i fremmed stat, og indbetalinger, der ikke kan henføres til den enkelte ansatte, som en arbejdsgiver foretager til en pensionskasse.

[(211)](#bookmark222) Bestemmelsen indebærer, at for personer, som modtager fratrædelsesgodt­gørelser, efterbetalinger, efterløns- og pensionslignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold, lønnet tillidshverv eller erhvervsforhold her i landet, skal den virksomhed eller lignende, der foretager udbetaling, opgøre bidragsgrundlaget og beregner bidragets størrelse.

[(212)](#bookmark223) Bestemmelsen i stk. 1 fastslår, at pensionskassen, herunder Arbejdsmar­kedets Tillægspension, forsikringsselskabet eller pengeinstituttet, opgør bi­dragsgrundlaget og beregner bidragets størrelse for indbetalinger som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1-4. Det drejer sig om indbetalinger, som arbejdsgivere eller tidligere arbejdsgivere og offentlige myndigheder foretager til pensions­ordninger som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 19 (nr. 1), visse indbe­talinger til Arbejdsmarkedets Tillægspension (nr. 2), indbetalinger til en supplerende arbejdsmarkedspension (nr. 3) samt visse indbetalinger, som de kommunale myndigheder foretager til en ordning omfattet af § 19 i pensions-

beskatningsloven (nr. 4). Stk. 1 blev præciseret ved L 2013 1500, der sikrede at tilbagebetalinger af indbetalinger på hhv. ratepensioner og kapitalpensioner sker inklusive arbejdsmarkedsbidrag, ligesom det nu udtrykkeligt af bestem­melsen fremgår, at pligten til at beregne og indeholde arbejdsmarkedsbidrag ved overførsel af en indbetaling på en arbejdsgiveradministreret ratepension til et andet pensionsinstitut, fastholdes hos det pensionsselskab, som oprinde­ligt har modtaget pensionsindbetalingen.

Det bestemmes endvidere i stk. 2, at i de tilfælde, som er nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1 og 4, sker opgørelsen på grundlag af arbejdsgiverens m.v. oplysninger om bidragspligtige beløb.

I de tilfælde, som er nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 2 og 3, sker opgørelsen ifølge stk. 3 på grundlag af oplysninger om bidragspligtige beløb, som gives af den offentlige myndighed eller andre, som foretager indbetaling til Arbejdsmar­kedets Tillægspension, livsforsikringsselskabet eller pensionskassen.

Efter stk. 4 i § 49 D opgør arbejdsgiveren m.v. bidragsgrundlaget og beregner bidragets størrelse for indbetalinger som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1-4, der indbetales til et udenlandsk forsikringsselskab, pensionskasse eller kreditin­stitut, som er godkendt af told- og skatteforvaltningen, og som efter tilladelse i et land inden for EU/EØS udøver livsforsikringsvirksomhed, pensionskas­sevirksomhed eller kreditinstitutvirksomhed dér.

[(213)](#bookmark226) Bestemmelsen, som er indsat ved L 2021 465 omhandler tilfælde, hvor tilgodehavende feriemidler forud for LG's dækning af fondens krav mod ar­bejdsgiveren er udbetalt til lønmodtageren, og hvor fonden i den forbindelse har indeholdt og indbetalt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Uden den af bestemmelsen følgende mulighed for regulering afde indeholdte beløb ville fonden alene få dækket 62 pct. af udbetalingen til lønmodtageren. Bestemmelsen har sammenhæng med, at arbejdsgiveren pålægges en afgift på 38 pct. af det pågældende beløb ved LG's dækning af fondens krav mod arbejdsgiveren. LG udbetaler herefter 62 pct. af det krav, fonden har mod arbejdsgiveren, jf. § 8 b, jf. § 8 a, stk. 2, i lov om Lønmodtagernes Garantifond [(214)](#bookmark224) Se hertil bkg 2021 2104 med det formål i forbindelse med den ordinære forskudsopgørelse at anvendel mere tidsaktuelle indkomstdata herunder at sikre en løbende ajourføring af skattekort ved data fra tredjepart om skattey­dernes indkomst og fradrag. Grundlaget for den ordinære forskudsopgørelse er således udvidet med løbende oplysninger fra indberetningspligtige efter skattekontrolloven samt med oplysninger fra indkomstregistret og andre re­gistre, som skattemyndighederne modtager oplysninger fra, herunder fra SVUR-registret om oplysninger om salg af bolig og fra Uddannelsesstyrelsens register over modtagere af stipendierfor året.

[(215)](#bookmark225) Bestemmelsen blev ændret ved L 2012 926 med det formål i forbindelse med den ordinære forskudsopgørelse at anvende mere tidsaktuelle indkomst­data herunder at sikre en løbende ajourføring af skattekort ved data fra tred­jepart om skatteydernes indkomst og fradrag. Grundlaget for den ordinære forskudsopgørelse er således udvidet med løbende oplysninger fra indberet­ningspligtige efter skattekontrolloven samt med oplysninger fra indkomstre­gistret og andre registre, som skattemyndighederne modtager oplysninger fra, herunder fra SVUR-registret om oplysninger om salg af bolig og fra Uddannelsesstyrelsens register over modtagere af stipendier for året.

Bkg 2020 1304 om forskudsregistrering og beregning af indeholdelsesprocent for 2021.

Bkg 2021 1762 om forskudsregistrering og beregning af indeholdelsesprocent for 2022.

Bkg 2022 1245 om forskudsregistrering og beregning af indeholdelsesprocent for 2023.

[(216)](#bookmark227) Sådanne regler er senest fastsat i bkg 2021 2104.

[(217)](#bookmark231) Det er herefter muligt for skattemyndighederne at anvende et andet forskudsgrundlag end det, som er nævnt i § 52, selv om der ikke er tale om væsentlige ændringer af grundlaget.

[(218)](#bookmark234) Med udtrykket »anmode« er der givet told- og skatteforvaltningen en mulighed for ikke at imødekomme en ønsket ændring. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvis en større nedsættelse af den skattepligtige indkomst ønskes gennemført af en skattepligtig, som er i restance med betaling af restskat, og

told- og skatteforvaltningen ikke finder, at den skattepligtiges ønske reelt er begrundet i en ændret indkomstsituation.

[(219)](#bookmark237) Indsat ved L 2017 1555. Bestemmelsen har sit afsæt i en administrativ praksis, som blev fastlagt i 2010, jf. SKM 2010.638 SKAT. Det er ifølge bestemmelsen et krav, at der er tale om væsentlige fejl. Som eksempler herpå nævnes i lovforslaget: – At en skattepligtig deltager i et skattearrangement, som skattemyndighederne ved en afgørelse finder er uden realitet. Den skattepligtige har forskudsansat sig med fiktive renteudgifter vedr. skattear­rangementet. – At en skattepligtig gennem nogle år har tiltaget sig store fradrag, som skattemyndighederne finder er uberettigede. –At en skattepligtig har forsøgt at tiltage sig store fradrag uden, at der er grundlag herfor, f.eks. en kontanthjælpsmodtager, der tager fradrag for indbetalinger til en privat pensionsordning, kontingent til fagforening, A-kasse og øvrige lønmodtager­udgifter. – At en skattepligtig har forsøgt at tiltage sig et stort fradrag for renteudgifter, selv om der ikke er gæld. – At en skattepligtig fratrækker un­derholdsbidrag til fiktive børn.

Med væsentlige fejl forstås desuden egentlige misbrug af TastSelv-ordningen. Med”nærliggende risiko” forstås, at skattemyndighederne på grund af kvali­teten af den skattepligtiges seneste afgivelse af pligtmæssige oplysninger har grund til at antage, at kvaliteten af den skattepligtiges oplysninger til forskudsopgørelsen ikke vil blive forbedret.

Bestemmelsen berører ikke den skattepligtiges mulighed for at kunne påklage en forskudsopgørelse efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven. Told- og skatteforvaltningens afgørelse skal indeholde en begrundelse og en klagevejledning.

[(220)](#bookmark228) Det beror herefter på en ny selvstændig vurdering og afgørelse, om den skattepligtige skal afskæres fra anvendelsen af TastSelv for yderligere ét indkomstår.

[(221)](#bookmark229) Ifølge skatteforvaltningslovens § 35 a skal klagen indgives til Skattean­kestyrelsen. Den skal være skriftlig, begrundet og modtaget af Skatteankesty­relsen senest 3 måneder efter modtagelsen af skattemyndighedenes afgørelse. Skatteankestyrelsen kan indhente en udtalelse fra skattemyndighederne i anledning af klagen, og skattemyndighederne kan eventuelt genoptage og ændre sin afgørelse. Endvidere indeholder § 35 a bestemmelser om Skattean­kestyrelsens mulighed for at afvise klagen.

[(222)](#bookmark230) Se note ad § 48, stk. 4.

[(223)](#bookmark232) Det vil normalt være en betingelse for tilbagebetaling efter § 55, at sum­men af den betalte foreløbige skat overstiger den forventede nye slutskat med mindst 20 pct., dog mindst 1.000 kr. Denne betingelse vil dog kunne fraviges ved væsentlig indtægtsnedgang af varig karakter som følge af ophør med erhverv mv., eller den skattepligtiges økonomiske forhold i øvrigt er således, at tilbagebetalingen er af afgørende betydning for den pågældende. Se hertil TfS 1988 136 SKD og cirk 1990 81.

Se TfS 1999 292 Ø, i hvilken sag en kommune ikke blev anset for erstatnings­ansvarlig ved at have efterkommet en anmodning om udbetaling af oversky­dende skat til et leasingselskab, der havde transport i skattekravet, idet det langt fra var åbenbart, at det leasingarrangement, som begrundede kravet, ikke ville blive godkendt ved den endelige ligning.

[(224)](#bookmark235) Ved lov om opkrævning af skatter og afgifter, jf. L 2000 169, blev der gennemført en samling og harmonisering af reglerne om afregningsperioder, frister for angivelser og indbetaling, sanktioner ved forsinket eller manglende angivelse og betaling, renter af restancer og om eftergivelse og henstand. Som følge heraf blev der ved L 2000 165 foretaget en række konsekvensæn­dringer i andre skatte- og afgiftslove. Et større antal bestemmelser, der tidli­gere fandtes i kildeskatteloven, blev derved overflyttet til opkrævningsloven. § 56 indeholder dog fortsat bemyndigelsen til skatteministeren til at fastsætte regler om fremrykket afregning af indeholdt kildeskat for statslige og kom­munale indeholdelsespligtige. Bemyndigelsens omfatter ikke ændret afregning for private og amtskommunale indeholdelsespligtige.

[(225)](#bookmark236) Ved L 2016 428 blev det præciseret, at afregningsfristen for regioner og kommuner svarer til den afregningsfrist, der fremgår af § 8, stk. 1, og § 12, stk. 1, i bkg 2007 336 om Offentligt Betalingssystem for kommuner og regio­ner.

[(226)](#bookmark238) Med tilvejebringelsen af et indkomstregister skal A-indkomst og indeholdt A-skat indberettes månedligt til indkomstregisteret.

[(227)](#bookmark240) Med L 2009 462 blev muligheden for at betale forskudsskat efter udløbet af indkomståret omlagt, således at det er muligt at indbetale ubegrænset ekstra forskudsskat frem til 1. juli i året efter indkomståret mod betaling af en dag- til-dag-rente. Renten beregnes dagligt fra og med 1. januar i året efter ind­komståret og frem til betaling sker. Betalingsdagen medregnes ved opgørelsen af renten. Selvom renten beregnes dagligt, er der ikke tale om rentes rente beregning. Renten skal udregnes på baggrund af beløbets størrelse, det antal dage beløbet er til skatteyderens rådighed samt rentesatsen.

Det er muligt at foretage mere end en indbetaling af ekstra forskudsskat. For hver indbetaling udregnes renten ud fra indbetalingens størrelse, antal dage beløbet er til rådighed og rentesatsen. For hver indbetaling beregnes renten af beløbet fra 1. januar i året efter indkomståret og frem til og med betalings­dagen. Både den 1. januar og betalingsdagen indgår i renteberegningen. Renten kan variere indkomstår for indkomstår. Der anvendes en årlig rente svarende til renten i opkrævningslovens § 7, stk. 2, 3. pkt., med fradrag af 0,5 procentpoint, jf. L 2018 359.

Se senest SKM 2022 605 SKTST: Renten for dag-til-dag rente for indkomst­året 2022 udgør 1,7 procent i henhold til kildeskatteloven § 59, stk. 1, 2. pkt. Renten anses for at være indeholdt i det indbetalte beløb. Det betyder, at rentebeløbet fradrages betalingen, inden resten af beløbet godskrives den skattepligtige ved opgørelsen af slutskatten for indkomståret. Er det beregnet, at der for indkomståret vil opstå en bestemt restskat, og ønsker den skatteplig­tige at indbetale beløbet inden 1. juli med henblik på at undgå at betale re­stskattetillæg af beløbet, skal der inden indbetaling af beløbet beregnes rente heraf, og den beregnede rente skal tillægges beløbet inden indbetaling. Herved sikres, at det indbetalte beløb er tilstrækkeligt stort til at udligne den forven­tede restskat.

Betales der yderligere indkomstskat inden udløbet af indkomståret, betales der ingen rente. Sidste rettidige betalingsdag er således den 31. december i indkomståret. Reglen i kildeskattelovens § 41, stk. 3, gælder ikke for denne frist. Efter kildeskattelovens § 41, stk. 3, forlænges betalingsfrister for skatter, der opkræves efter kildeskatteloven, hvis den sidste rettidige betalingsfrist falder på en helligdag eller en lørdag. Falder den 31. december på en lørdag eller en søndag forlænges indbetalingsfristen derfor ikke. Hvis den 1. juli i året efter indkomståret falder på en lørdag eller en helligdag, forlænges fristen til den følgende hverdag.

Efter ligningslovens § 17A er der ikke fradrag for udgifter til renter af skatter. Bestemmelsen betyder, at der ikke vil være fradragsret for udgiften til betaling af dag-til-dag renten. Tilsvarende er der heller ikke fradragsret for udgiften til betaling af restskattetillæg, ligesom der, jf. kildeskatteloven § 23, stk. 2, ikke betales skat af godtgørelse efter kildeskattelovens § 62, stk. 2.

[(228)](#bookmark244) Det drejer sig om tilfælde, hvor der fejlagtigt ikke er sket indeholdelse af A-skat, eller hvor indeholdelsen er sket med et for lavt beløb. Modregning skal her ske, selv om beløbet ikke er indbetalt af skatteyderen. (cirk 1988 135 pkt. 95).

Højesteret har i SKM 2013 294 fastslået, at de hensyn, der begrunder nulstillingspraksis, gør sig tilsvarende gældende for udbytteskat. Landsskat­terettens kendelse i SKM 2009 575, der var kommet til det modsatte resultat, blev derfor ændret, således at det blev lagt til grund, at der kunne foretages nulstilling af indeholdt men ikke afregnet udbytteskat til den ægtefælle, der ejede selskabet.

I SKM 2013 866 B havde skatteyderen foretaget en indberetning om, at han som ansat i et selskab havde haft A-indkomst på 4.949.910 kr., og at der i indkomsten var indeholdt A-skat med 3.643.134 kr. og AM-bidrag med 395.993 kr. Spørgsmålet var, om betingelserne for 0-stilling af A-skat og AM-bidrag var opfyldt. Det ville have som konsekvens, at de indeholdte A­skatter ikke ville blive modregnet ved opgørelsen af slutskatten. Efter en konkret vurdering ansås betingelserne opfyldt.

I SKM 2015 379 V havde skatteyderen foretaget indberetning om, at han som ansat i et selskab havde haft en A-indkomst på kr. 4.949.910,-, og at der i indkomsten var indeholdt A-skat med kr. 3.643.134,- og AM-bidrag med

kr. 395.993,-. Spørgsmålet var, om betingelserne for nulstilling af A-skat og AM-bidrag var opfyldt, hvilket ville have som konsekvens, at de indeholdte A-skatter m.v. ikke ville blive modregnet ved opgørelse af skatteyderens slutskat. Byretten havde fundet, at betingelserne var opfyldt. Landsretten stadfæstede dommen, idet landsretten bemærkede, at det måtte komme skatteyderen processuelt til skade, at den pågældende ikke havde opfyldt Skatteministeriets opfordringer.

[(229)](#bookmark245) Modregning af foreløbig skat i henhold til skattebillet finder sted, uanset om skatten er betalt eller ikke.

[(230)](#bookmark248) Bestemmelsen medfører, at der sker modregning af beløb, der er indbetalt som acontoskat efter afskrivningslovens § 40 C, stk. 8-10, i den slutskat, der for det pågældende år udskrives for den skattepligtige, med tillæg af eventuel overført restskat m.v. efter kildeskattelovens § 61, stk. 3, og efter fradrag af eventuelt overført beløb efter kildeskattelovens § 62 C, stk. 2, 2. pkt.

[(231)](#bookmark249) Nedslaget efter lov om skattenedslag for seniorer modregnes i slutskatten. [(232)](#bookmark250) Kompensationen betragtes beregningsteknisk som en foreløbig indbetalt skat efter kildeskatteloven § 59 og modregnes i slutskatten. Der ydes ikke godtgørelse af det beløb, som modsvares af kompensationen.

[(233)](#bookmark239) Jf. cirk 1988 135 pkt. 95.

[(234)](#bookmark241) TfS 1999 954 Ø vedrørte en sag om morarenter ved restskat for årene 1990, 1991 og 1992. Det blev statueret, at der ikke var hjemmel til at modregne for morarenter efter § 62 A, stk. 3, 4. pkt. Der var afregnet i over­ensstemmelse med § 62 A, stk. 3, 2. pkt., således at morarenterne var neutra­liseret ved tilbagebetaling af overskydende skat.

[(235)](#bookmark243) Ændret ved L 2018 359. Restskattetillægget fastsættes herefter til mar­kedsrenten i opkrævningslovens § 7, stk. 2, 3. pkt., tillagt 1,5 procentpoint. Hvert år inden udløbet af indkomståret udmeldes størrelsen af det restskatte­tillæg, som gælder for betaling af restskat for indkomståret.

Se senest SKM 2022 605 SKTST: Renten for procenttillæg på restskat for indkomståret 2022 udgør 3,7 pct. i henhold til kildeskatteloven § 61, stk. 2, 2. pkt.

[(236)](#bookmark242) Indsat ved L 2022 832. Med ændringen skal der herefter altid betales en månedlig rente af restskat og procenttillæg tilbage fra den 1. september i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen for den første årsopgørelse, hvis Skatteforvaltningen inden udskrivningen har konstateret, at den skat­tepligtige person ikke rettidigt har opfyldt sin oplysningspligt efter skattekon­trollovens § 2. Der vil således blive opkrævet månedlige renter tilbage i tid også hos de personer, hvis skattepligt først konstateres efter udløbet af det ordinære skatteansættelsestidspunkt for et givent indkomstår.

Baggrunden for ændringen har været ønsket om at øge incitamentet til at oplyse korrekt og rettidigt til Skatteforvaltningen og hurtigt få afklaret en eventuel tvivl om skattepligt til Danmark. Således har personer, der f.eks. gennem anvendelse af skattely har formået at skjule deres skattepligt til Danmark, rentemæssigt været stillet bedre end personer, der har en for Skatteforvaltningen kendt skattepligt til Danmark og blot har fået en for lav skatteansættelse på første årsopgørelse som følge af manglende kendskab til den korrekte skattepligtige indkomst. Der har således været en rentemæssig forskel på, om der for et givent indkomstår har været tale om ukendskab til skattepligten til Danmark eller alene om ukendskab til de korrekte indkomst­forhold for dette indkomstår, således at den for indkomståret allerede foretag­ne skatteansættelse efterfølgende må ændres. Med ændringen er der rettet op herpå.

[(237)](#bookmark246) Ændret ved L 2023 1565 med virkning fra 2024-01-01. Ændringen betød, at Skatteforvaltningen har fået bedre fleksibilitet i forhold til at kunne indregne restskat i forskudsskatten og/eller opkræve restskatten via betaling af rater, idet der med ændringen ikke længere er en bestemt skæringsdato – 1. oktober i året efter indkomståret – der er afgørende for, hvilken opkrævningsform der skal vælges for restskatten. Ændringen indebærer desuden, at der i flere tilfælde end tidligere vil ske opkrævning af restskat i rater frem for via en indregning i forskudsskatten for det følgende indkomstår.

I U 1997 1467 blev det antaget, at konneks modregning af skattekrav i krav på overskydende skat forudsætter, at skatteyderen fremsætter en utvetydig begæring herom. Se SKM 2007 660 SM, der fastlægger retningslinjerne for,

hvornår der kan meddeles opkrævningsmæssig henstand med indregning af restskat, og hvornår der kan meddeles henstand med indregningen af forfaldne restskatter vedrørende tidligere indkomstår, jf. (dagældende) § 61 A. I begge tilfælde finder principperne i inddrivelsesbekendtgørelsens § 6 anvendelse. SKM 2013 691 SKAT: Som følge af tre landsskatteretskendelser fra septem­ber 2013 kan der nu bevilges henstand med indregnede restskatter. Medde­lelsen fastlægger de nærmere retningslinjer herfor, ligesom meddelelsen fastlægger, at tidligere afgørelser, hvor der er givet afslag på ansøgning om henstand med indregnede restskatter, skal genoptages.

Det er med L 2022 832 tydeliggjort, at det kun er den del af procenttillægget, der svarer til den indregnede restskat, der overføres, uanset at der er tale om en større restskat, og procenttillægget derfor er beregnet på baggrund af et større beløb.

[(238) Æ](#bookmark247)ndret ved L 2023 1565. Baggrunden for ændringen er, at den frem til lovændringen gældende praksis ikke i alle tilfælde har fulgt lovens ordlyd om opkrævning af rater i den nærmest følgende måned, da dette ikke har kunnet systemunderstøttes. I disse tilfælde har Skatteforvaltningen givet 1 måneds uhjemlet henstand for opkrævningen af restskatten. Ændringen inde­bærer, at i de tilfælde, hvor årsopgørelsen udskrives så sent i august i året efter indkomståret, at en opkrævning af første rate ikke kan gennemføres inden den 1. september i året efter indkomståret, vil den restskat, der skal opkræves i tre rater, fordi restskatten udgør et overskydende beløb i forhold til den re­stskat, som i medfør af § 61, stk. 3, indregnes i restskatten for indkomståret efter det år, hvor årsopgørelsen udskrives, i stedet for at forfalde til betaling den 1. i hver af månederne september, oktober og november i året efter ind­komståret forfalde til betaling den 1. i hver af månederne oktober, november og december i året efter indkomståret.

[(239)](#bookmark251) § 61, stk. 5 og 6, vedrører opkrævning af restskat i de tilfælde, hvor den skattepligtiges årsopgørelse udskrives senere end 1. oktober i året efter ind­komståret. Den del af restskatten inkl. eventuelle skyldige morarenter efter § 63, stk. 1, der ligger under indregningsgrænsen, opkræves - med procent­tillæg til denne del af restskatten - på samme måde som B-skat, dvs. i op til ti rater i det følgende år. Den del af restskatten inkl. eventuelle skyldige morarenter efter § 63, stk. 1, der overstiger indregningsgrænsen, opkræves - med procenttillæg til denne del af restskatten - i tre rater i de følgende tre måneder. Bestemmelsen blev ændret ved L 2012 1354 med virkning for af­regning af indkomstskatter fra og med indkomståret 2013. Herefter vil opkrævning af rater af restskat tillige kunne ske i juni og december måned.

[(240)](#bookmark252) § 61, stk. 5 og 6, vedrører opkrævning af restskat i de tilfælde, hvor den skattepligtiges årsopgørelse udskrives senere end 1. oktober i året efter ind­komståret. Den del af restskatten inkl. eventuelle skyldige morarenter efter § 63, stk. 1, der ligger under indregningsgrænsen, opkræves - med procent­tillæg til denne del af restskatten - på samme måde som B-skat, dvs. i op til ti rater i det følgende år. Den del af restskatten inkl. eventuelle skyldige morarenter efter § 63, stk. 1, der overstiger indregningsgrænsen, opkræves - med procenttillæg til denne del af restskatten - i tre rater i de følgende tre måneder.

Ændret ved L 2023 1565 med virkning fra 2024-01-01. Med ændringen sker opkrævningen herefter således, at hvis årsopgørelsen udskrives frem til ca. den 20. i måneden, så skal første rate betales i den næstkommende måned, hvorimod rater fra årsopgørelser, der udskrives fra ca. den 20. i måneden og måneden ud, har den anden måned efter udskrivningen af årsopgørelsen som den måned, hvor den første rate skal betales.

[(241)](#bookmark256) Bestemmelsen indeholder en prioriteringsregel for hvilke skatter, der skal anses for først at blive dækket af skattebeløb, som opkræves eller inddrives. Reglen har betydning, hvis det opkrævede eller inddrevne beløb ikke er stort nok til at dække alle de beregnede skatter. Det fremgår af bestemmelsen, at indkomstskat dækkes forud for ejendomsværdiskat og grundskyld som nævnt i ejendomsskattelovens § 31, stk. 1 og renter, der forfalder til betaling efter ejendomsskattelovens § 59, stk. 4..

[(242)](#bookmark258) Med L 2009 462 blev godtgørelsen ved udbetaling af overskydende skat gjort årligt variabel. Herved kommer størrelsen af tillægget til at følge den samme udvikling i markedsrenten som niveauet for dag-til-dag renten. Des-

uden ændret ved L 2013 1562 med virkning for afregning af indkomstskatter fra indkomståret 2013. Af bestemmelsen fremgår herefter, at godtgørelsestil­lægget fastsættes til markedsrenten i opkrævningslovens § 7, stk. 2, 3. pkt., fratrukket 5,2 procentpoint.

I SKM 2009 566 B fastslog byretten at en udbetaling af overskydende skat skulle forrentes efter § 62 og ikke efter rentelovens § 5, idet der var tale om et offentligretligt krav. Det blev endvidere fastslået, at der ikke skulle beregnes rentes rente.

[(243)](#bookmark259) Hverken den nævnte godtgørelse eller den overskydende skat skal med­regnes ved indkomstopgørelsen, jf. § 23, stk. 2 og 3.

I SKM 2005 153 Ø var skattemyndighederne berettiget til modregning i overskydende skat, da der i forbindelse med akkordordning var taget forbehold herom. I SKM 2006 699 H blev der indrømmet adgang til modregning af skatterestancer for 1996 i overskydende skat for 2001, hvorefter restbeløbet skulle afskrives på skatteyders restance til kommunen vedrørende skyldigt børnebidrag mv.

[(244)](#bookmark262) Kompensationen betragtes beregningsteknisk som en foreløbig indbetalt skat efter kildeskatteloven § 59 og modregnes i slutskatten. Bestemmelsen fastslår, at der ikke ydes godtgørelse af det beløb, som modsvares af kompen­sationen. Ændret ved L 2010 1560. Ændringen indebar, at betalt dag-til-dag rente af for store frivillige indbetalinger af ekstra forskudsskat tilbagebetales sammen med udbetalingen af den overskydende skat. Udbetalingen sker over årsopgørelsen sammen med udbetalingen af den overskydende skat. Hvis skatteyderen har foretaget flere indbetalinger af ekstra forskudsskat, anses de seneste indbetalinger fortrinsvis at modsvare den overskydende skat. Med denne prioriteringsregel sikres, at skatteyderen modtager den størst mulige tilbagebetaling af dag-til-dag renten, hvilket er en begunstigelse af skatteyder. Ændret ved L 2018 359, der ændrede minimum for procentgodtgørelsen fra 0,5 pct. til 0,0 pct. af den overskydende skat.

Se senest SKM 2022 605 SKTST: Renten for procentgodtgørelse på oversky­dende skat for indkomståret 2022 udgør 0,0 procent i henhold til kildeskatte­loven § 62, stk. 2, 2. pkt.

[(245)](#bookmark263) Se om forrentning af fejlagtigt indbetalt restskat TfS 1993 519 Ø. Se også TfS 1999 954 Ø, der er omtalt i noten til § 61. Bestemmelsen er senest ændret ved L 2012 1354 med virkning for afregning af indkomstskatter fra og med indkomståret 2013. Herefter er starttidspunktet for renteberegningen ved for sen udbetaling af overskydende skat fremrykket fra den 1. oktober i året efter indkomståret til den 1. september i året efter indkomståret.

[(246) Æ](#bookmark264)ndret ved L 2024 1565. Der er dermed skabt hjemmel til i skattepligtiges krav på udbetaling af overskydende skat og nedsat restskat at modregne med krav på morarenter efter § 63, uanset om morarenterne er forfaldne eller ej, og uanset om der er afgivet en særskilt modregningserklæring om en sådan modregning,

[(247)](#bookmark265) Se hertil cirk 2000 3.

I SKM 2003 143 Ø blev en denunciation i skattekrav tillagt virkning ud over den i denunciationen angivne tidsmæssige begrænsning, idet skattemyndig­hederne havde anvendt en urigtig praksis. En anden denunciation afgivet efter ikrafttrædelsen af § 62, stk. 5, blev ikke tillagt virkning, idet der ikke forelå sådanne særlige omstændigheder, der kunne begrunde dispensation fra § 62, stk. 5.

[(248)](#bookmark266) I SKM 2008 78 LSR blev det statueret, at det ikke var en myndighedsfejl, at en ændring af klagerens skatteansættelse først blev foretaget efter fristen for indbetalingen af frivillig skat. Der var derfor ikke grundlag for eftergivelse af det procenttillæg, der var pålagt den derved opståede restskat.

[(249)](#bookmark254) Se noten ad § 62, stk. 3, 2. pkt. Se endvidere cirk 2000 35 og Hans Henrik Bonde Eriksen,SR-Skat 2001/2 s. 166 ff. SKM 2001 513 H drejede sagen sig om morarenter ved restskat for årene 1990, 1991 og 1992. Der fandtes ikke på daværende tidspunkt at være hjemmel til at modregne for morarenter efter § 62 A, stk. 3, 4. pkt. Der var afregnet i overensstemmelse med § 62 A, stk. 3, 2. pkt., således at morarenterne var neutraliseret ved til­bagebetaling af overskydende skat. Se kritisk om reglerne, Helle Mortensen og Lars Lauge Nielsen, SpO 2002/7, s. 358 ff. (»Hjælp - jeg har fået for meget tilbage i skat«). I SKM 2008 523 LSR blev det statueret, at skatteyderen

havde selvangivet korrekt og rettidigt for indkomståret. Som følge af en indberetningsfejl fik han fejlagtigt udbetalt et betydeligt beløb i overskydende skat. SKAT var under disse omstændigheder ikke berettiget til renter af den således udbetalte overskydende skat efter kildeskattelovens regler, men havde alene krav på tilbagebetaling af den nettogevinst, klageren havde op­nået ved at have beløbet indestående på sin bankkonto.

[(250)](#bookmark253) Bestemmelsen indebærer, at restskat eller yderligere restskat (incl. tillæg, jf. § 62, stk. 2), der fremkommer ved en ansættelsesændring, forrentes med en månedlig rente på 0,4 pct. pr. påbegyndt måned fra 1. september i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen. Terminen er ved L 2012 1354 ændret til den 1. september som en følge af, at afregningen af restskat ved samme lov er fremrykket fra september, oktober og november til måne­derne august, september og oktober.

Når det anføres, at forrentningen kun skal løbe indtil udskrivningsdatoen, og ikke indtil beløbet forfalder til betaling, skyldes det, at restskatten mv. forfal­der til betaling over flere måneder, jf. § 61, stk. 3-6. Såfremt skatteyderen ønsker at betale restskatten mv. på et tidligere tidspunkt end forfaldstidspunk­tet, er det fundet hensigtsmæssigt kun at forrente indtil udskrivningsdatoen, så vedkommende ikke tvinges til at betale rente frem til forfaldstidspunktet. Der er dermed et tilsigtet slip i forrentningen fra udskrivningsdatoen og indtil forfaldstidspunktet.

I henhold til § 62 A, stk. 2, 1. pkt., gælder, at hvis en ændret årsopgørelse medfører, at der sker nedsættelse eller bortfald af overskydende skat, der al­lerede er udbetalt til den skattepligtige, skal beløbet inkl. procentgodtgørelse tilbagebetales. Eventuelt modtagne renter skal herefter ikke tilbagebetales, idet sådanne rentebeløb udlignes derved at tilbagebetalt overskydende skat inkl. godtgørelse forrentes med 0,6 pct. pr påbegyndt måned fra 1. oktober i året efter indkomståret og indtil udskrivningsdatoen.

Se cirk 1998 156 kap. 4.1 om forrentning ved forhøjelse af skatteansættelsen. [(251)](#bookmark255) Indsat ved L 2023 1565. Der var tale om en lovfæstelse af gældende praksis på området med udgangspunkt i U 1985.619 H.

[(252)](#bookmark257) Se noten ad § 62, stk. 3, 2. pkt. Se endvidere cirk 2000 35 og Hans Henrik Bonde Eriksen,SR-Skat 2001/2 s. 166 ff. SKM 2001 513 H drejede sagen sig om morarenter ved restskat for årene 1990, 1991 og 1992. Der fandtes ikke på daværende tidspunkt at være hjemmel til at modregne for morarenter efter § 62 A, stk. 3, 4. pkt. Der var afregnet i overensstemmelse med § 62 A, stk. 3, 2. pkt., således at morarenterne var neutraliseret ved til­bagebetaling af overskydende skat. Se kritisk om reglerne, Helle Mortensen og Lars Lauge Nielsen, SpO 2002/7, s. 358 ff. (»Hjælp - jeg har fået for meget tilbage i skat«). I SKM 2008 523 LSR blev det statueret, at skatteyderen havde selvangivet korrekt og rettidigt for indkomståret. Som følge af en indberetningsfejl fik han fejlagtigt udbetalt et betydeligt beløb i overskydende skat. Skattemyndighederne var under disse omstændigheder ikke berettiget til renter af den således udbetalte overskydende skat efter kildeskattelovens regler, men havde alene krav på tilbagebetaling af den nettogevinst, klageren havde opnået ved at have beløbet indestående på sin bankkonto.

[(253)](#bookmark260) Når det fastsættes, at forrentningen skal løbe fra 1. september i året efter indkomståret, har det sammenhæng med indførelsen af en symmetrisk for­rentning, idet den rente, der pålægges en skattepligtig ved en forhøjelse af skatteansættelsen, tilsvarende beregnes fra 1. september i året efter indkomst­året. Når renten ved både forhøjelser og nedsættelser af skatteansættelsen beregnes fra samme tidspunkt, vil renterne udligne hinanden, hvis eksempelvis skatteansættelsen først forhøjes og derefter nedsættes igen. Dette er da også årsagen til, at terminen ved L 2012 1354 blev ændret til den 1. september, idet afregningen af restskat ved selvsamme lov blev fremrykket fra september, oktober og november til månederne august, september og oktober. Ændringen fik virkning for afregning af indkomstskatter fra og med indkomståret 2013. Se cirk 1998 156 kap. 4.1.2 om forrentning ved nedsættelse af skatteansæt­telser.

[(254)](#bookmark261) 3. pkt. er indsat ved L 2023 1565, og der er dermed skabt hjemmel for Skatteforvaltningen til at kunne beregne de yderligere renter, der skal bereg­nes, hvis udbetalingen forsinkes i forhold til den udbetalingsdag, der blev lagt til grund ved den automatiske renteberegning efter 2. pkt., af det samlede

beløb, der inklusive renter forventedes udbetalt denne dag. Der var tale om en lovfæstelse af Skatteforvaltningens hidtidige praksis med i sådanne sager at udbetale renters rente.

[(255)](#bookmark267) Indsat ved L 2023 1565 og indebærer, at Skatteforvaltningen har hjemmel til i skattepligtiges krav på udbetaling af nedsat restskat ved en ændret skat­teansættelse at modregne morarenter efter § 63, selv om der ikke er afgivet en særskilt modregningserklæring om en sådan modregning. Der var tale om en lovfæstelse af Skatteforvaltningens hidtidige modregningspraksis.

[(256)](#bookmark270) Der er således med L 2023 1565 skabt hjemmel for Skatteforvaltningen til at kunne beregne de yderligere renter, der skal beregnes, hvis udbetalingen forsinkes i forhold til den udbetalingsdag, der blev lagt til grund ved den automatiske renteberegning efter 2. pkt., af det samlede beløb, der inklusive renter forventedes udbetalt denne dag. Der var tale om en lovfæstelse af Skatteforvaltningens hidtidige praksis med i sådanne sager at udbetale renters rente.

[(257)](#bookmark268) Ophævet ved L 2022 832 som følge af den ved samme lov skete ændring af § 61, stk. 2, 3. pkt., der også omfatter restskat fastsat af Skatteforvaltningen ved taksation, da taksation netop foretages, fordi den skattepligtige ikke ret­tidigt har opfyldt sin oplysningspligt, jf. skattekontrollovens § 74. Bestem­melsen er på den baggrund anset for overflødig.

[(258)](#bookmark269) Grænsen for opkrævning af restskatter blev forhøjet fra kr. 100 til kr. 500 ved L 2012 1354 med virkning for afregning af indkomstskatter fra og med indkomståret 2013. Ved samme lov blev bagatelgrænsen for udbetaling af overskydende skat ophævet, hvilket indebærer, at alle overskydende skatter ned til 1 kr. udbetales med det samme. Beløbsgrænsen er inklusive tillæg og renter efter §§ 61-63. Det drejer sig om tillæg efter § 61, stk. 2, samt renter efter § 63. For skattepligtige, der på udbetalingstidspunktet ikke har en NemKonto, skal overskydende skatter overføres til entekontoen. Beløbet henstår på ventekontoen, indtil den skattepligtige opretter en NemKonto, hvortil beløbet kan udbetales.

Ved beregningen tillægges endvidere beløb vedrørende samme indkomstår, der ikke tidligere er opkrævet eller udbetalt.

[(259)](#bookmark271) Dermed skal lønmodtagere, der kan opnå dobbeltbeskatningslempelse i medfør af en dobbeltbeskatningsaftale, alligevel betale dansk forskudsskat af lønnen ved arbejde i udlandet.

[(260)](#bookmark277) Indsat ved L 2020 1521. Tilføjelsen af fristudskydelsesdirektivet til op- listningen af ændringer af bistandsdirektivet sikrer, at der stadig henvises til samtlige ændringer af direktivet. Ændringen er alene af teknisk karakter og ændrer ikke retstilstanden, idet det afgørende er, at det pågældende land er omfattet af direktivet eller OECD's og Europarådets bistandskonvention – ikke hvornår udvekslingen af oplysninger sker.

[(261)](#bookmark278) I forbindelse med erstatningssagerne mod sælgere af overskudsselskaber har det vist sig, at samspillet mellem de skatteretlige regler om forrentning ved en nedsættelse af skatteansættelsen og de obligationsretlige regler om forrentning ved betaling af pengekrav medførte en utilsigtet skævhed.

I selskabstømmersagerne gøres erstatningsansvar gældende mod sælgerne for det tab, som staten har lidt ved, at selskabets pålignede skatter ikke er blevet betalt, fordi selskabet er blevet solgt og tømt for de likvide midler, der skulle anvendes til betaling af skatten.

Erstatningsbeløbet forrentes i de såkaldte bruttoafregningssager med sædvan­lig procesrente fra sagens anlæg eller fra en måned efter tidspunktet for fremsættelse af rentepåkrav. Renten, deri øjeblikket udgør 8,20 pct. p.a., kan fradrages i den skattepligtige indkomst.

Ved en bruttoafregningssag forstås en sag, hvor selskabets midler blev overført til en ny konto for selskabet i købers pengeinstitut, hvorfra midlerne efter instruks fra køber udbetales til denne som led i finansieringen af købe­summen. Udvekslingen af købesummen og selskabets likvide midler skete normalt samtidigt og var gensidigt betinget.

I de såkaldte nettoafregningssager forrentes erstatningsbeløbet ikke med sædvanlig procesrente. I disse tilfælde opgøres erstatningskravet til de skyl­dige selskabsskatter inkl. renter i henhold til selskabsskatteloven. Disse renter beregnes af de skyldige selskabsskatter med 1 pct. pr. påbegyndt måned fra tidspunktet for selskabets skatteansættelse.

Ved en nettoafregningssag forstås en sag, hvor sælgeren selv har taget købe­summen af selskabets likvide midler og alene videresendt differencen mellem disse og købesummen til køberen.

Erstatningspligtige sælgere, der har betalt skat ved afståelsen af aktierne i selskabet, kan reducere afståelsesvederlaget med erstatningssummen mv., således at skatteansættelsen i afståelsesåret nedsættes. Efter hidtil gældende regler blev nedsat restskat forrentet med 1 pct. pr. påbegyndt måned fra for­faldsdagen for de hidtil opkrævede beløb, mens yderligere overskydende skat forrentes tilbage til den 1. oktober i året efter indkomståret. Denne rente skulle ikke medregnes til den skattepligtige indkomst.

De forskellige forrentningsregler medførte således, at det nedsatte skattebeløb blev forrentet højere og fra et tidligere tidspunkt end erstatningsbeløbet. Det havde bl.a. den konsekvens, at erstatningspligtige sælgere kunne modtage så store rentebeløb, at disse kunne få en skattenedsættelse inkl. rente, der oversteg erstatningen inkl. renter.

Sælgernes erstatningspligt medførte, at der fremkom to modsatrettede krav; statens krav på erstatning af tabte selskabsskatter og sælgers krav på nedsæt­telse af beskatningen ved afståelsen af aktierne i selskabet.

Når et erstatningsberettiget tab skal opgøres, vil man i almindelighed fradrage eventuelle fordele, som den skadelidte har fået ved den handling, som har medført tabet. I selskabstømmersagerne består statens fordel i, at sælger har betalt skat i forhold til den fulde afståelsessum i forbindelse med afståelsen af selskabet. Anvendtes almindelige erstatningsregler kunne denne fordel være fradraget allerede ved opgørelsen af erstatningskravet, således at kun restbeløbet kunne kræves erstattet.

Selv om et sådant modsatrettet krav ikke i obligationsretlig sammenhæng skal fradrages ved erstatningsopgørelsen, ville reglerne om modregning al­mindeligvis føre til, at kun forskellen mellem de to krav skulle betales, fordi en af parterne ville kræve modregning. Hvis to krav udspringer af samme retsforhold, foreligger der modregning mellem konnekse krav. Når der sker modregning mellem konnekse krav, har modregningen tilbagevirkende kraft til det tidspunkt, hvor modregningsbetingelserne er opfyldt, hvilket bl.a. har den konsekvens, at ingen af parterne kan kræve renter af deres krav fra dette tidspunkt.

Der er på den baggrund indsat en særlig bestemmelse i § 62 E, der medfører, at reglerne i § 62 A, stk. 3 og 4, om beregning af renter ved en nedsættelse af skatteansættelsen ikke finder anvendelse, når ansættelsen nedsættes som følge af, at den skattepligtige bliver forpligtet til at betale erstatning for tabte skatter, der er pålignet en anden skattepligtig.

Det angives i stedet i 2. pkt., at de skattebeløb, der efter ændring af skattean­sættelser skal tilbagebetales til den skattepligtige, forrentes med samme rente og for samme periode, som erstatningsbeløbet er forrentet. Hensigten hermed er, at forrentningen efter skat bliver den samme, som hvis der var foretaget modregning med konnekse krav.

For at sidestille sælgere i de sager, hvor erstatningsbeløbet forrentes med en procesrente, og sælgere i de sager, hvor forrentningen er indeholdt i erstat­ningsbeløbet, angives det i 3. pkt., at der i sidstnævnte tilfælde beregnes rente af det tilbagebetalte skattebeløb med samme rentesats og for samme periode, der er anvendt ved opgørelsen af erstatningsbeløbet.

I det tidsrum, der forløber, fra erstatningsbeløbet er betalt, og indtil ansættel­sesændringen gennemføres og udbetaling sker, beregnes rente af det nedsatte skattebeløb med rentesatsen i renteloven, jf. hertil 4. pkt. Det gælder også, hvis sælger undtagelsesvist ikke har svaret rente af erstatningsbeløbet, og dette heller ikke indeholder rente efter selskabsskatteloven.

Som bestemmelsen er formuleret, er det kun reglerne om beregning af rente i § 62 A, stk. 3 og 4, der ikke anvendes, når skatteansættelsen ændres. Det indebærer, at der i tilfælde af, at restskat nedsættes eller bortfalder, sker til­bagebetaling af den nedsatte restskat med tillæg efter § 61, stk. 2. Hvis der fremkommer overskydende skat eller yderligere overskydende skat, tilbage­betales beløbet med godtgørelse efter § 62, stk. 2. Det samlede skattebeløb, der forrentes efter § 62 E, er således det nedsatte skattebeløb inkl. eventuelt tillæg eller godtgørelse.

Formuleringen indebærer endvidere, at andre bestemmelser i § 62 A, stk. 3 og 4, anvendes på normal vis - herunder at der kan modregnes i eventuelle uforfaldne skatter mv., inden udbetaling af beløbet finder sted.

[(262)](#bookmark280) § 62 F vedrører tilfælde, hvor sælgere helt eller delvist får dækket erstat­ningsbeløbet hos deres rådgivere eller på anden måde får nedbragt erstatnings­beløbet - herunder de tilfælde, hvor sælgers forbehold for tilbagesøgning i tilfælde af ændret retspraksis bliver aktuelt.

I så fald skal sælgernes skatteansættelse i salgsåret ændres igen, dvs. forhøjes. Det kunne - med tidligere gældende renteberegningsregler - medføre nogle uhensigtsmæssige konsekvenser som følge af, at sælgerne ikke i alle tilfælde skulle tilbagelevere de modtagne renter i forbindelse med den første genop­tagelse (skattenedsættelsen), selv om denne blev »ført tilbage« i forbindelse med den anden ændring (skatteforhøjelsen).

Der er på den baggrund indført en særlig bestemmelse for erstatningspligtige sælgere mv. om tilbagebetaling af de renter, der er modtaget i forbindelse med skattenedsættelsen. Derved er der skabt hjemmel til at genopkræve renter, hvis sælgerens skatteansættelse efterfølgende forhøjes som følge af, at erstatningsforpligtelsen helt eller delvis nedbringes ved regres mv. Bestem­melsen omfatter både rente ved ændring af skat af særlig og almindelig ind­komst.

Ansættelsesændringerne følger de almindelige regler i § 62 A. Det betyder bl.a., at den skattepligtige - hvis der fremkommer en restskat eller yderligere restskat ved forhøjelsen - skal betale restskatten med tillæg efter § 61, stk. 2. Tilsvarende skal den skattepligtige tilbagebetale tidligere udbetalt oversky­dende skat, der nedsættes eller bortfalder ved forhøjelsen, med tillæg af godtgørelse efter § 62, stk. 2.

Den brede formulering medfører, at den skattepligtige skal tilbagebetale alle tidligere modtagne renter, i det omfang disse renter hidrører fra en skattened­sættelse som følge af, at den skattepligtige har betalt erstatning for statens tab på skatter. Bestemmelsen indebærer således også, at den skattepligtige skal tilbagebetale de renter, der blev beregnet fra erstatningsbeløbets indbe­taling til ansættelsesændringen og udbetalingen blev gennemført, jf. § 62 E, 4. pkt., i det omfang erstatningen er nedbragt ved regres mv.

Hvis de renter, der skal tilbagebetales, er modtaget i henhold til § 62 E, kan disse renter fradrages i den skattepligtige indkomst i henhold til skattelovgiv­ningens almindelige regler, jf. § 62 F, stk. 2. Det modsvarer, at disse renter tidligere vil være medregnet til den skattepligtige indkomst, jf. § 62 E ovenfor. Fra og med indkomståret 1998 blev der indført regler om forrentning, når skatteansættelsen forhøjes. For at undgå, at der i forbindelse med ansættelses­ændringen både beregnes rente af det forhøjede skattebeløb og genopkræves tidligere modtagne renter, bestemmes i stk. 3, at reglerne om forrentning, når skatteansættelsen forhøjes, ikke anvendes i disse tilfælde.

Se cirk 1998 156, kap. 5, 1.3.

[(263)](#bookmark272) Bestemmelsen indebærer, at der i de tilfælde, hvor en skattepligtig får nedsat sin almindelige indkomstskat og i sammenhæng hermed får forhøjet sin særlige indkomstskat, kun skal beregnes rente af det beløb, som nedsæt­telsen overstiger forhøjelsen med. Tilsvarende renteberegning i den situation, hvor den særlige indkomstskat nedsættes og den almindelige indkomstskat forhøjes. Hvis forhøjelsen af den ene skatteart overstiger nedsættelsen af den anden, beregnes ingen rente.

Hvis forhøjelsen overstiger nedsættelsen, skal den skattepligtige ikke betale rente, men vedkommende vil heller ikke modtage nogen rentegodtgørelse. Se cirk 1998 156, kap. 5, 2.

[(264)](#bookmark273) Se noten ad § 62, stk. 3, 2. pkt. I SKM 2008 523 LSR blev det statueret, at skatteyderen havde selvangivet korrekt og rettidigt for indkomståret. Som følge af en indberetningsfejl fik han fejlagtigt udbetalt et betydeligt beløb i overskydende skat. Skattemyndighederne var under disse omstændigheder ikke berettiget til renter af den således udbetalte overskydende skat efter kildeskattelovens regler, men havde alene krav på tilbagebetaling af den nettogevinst, klageren havde opnået ved at have beløbet indestående på sin bankkonto.

[(265)](#bookmark274) I SKM 2008 527 LSR blev det statueret, at en årsopgørelse, der ikke var i overensstemmelse med det selvangivne, var ugyldig. Der kunne ikke

opkræves morarenter af den restskat, der fremgik af denne årsopgørelse, uanset at klageren ved en efterfølgende årsopgørelse var kompenseret for disse renter.

[(266)](#bookmark275) Renter af denne bestemmelse opkræves til samme terminer som restskat­ten, jf. § 61, stk. 3-6. Hele morarentebeløbet anses dog for forfaldent til beta­ling samtidig med 1. rate af restskatten, hvilket har betydning i tilfælde, hvor der samtidig skal ske tilbagebetaling af f.eks. overskydende skat til den skattepligtige, idet der så kan ske modregning af hele morarentebeløbet i den overskydende skat. Se cirk 1988 135 pkt. 94 ff. I TfS 1999 43 Ø blev det antaget, at der for morarenter påløbet før henstand var hjemmel i § 63, stk. 1, til opkrævning af renterne, ligesom almindelige aftaleretlige grundsætninger gav grundlag for rentekrav. Der var ikke fradragsret for morarenterne efter ligningslovens § 17 A. Se også TfS 1999 954 Ø, der er omtalt i noten ad § 61 samt SKM 2003 42 H, der er omtalt i noterne til § 46, stk. 2.

[(267)](#bookmark276) Indsat ved L 2023 1565. Accessorisk forældede renter har skabt en række administrative udfordringer, hvilket skyldes, at morarenter efter § 63 ikke opkræves sammen med hovedkravet, men i stedet opkræves sammen med restskatten for det kalenderår, hvor renten påløber. Det rentebeløb, som opkræves på årsopgørelsen, kan således indeholde renter beregnet af rater fra flere forskellige indkomstår, og dermed bliver det vanskeligt præcist at udskille, hvilket rentebeløb der vedrører et konkret hovedkrav.

Med ændringen skal renter, der opkræves efter 2. pkt., med hensyn til foræl­delse, behandles som selvstændige hovedkrav, og disse renter kan derved ikke forældes accessorisk. Dette gælder både, mens de er under opkrævning hos Skatteforvaltningen, og mens de er under inddrivelse hos restanceinddri­velsesmyndigheden.

[(268)](#bookmark279) Ved L 2006 515 blev der indsat en ny § 64 b. Med nedlæggelsen af amtskommunerne blev de endnu ikke afregnede forskelsbeløb for 1989 og 1990 for amtskommunernes vedkommende overført til regionerne. Som konsekvens heraf er § 64 B indsat, som medfører, at § 64 A finder anvendelse påde forskelsbeløb vedrørende 1989 og 1990, der blev overført til regionerne 2007-01-01.

[(269)](#bookmark281) Medens de i lovens foregående afsnit opstillede regler alene finder anven­delse med hensyn til personer og dødsboer, finder den i dette afsnit omhand­lede indeholdelsesordning anvendelse på alle udbytter fra her i landet hjem­mehørende aktieselskaber mv., altså også når modtageren af udbyttet ikke er en person eller et dødsbo, men f.eks. et aktie- eller andelsselskab, og uanset om modtageren i øvrigt er skattepligtig her i landet. Efter § 2, stk. 1, nr. 6, er udenlandske personer og dødsboer skattepligtige af de i § 65 omhandlede aktieudbytter o.l.

Efter § 2, stk. 1, litra c, i lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. består der for udenlandske aktieselskaber mv. en lignende begrænset skat­tepligt med hensyn til udbytteindtægter.

Se ad § 2, stk. 1, nr. 6.

[(270)](#bookmark282) Indeholdelsen går forud for andre krav mod det pågældende udbytte, herunder modkrav fra den indeholdelsespligtige.

Der skal ikke indeholdes udbytteskat i udbytte, som et udenlandsk selskab modtager i det omfang udbyttet ikke er omfattet af skattepligten i selskabs­skattelovens § 2, stk. 1, litra c, jf. stk. 4, ligesom der ikke skal indeholdes skat i udbytte, der er skattefrit for modtageren ifølge ligningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 2 eller ligningslovens § 16 B, stk. 5, jf. stk. 5.

SKM 2013 604 SKAT: Skatteministeriet har ved en fejl ikke indbragt to kendelser fra Landsskatteretten, hvilket dog ikke udtryk for, at Skatteministe­riet har ændret opfattelse eller praksis på området. Kendelserne drejer sig om indeholdelse af kildeskat på udbytter i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og kildeskattelovens § 65.

Se hertil SKM 2012 26 LSR. Se desuden om problemstillingen SKM 2011 47 SR, SKM 2011 142 SR, SKM 2011 441 SR, SKM 2011 738 SR, SKM 2012 121 Ø, SKM 2012 246 SR, SKM 2012 320 SR, SKM 2012 592 SR, SKM 2012 631 SR, SKM 2014 737 SR, SKM 2014 741 samt SKM 2015 268 SR. Se endvidere Hans Severin Hansen i TfS 2011 537: »Det store hykleri – om »beneficial owner« sagerne samt Aage Michelsen i RR SM 2015 71: Kommentarer til udvalgte afgørelser.

I SKM 2016 281 H havde et udloddende selskab ikke godtgjort, at et udloddet udbytte var modtaget (oppebåret) af et udenlandsk moderselskab, som opfyldte kravene for, at udbyttet kunne fritages for udbytteskat. Det udloddende selskab havde som følge heraf forsømt en pligt til at indeholde udbytteskat, hvorfor selskabet var ansvarligt for betalingen af den ikke-indeholdte skat. Se hertil Anders Nørgaard Laursen i RR 2016 101.

I SKM 2021.304 Ø fastslog landsretten, at moderselskaber, der var hjemme­hørende henholdsvis på Cypern og i Luxembourg, i medfør af selskabsskat­telovens § 2, stk. 1, litra c) var skattepligtige af udbytter fra deres danske datterselskaber, idet der hverken efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Danmark og henholdsvis Cy­pern og Luxembourg skulle ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi der forelå misbrug af direktivet og overenskomsterne. Datterselskabernes indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse, blev afvist. Datterselskabet i sag B-1980-12 var ansvarlig for den manglende indeholdelse af udbytteskat. For så vidt angår den ene af de to udbytteudlodninger fra selskabet i sag B-1980-12, fandt landsretten dog, at det hverken forelå misbrug af den dansk-cypriotiske dobbeltbeskatningsoverenskomst eller moder-/dat- terselskabsdirektivet, hvorfor denne udbytteudlodning ikke var skattepligtig efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c).

I SKM 2022.416 V fandtes moderselskaber, der var hjemmehørende i hen­holdsvis Sverige og Luxembourg, i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra d) skattepligtige af renter, som moderselskaberne havde oppebåret på lån ydet til deres danske datterselskaber. Der skulle hverken efter rente- /royaltydirektivet eller den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst hen­holdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxem­bourg ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, da der forelå misbrug, og da moderselskaberne ikke kunne anses for retmæssige ejere af renterne i direktivets og overenskomsternes forstand. Datterselskabernes indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse, blev afvist. Datterselska­berne var ansvarlige for den manglende indeholdelse af renteskat i medfør af § 69, stk. 1. Datterselskabet i sag BS-30/2021-VLR fik ikke medhold i sine subsidiære påstande om delvis nedsættelse af kildeskattekravet og hjemvisning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, som selskabet støttede på et an­bringende om, at de bagvedliggende investorer i kapitalfondene på Y2-by, som ejede det luxembourgske moderselskab, skulle anses for de retmæssige ejere af de omhandlede renter. Afgørelsen er anket til Højesteret.

I SKM 2022.469 Ø fandtes et luxembourgsk moderselskab i medfør af sel­skabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c), skattepligtig af udbytte udloddet af dets danske datterselskab, idet der hverken efter moder-/datterselskabsdirektivet eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Luxembourg skulle ske nedsættelse af eller fritagelse for kildeskatten, fordi der forelå misbrug af direktivet, og fordi det luxembourgske selskab ikke kunne anses som retmæssig ejer af udbyttet i overenskomstens artikel 10, stk. 2’s forstand. Den omstændighed, at koncernen ifølge datterselskabet som et alternativ til den skete udlodning kunne have foretaget en likvidation af selskabet i medfør af dagældende anpartsselskabslovs § 59, og likvidationsprovenuet herfra kunne være udloddet skattefrit til moderselskabet, kunne ikke føre til, at der ikke forelå misbrug. Datterselskabets indsigelse om, at der skulle være tale om en praksisskærpelse, blev afvist. Datterselskabet var ansvarligt for den manglende indeholdelse af udbytteskat i medfør af kildeskattelovens § 69, stk. 1. Dommen er anket til Højesteret.

Om beneficial owner, se bl.a. Niels Winther-Sørensen i SR skat 2019.174 og samme i SR skat 2021.164. Om baggrunden for problemstillingens opståen henvises til Hans Severin Hansen i TfS 2011, 537.

[(271)](#bookmark283) Ved L 2021 1181 blev stk. 12 ophævet, hvorefter de hidtidige stk. 13 og 14 blev til stk. 12 og 13.

Med L 2022 832 har man ønsket at tydeliggøre, at reglen i stk. 13, ikke skal ses som en undtagelse til reglen i stk. 1, men derimod en undtagelse til reglen i stk. 12. Indholdet af stk. 13 er således, at reglen i stk. 12 om indeholdelse med 44 pct. ikke finder anvendelse under de i stk. 13 angivne betingelser. Konsekvensen er, at det i stedet er reglen i stk. 1, der finder anvendelse, og dermed, at der som udgangspunkt skal indeholdes 27 pct. i udbyttekildeskat.

[(272)](#bookmark284) Forfaldstidspunktet er tidspunktet for generalforsamlingens beslutning om at købe aktierne, jf. TfS 1989 596 SD. Ved nedsættelse af en aktiekapital opstår indeholdelsespligten også på tidspunktet for generalforsamlingens beslutning om kapitalnedsættelsen, jf. TfS 1990 263 SKM og hertil Ole Bjørn i SR-Skat 1990 211 f. 2. pkt. er nyaffattet ved L 2018 1130 som følge af en justering af ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1.

I TfS 1997 274 Ø blev et selskab anset for pligtigt til at betale morarenter af for sent indbetalt udbytteskat efter § 65, stk. 1, uanset at der var meddelt dispensation efter den dagældende ligningslov § 16 b, stk. 5. Der var ikke grundlag for at fastslå, at morarentekravet var stridende mod forvaltningsret­lige lighedsprincipper. Se tilsvarende domme i TfS 1999 226 H og TfS 1999 227 H.

I SKM 2002 678 Ø gav et flertal af landsrettens dommere et selskab medhold i, at det kunne støtte ret på en fejlagtig tilkendegivelse om, at der ikke skulle indeholdes udbytteskat i et tilfælde, hvor 4 aktionærer havde solgt egne aktier til selskabet, og hvor der var opnået dispensation for udbyttebeskatningen efter ligningslovens § 16 B, stk. 1. Landsretten lagde vægt på, at selskabet ved ansøgningen om dispensation havde oplyst sagen tilstrækkeligt, og at det ikke for selskabet måtte fremstå som åbenbart, at afgørelsen vedrørende spørgsmålet om indeholdelse af udbytteskat var forkert. Landsretten bemær­kede i øvrigt, at sagen reelt drejede sig om skattemyndighedernes krav på morarenter som følge af, at indeholdelsespligten ikke var iagttaget, jf. § 63, 2. pkt.

[(273)](#bookmark287) Såfremt der opnås dispensation fra udbyttebeskatningen bortfalder pligten til at indeholde udbytteskat, jf. hertil TfS 1992 181 Min. Ordlyden af 3. pkt. er ændret ved L 2018 1130, uden at der derved er tilsigtet ændringer i, hvad der skal henregnes til udbytte ifølge bestemmelsen.

[(274)](#bookmark288) SKAT har i 2006 udsendt en meddelelse om selskabers modregning af indeholdt udbytteskat i indkomstskatten. Meddelelsen er en genudsendelse af TScirk 2005 25 med en præcisering vedrørende sambeskattede selskaber, jf. SKM 2006 288 SKAT.

Se endvidere bkg 2021 2104.

[(275)](#bookmark290) Jf. bkg 2021 2104.

[(276)](#bookmark291) Der skal således ikke indeholdes skat i udbytte til et moderselskab i ud­landet, hvis moderselskabet har hjemsted i et EU-land eller er beliggende i en stat med hvem Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c. MedL 2020 813 er det præciseret, at bestemmelsen alene vedrører udbytte fra danske selskaber som nævnt i kildeskattelovens stk. 1. Bestemmelsen omfatter dermed hverken udbytte fra investeringsinstitutter med minimumsbeskatning eller investeringsselskaber. Skattemyndighederne har i de senere år rejst et stort antal sager mod danske selskaber, der har udloddet udbytte til deres moderselskaber, der er hjemme­hørende i andre EU-lande eller lande, med hvilke Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er i den forbindelse gjort gældende, at de pågældende moderselskaber er såkaldte »gennemstrømningsselskaber«, fordi de modtagne beløb er videreført til koncernselskaber i skattelylande. Synspunktet er herefter, at moderselskaberne ikke er »beneficial owner« af de modtagne udbytter eller renter, og at de danske datterselskaber derfor burde have indeholdt kildeskat i forbindelse med udbetalingen, og at de danske selskaber hæfter for betalingen af skatten. I SKM 2012 121 Ø havde SKAT anset et luxembourgsk moderselskab for et »gennemstrømningssel­skab«, således at moderselskabet ikke var »retmæssig ejer« af et modtaget udbytte. Landsretten fandt, at begrebet retmæssig ejer så vidt muligt skulle fortolkes i overensstemmelse med den internationale forståelse, der er kommet til udtryk i blandt andet kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, li­gesom landsretten tiltrådte, at ændringerne i 2003-kommentarerne havde karakter af præciseringer, der kunne inddrages ved fortolkningen af begrebet retmæssig ejer. Landsretten fandt videre, at et holdingselskab kun kunne frakendes status som retmæssig ejer, hvis ejeren/ejerne udøvede en kontrol med selskabet, som lå ud over den planlægning og styring på koncernplan, som sædvanligvis forekom i internationale koncerner, og hvis det pågældende selskab var indskudt som et mellemled med henblik på, at den/de bagvedlig­gende ejere kunne opnå fordele i henhold til en dobbeltbeskatningsove-

renskomst, som ikke ville kunne opnås af ejeren/ejerne direkte. I den forelig­gende sag, hvor det af det danske selskab udbetalte udbytte ikke var ført vi­dere til den/de bagvedliggende ejere, men derimod var tilbageført som et lån til det danske selskab, måtte det luxembourgske selskab efter landsrettens opfattelse anses for retmæssig ejer, således at selskabet ikke var skattepligtigt med hensyn til udbytte, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, og art. 10, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Luxembourg. Landsskatte­retten nående til et tilsvarende resultat i SKM 2012 26. Se endvidere SKM 2011 47 SR, SKM 2011 142 SR, SKM 2011 441 SR, SKM 2011 738 SR, SKM 2012 121 Ø, SKM 2012 246 SR, SKM 2012 320 SR, SKM 2012 592 SR, SKM 2012 631 SR, SKM 2014 737 SR, SKM 2014 741 samt SKM 2015 268 SR.

Ved L 2023 1563 er der med virkning fra 2024-01-01 indsat et 2. pkt. i stk. 4. Indføjelsen indebærer, at der ved udbytteudlodningen skal indeholdes en udbytteskat på 27 pct., selv om reglerne i øvrigt er udformet således, at der ikke skal indeholdes udbytteskat ved udlodning af datterselskabsudbytter. Et udenlandsk selskab, som måtte anse sig for berettiget til skattefrihed af modtagne datterselskabsudbytter, vil derfor skulle indsende en anmodning til Skatteforvaltningen om tilbagebetaling af den indeholdte udbyttekildeskat. Skattefriheden er herefter betinget af, at både det konkrete udbyttemodtagende selskab og de konkrete deltagere i sel- skabet opfylder en række betingelser, som kan indebære et vist element af vurdering, hvilket kan øge risikoen for, at der fejlagtigt er undladt indeholdelse af kildeskat, i tilfælde hvor der burde have været indeholdt kildeskat.

I SKM 2015 397 Ø fandt Landsretten det ikke godtgjort, at et dansk datter­selskab rent faktisk havde udloddet udbytte til sit moderselskab i Luxembourg. Udbyttet fremgik ikke af moderselskabets årsregnskab. Landsretten lagde til grund, at det danske datterselskab havde udloddet udbyttet til anden side end moderselskabet, hvorfor datterselskabet ikke var fritaget for indeholdelse af udbytteskat, jf. § 65, stk. 4, jf. selskabslovens § 2, stk. 1, litra c. Datterselska­bet var endvidere ansvarlig for betaling af den ikke-indeholdte kildeskat, jf. § 69, stk. 1. Skatteministeriet havde subsidiært gjort gældende, at modersel­skabet ikke var udbyttets retmæssige ejer (»beneficial owner«), men derimod blot et gennemstrømningsselskab, og at datterselskabet også af den grund ikke var fritaget for indeholdelse af udbytteskat, men det synspunkt havde landsretten altså ikke anledning til at tage stilling til.

I SKM 2022.266 LSR havde skattemyndighederne ikke imødekommet kla­gerens anmodning om refusion af udbytteskat på 15%. Landsskatteretten fandt, at klageren måtte sidestilles med et hjemmehørende investeringsselskab, der ikke har valgt beskatning efter ligningslovens § 16 C. Landsskatteretten bemærkede, at en række formelle og materielle betingelser skal være opfyldt for at blive omfattet af ligningslovens § 16 C. Klageren havde ikke anmodet om at blive beskattet efter ligningslovens § 16 C, ligesom klageren ikke havde opgjort en minimumsindkomst efter bestemmelsen. Det var endvidere ikke godtgjort, at klagerens indkomst var beskattet hos medlemmerne i lig­ningslovens § 16 C´s forstand. Det fandtes således ikke godtgjort, at klageren, herunder særligt med hensyn til opgørelse og beskatning af udbytte, virkede på samme måde og under de samme regler som en dansk investeringsforening. Landsskatteretten fandt herefter, at klageren ikke kunne kvalificeres som udloddende i ligningslovens § 16 C´s forstand. Landsskatteretten henviste til Østre Landsrets dom, gengivet i SKM2019.383.ØLR. Den af repræsentan­ten påberåbte dom fra EU-Domstolens i sag C-156/17 (Köln-Aktienfonds Deka) kunne ikke føre til et andet resultat. Sammenfattende fandt Landsskat­teretten, at klageren ikke havde krav på tilbagebetaling af de resterede 15 pct. udbytteskat, hvorfor skattemyndighedernes afgørelse blev stadfæstet.

[(277) Æ](#bookmark293)ndret ved L 2013 792 som følge af nedsættelsen af selskabsskattepro­centen til 22. Indeholdelsesprocenten på 22 gælder fra og med indkomståret 2014, uanset at nedsættelsen af selskabsskatteprocenten først er fuldt indfaset i 2016. Baggrunden herfor er, at der er tale om en foreløbig skat, som fragår i den samlede beregnede skat på selskabets årsopgørelse.

[(278)](#bookmark296) 2. pkt. er ændret ved L 2024 1691. Det er en forudsætning for, at der kan undlades at indeholde udbyttekildeskat af udbytter af skattefrie porteføljeakti­er, at der er fastsat regler om nødvendig dokumentation. Der vil således først

kunne undlades en indeholdelse af udbyttekildeskat, når der er gennemført en ændring af§ 32 a i kildeskattebekendtgørelsen. Der vil således med denne bestemmelse skulle gives adgang til undladelse af indeholdelse af udbyttekil­deskat, hvor udbyttet betales til aktionærer, der er skattepligtige efter selskabs­skattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2j og3 a-5 b, eller § 2, stk. 1, litra a, aktionærer, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, hvor der er tale om en forening m.v., hvis midler ikke ifølge vedtægter el.lign. udeluk­kende kan anvendes til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, og aktionærer, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, idet reglerne i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 3, finder tilsvarende anvendelse for fonde m.v. omfattet af fondsbeskatningsloven.

[(279) Æ](#bookmark297)ndret ved hhv. L 2021 1179 og L 2021 1181. Ændringen var begrundet i udvidelsen af skattepligten for investeringsinstitutter med minimumsbeskat­ning, hvorefter alle danske investeringsinstitutter med minimumsbeskatning er skattepligtige af udbytter fra danske aktier, og som følge heraf skal betale en skat på 15 pct. heraf.

[(280)](#bookmark298) Indsat ved L 2021 1179 med det formål at tilvejebringe en EU-retlig til­pasning ved at fjerne den hidtidige forskelsbehandling mellem danske og udenlandske foreninger m.v., der er i strid med EU-traktatens bestemmelser omde frie bevægeligheder. Herefter er også danske foreninger m.v. skatteplig­tige af udbytte fra danske aktier,

[(281)](#bookmark299) Skatteministeren har ved bkg 2021 2104 om kildeskat fastsat de nærmere regler vedrørende den dokumentation, der skal foreligge for at indeholdelse med 22 procent kan finde sted. Herefter kan selskaber m.v., eller den, der på disses vegne administrerer udbytteordningen, indeholde 22 procent i udbyt­teskat af udbytte til aktionærer, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1 eller efter fondsbeskatningsloven. For at indeholdelse med 22 procent kan finde sted, skal aktionæren enten 1) være medtaget på en database offent­liggjort af Skatteforvaltningen på internettet, 2) have betegnelsen A/S eller ApS i sit officielle navn eller 3) have afleveret en bekræftelse fra Skattefor­valtningen om at være omfattet af de nævnte bestemmelser. Hvis der for en aktionær, som opfylder kriterierne for indeholdelse med 22 procent, er inde­holdt 27 procent, kan aktionæren få tilbagebetalt den overskydende udbyt­teskat hos Skatteforvaltningen. Anmodning om tilbagebetaling skal være Skatteforvaltningen i hænde senest to måneder fra tidspunktet for vedtagelsen af udlodningen. Ved L 2014 1375 blev skatteministeren givet en tilsvarende bemyndigelse for indeholdelse med 15,4 procent.

Ændret ved L 2022 832. Herefter gælder kravet om, at der ved fastsættelse af nærmere regler om dokumentation for, at der kan ske indeholdelse med en lavere sats end 27 pct., tillige skal indgå regler om offentliggørelse af en database, ikke i forhold til reglen om indeholdelse med 15,4 pct. af udbytte af skattefri porteføljeaktier.

[(282)](#bookmark300) Stk. 7 blev ændret ved L 2012 433 med virkning fra 2013-01-01 og igen ved L 2016 652 med virkning fra 2016-07-01. Bestemmelsen fastslår den almindelige hovedregel, at der skal indeholdes 27 pct. i udbytteskat af det samlede udbytte og de samlede afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B fra investeringsinstituttet. Med det samlede udbytte menes minimums­indkomsten og eventuelle merbeløb (frivillig udlodning). Det er ikke et krav, at udbyttet rent faktisk udbetales. Bestemmelsen er yderligere ændret ved L 2020 813, hvor henvisningen til ligningslovens § 16 C er erstattet af en hen­visning til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 c.

Med loven er der i stk. 7 og 9 tilvejebragt hjemmel til at pålægge investerings­institutter et krav om indeholdelse af kildeskat i de afståelsessummer, der skal beskattes som udbytte efter ligningslovens § 16 B, stk. 2, nr. 4. Uden krav om indeholdelse af kildeskat i forhold til de afståelsessummer, der skal beskattes som udbytte, var det således ikke muligt at sikre beskatningen af udenlandske investorer fuldt ud, da beskatningen vil være afhængig af, at den udenlandske investor selv selvangiver og betaler skatten.

[(283)](#bookmark306) Stk. 8 er i vidt omfang ændret ved L 2021 1181 som følge af den ved denne lov skete udvidelse af skattepligten for investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, hvorefter alle danske investeringsinstitutter med minimumsbeskatning er skattepligtige af udbytter fra danske aktier og som følge heraf skal betale en skat på 15 pct. heraf. Stk. 8 er desuden ændret ved

L 2023 1563 med virkning fra 2024-01-01. Ændringen har betydet, at inve­steringsinstitutter med minimumsbeskatning, der har investereret i disse hy­bride udstedelser, og som i øvrigt opfylder betingelserne for at være et rent obligationsbaseret institut, ikke skal indeholde udbytteskat af udlodninger (f.eks. den opgjorte minimumsindkomst). Da der ikke er begrænset skattepligt til Danmark af udlodninger fra danske investeringsinstitutter, indebærer æn­dringen, at der for udlændinge, der har investeret i obligationsbaserede inve­steringsinstitutter med minimumsbeskat- ning med investeringer i de omhand­lede hybride udstedelser, ikke skal ske tilbagesøgning af for meget indeholdt udbytteskat.

[(284)](#bookmark289) 2. pkt er indsat ved L 2020 813.

[(285)](#bookmark292) I SKM 2012 6 fastslog Skatterådet, at aktierne i et investeringsselskab var omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19. Det blev fastslået, at selskabet ikke skal indeholde kildeskat, hvis en aktionær sælger aktier i sel­skabet tilbage til selskabet (salg til udstedende selskab). Det blev endvidere fastslået, at udenlandske selskaber og/eller udenlandske fysiske personer ikke er begrænset skattepligtige til Danmark ved salg af aktier i selskabet tilbage til selskabet (salg til udstedende selskab).

Ændret ved 2020 813. Henvisningen til stk. 6 betyder, at investeringsselskabet alene skal indeholde 22 pct. i udbytteskat, når modtageren er et dansk selskab m.v. Henvisningen til stk. 10 betyder, at der ikke skal indeholdes udbytteskat af udbytte af egne aktier.

[(286)](#bookmark294) En dansk kontoførende investeringsforening er omfattet af selskabsskat­telovens § 1, stk. 1, nr. 6. Foreningen betaler kun skat, hvis den driver er­hvervsmæssig virksomhed. Da kontoførende investeringsforeningers handel med værdipapirer ikke anses for erhvervsmæssig virksomhed, er kontoførende investeringsforeninger reelt skattefri. I stedet beskattes medlemmerne af den kontoførende investeringsforening efter reglerne i lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger.

Hvor en kontoførende investeringsforening har investereret i et dansk selskab, i et dansk investeringsselskab eller et dansk investeringsinstitut med mini­mumsbeskatning, vil det pågældende selskab m.v. ved udlodning af udbytte til den kontoførende investeringsforening som udgangspunkt skulle indeholde en udbytteskat på 27 pct., jf. § 65, stk. 1, 7 og 9. I og med at kontoførende investeringsforeninger er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, skal de udbytteudloddende selskaber m.v. dog efter reglerne i § 65, stk. 6, alene indeholde 22 pct. i udbytteskat til kontoførende investeringsforeninger. Bestemmelsen finder anvendelse for kontoførende investeringsforeninger uden udbyttefrikort - se nedenfor.

Ifølge § 65, stk. 3, kan der dog fastsættes regler om, at der ikke skal indehol­des udbytteskat i udbytte, der er skattefrit for modtageren. Denne bemyndi­gelse er udnyttet ved bkg 2021 2104. Foreninger m.v. omfattet af selskabs­skattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, er efter bekendtgørelsens § 31, stk. 2, nr. 1, fritaget for udbytteskat. I konsekvens heraf skal der dermed ikke indeholdes udbytteskat i udbytte fra danske selskaber m.v., der erhverves af kontoførende investeringsforeninger, som foreviser et udbyttefrikort.

Det er imidlertid muligt, at den kontoførende investeringsforenings medlem­mer skal betale udbytteskat af det modtagne udbytte. Det er derfor i § 65, stk. 11, fastsat, at den kontoførende investeringsforening, hvor der som følge af et udstedt udbyttefrikort ikke er indeholdt udbytteskat i det modtagne ud­bytte, selv skal indeholde udbytteskat i forhold til medlemmerne.

Det følger på den baggrund af § 65, stk. 11, 1. pkt., at en kontoførende inve­steringsforening, som erhverver ret til udbytte, hvori der efter regler, som er fastsat i medfør af § 65, stk. 3, ikke er indeholdt udbytteskat, eller hvori der indeholdes udbytteskat efter § 65, stk. 6, 1. pkt., medmindre andet følger af § 65, stk. 2, 4, 5, 8 eller 10, eller af regler, der er fastsat i medfør af § 65, stk. 3, skal indeholde den udestående udbytteskat i beløbet efter reglerne i § 65, stk. 1, 7 eller 9.

Det vil sige, at den kontoførende investeringsforening selv vil skulle indeholde en eventuelt udestående udbytteskat i forhold til medlemmerne, både i den situation, hvor den kontoførende investeringsforening som følge af et udbyt­tefrikort ikke har betalt udbytteskat og i den situation, hvor den kontoførende

investeringsforening ikke har forevist et udbyttefrikort og derfor har fået in­deholdt en udbytteskat på 22 pct.

Den kontoførende investeringsforening vil herefter skulle indeholde en yderligere udbytteskat på 5 pct. af den modtagne bruttoudlodning i forhold til medlemmer, der skal betale 27 pct. i udbytteskat, i de situationer, hvor der er indeholdt 22 pct. i udbytteskat i udbytte betalt til investeringsforeningen.

[(287)](#bookmark295) Indsat ved L 2021 788. De i ligningslovens § 5 H, stk. 2 oplistede lande er de, som er på EU's sortliste over skattely. Ændringen skal ses i sammen­hæng med en ved samme lov skete ændring af § 2, stk. 11, hvorefter fysiske personer og selskaber m.v. i de omhandlede tilfælde fremover vil skulle be­tale en endelig skat på 44 pct. af udbyttet. De af bestemmelsen omfattede stater er Amerikansk Samoa, Anguilla, Barbados, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellerne, De Amerikanske Jomfruøer og Vanuatu. Disse stater er 11 af de 12 lande, der aktuelt er på EU's sortliste over skattely. Trinidad og Tobago er ligeledes på sortlisten, men det vil ikke være muligt at gennem­føre de foreslåede defensive foranstaltninger i tilfælde, hvor udbyttemodta­geren er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i Trini­dad og Tobago, før den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst er opsagt og ikke længere kan påberåbes.

Pligten til at indeholde 44 pct. af udbytte af hovedaktionæraktier, dattersel­skabsaktier og koncernselskabsaktier vil omfatte tilfælde, hvor udbyttemod­tageren enten er skattemæssigt hjemmehørende eller er registreret efter reg­lerne i et af de omfattede lande. Hvis udbyttemodtageren er registreret efter reglerne i et af disse lande, skal det udbyttegivende selskab indeholde 44 pct. af de omhandlede udbytter, selv om modtageren er en enhed, der hverken i registreringslandet eller efter dansk ret kan anses for et selvstændigt skattesub­jekt, fordi modtageren f.eks. er et kommanditselskab eller en lignende delta- gerbeskattet enhed.

[(288)](#bookmark301) Indsat ved L 2021 788. Det udbyttegivende selskab skal herefter tillige indeholde 44 pct. af udbytte af hovedaktionæraktier, datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier i tilfælde, hvor udbyttemodtageren ikke er skattemæs­sigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i et af de omfattede lande, hvis udbyttemodtageren ikke er udbyttets retmæssige ejer, og udbyttet videre­føres til en modtager, der er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i et af de pågældende lande. Henvisningen til, at udbyttemod­tageren ikke skal være udbyttets retmæssige ejer, indebærer, at bestemmelsen finder anvendelse i tilfælde, hvor det på forhånd ligger fast, at udbyttet er bestemt til at skulle "strømme igennem" til en modtager i et af de omfattede lande.

[(289)](#bookmark302) Ved L 2021 1181 blev stk. 12 ophævet, hvorefter de hidtidige stk. 13 og 14 blev til stk. 12 og 13. Henvisningen til stk. 13 skulle herefter rettelig være til stk. 12, men det er endnu ikke blevet konsekvensrettet ved lov.

[(290)](#bookmark303) Indsat ved L 2021 788. Undtagelsen vil omfatte tilfælde, hvor en juridisk person er registreret i et af de omfattede lande på EU's sortliste over skattely, men er skattemæssigt hjemmehørende i en EU- eller EØS-medlemsstat eller i en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Derud­over vil det omfatte tilfælde, hvor et udbytte fra en modtager i et afde omfat­tede lande på EU’s sortliste over skattely er videreført til en fysisk eller juridisk person, der er udbyttets retmæssige ejer, og som er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har ind­gået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Hvis det indeholdelsespligtige selskab ikke opfylder betingelserne i bestem­melsen, og selskabet ikke har opfyldt pligten til at indeholde udbytteskat med 44 pct. eller har indeholdt udbytteskat med et for lavt beløb, vil selskabet ifølge § 69, stk. 1, hæfte over for det offentlige for betaling af det manglende beløb, medmindre det godtgøres, at selskabet ikke har udvist forsømmelighed ved iagttagelse af bestemmelserne.

[(291)](#bookmark304) Se note ad § 2, stk. 1, nr. 6. Indeholdelsesprocenten blev ændret fra 28 pct. til 27 pct. ved L 2009 459 med virkning fra 2012-01-01. Ved L 2016 652 blev formuleringen af bestemmelsen ændret som følge af den ved samme lov skete nedsættelse af indkomstskattesatsen for begrænset skattepligtige selskaber i selskabsskattelovens § 2, stk. 3, til 22 pct. Der var således tale om konsekvensændring, der indebærer, at beskatningssatserne i bestemmelsen

svarer til de udbytteindkomstskattesatser, der gælder for begrænset skatteplig­tige selskaber, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 3, og begrænset skattepligtige fysiske personer, jf. § 2, stk. 6. Bestemmelsen er yderligere ændret ved L 2020 1835 som følge af en ændret struktur i lovens § 2.

[(292)](#bookmark305) Bestemmelsen svarer til bestemmelsen i virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 5, der alene gælder for fuldt skattepligtige personer og dødsboer. Med bestemmelsen gælder samme regler for begrænset skattepligtige personer og dødsboer. Se noten til § 65 A, stk. 1.

[(293)](#bookmark307) Reglerne om arbejdsudleje gælder tillige for selskaber.

[(294)](#bookmark308) Der skal ikke indeholdes royaltyskat, når modtagerne er fuldt skatteplig­tige i Danmark. De skattepligtige royaltyindtægter er begrænset til alene at omfatte vederlag for anvendelsen af eller udnyttelsen af industrielle, kom­mercielle eller videnskabelige immaterialrettigheder, jf. nærmere formulerin­gen i § 65 C, stk. 4. Se SU 2001 251: Arne Møllin Ottosen og Jørn Vester- gaard-Jensen »Den skatteretlige kvalifikation af betalinger for grænseover­skridende aktiviteter på internet«.

[(295)](#bookmark309) Der skal ikke indeholdes royaltyskat, når modtagerne er fuldt skatteplig­tige i Danmark. De skattepligtige royaltyindtægter er begrænset til alene at omfatte vederlag for anvendelsen af eller udnyttelsen af industrielle, kom­mercielle eller videnskabelige immaterialrettigheder, jf. nærmere formulerin­gen i § 65 C, stk. 4. Se SU 2001 251: Arne Møllin Ottosen og Jørn Vester- gaard-Jensen »Den skatteretlige kvalifikation af betalinger for grænseover­skridende aktiviteter på internet«.

[(296)](#bookmark310) Ved L 2015 202 blev satsen for royaltyskat nedsat fra 25 pct. til 22 pct. med virkning for udbetalinger af royalty foretaget 2015-03-01 eller senere.

[(297)](#bookmark311) Se bkg 2005 1442 om indeholdelse af udbytteskat og royaltyskat.

Ifølge OECD-modelaftalens art. 12, stk. 1, tilfalder beskatningsretten til royalties ubetinget domicillandet. Det samme gælder i henhold til de fleste af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Alligevel åbner stk. 2 mulighed for at skatteministeren kan bestemme, at der ikke skal indeholdes royaltyskat, eller at der kun skal foretages indeholdelse med en lavere sats end 22 pct., hvor royaltymodtageren er hjemmehørende i en stat, som Danmark har indgået dobbeltbeskatningsaftale med, og det heri er aftalt, at royalties fra Danmark ikke kan beskattes eller kun beskattes med en sats, der er lavere end 22 pct.

[(298)](#bookmark313) Se noten til § 65 C, stk. 1, 1. pkt.

[(299)](#bookmark313) Se noten til § 65 C, stk. 2.

[(300)](#bookmark315) Jf. note ad stk. 1. Se hertil Troels Bredahl Jørgensen, SU 2000/10 258 samt Jørn Vestergaard-Jensen og Albert Kusk, TfS 2000 649.

[(301)](#bookmark316) Se noten til § 65, stk. 1.

I SKM 2013 4 H fastslog Højesteret, at beskatning af rentebetalinger til udenlandsk moderselskab ikke forudsatte, at det danske debitorselskab havde fradragsret for renten.

[(302)](#bookmark318) Se noten til § 65D, stk. 1.

[(303)](#bookmark312) Udbytteskatten indbetales til told- og skatteforvaltningen, jf. bkg 2021 2104, kap. 9. Se TfS 1997 274 Ø, TfS 1999 226 H og TfS 1999 227 H, der er omtalt i noten til § 65, stk. 1, samt SKM 2002 678 Ø, som er refereret i noterne ad § 65 A, stk. 1.

Udbytteskatten og royaltyskatten skal herefter senest indbetales samtidig med A-skatten i månederne efter vedtagelsen af udlodningen henholdsvis udbetalingen af royalty.

[(304)](#bookmark319) Se noten til § 65, stk. 1.

[(305)](#bookmark314) Se noten til § 66, stk. 2, 2. pkt.

[(306)](#bookmark317) Se noten til § 66, stk. 2, 2. pkt.

3. pkt er ændret ved L 2024 333. Herefter skal de personer og selskaber, der er omfattet af kredsen af indeholdelsespligtige i forhold til royaltyskat, ind­sende angivelse ved udbetaling eller godskrivning af royalty til udenlandske modtagere, uanset om der er indeholdt royaltyskat ved udbetalingen eller godskrivningen eller ej. Den omfattede kreds af angivelsespligtige personer og selskaber m.v. er personer, dødsboer, selskaber, fonde, foreninger, institu­tioner m.v., der foretager udbetaling eller godskrivning af royalty til begrænset skattepligtige, og som har hjemting her i landet. Hvis den, for hvis regning udbetaling eller godskrivning af royalty foretages, ikke har hjemting her i

landet, og udbetalingen eller godskrivningen foretages af en anden, der har hjemting her i landet, er denne anden omfattet af kredsen af angivelsespligtige personer.

[(307)](#bookmark320) Modregningen i indkomstskatten er dermed udskudt med 1 år. Som følge af det heraf følgende likviditetstab for selskaber, foreninger og fonde mv., er det bestemt, at udbytteskatten indarbejdes i acontoskattesystemet, således at udbytteskatten indgår i tillægsberegningen ved slutskatteopgørelsen. Sel­skaber, foreninger og fonde mv. kan på den baggrund nedsætte deres frivillige acontobetalinger, hvorved de opnår en likviditetsgevinst.

I TfS 2005 451 TSS tiltrådte told- og skattestyrelsen, at indeholdt udbytteskat anses for en a conto skat, der modregnes i beregnet indkomstskat før bereg­ning af restskattetillæg, jf. hertil Bjarne Gimsing og Anders Harzberg, TfS 2005 453 (»Underkendelse af administrativ praksis for modregning af inde­holdt udbytteskat for selskaber«).

SKM 2006 288 SKAT: Meddelelsen er en genudsendelse af det tidligere Told- og Skattestyrelsens cirkulære 2005-25 med en præcisering vedrørende sambeskattede selskaber.

[(308)](#bookmark321) Kun hvor udbyttemodtageren er undtaget fra enhver skattepligt her i landet, herunder også fra den af § 2, stk. 1, nr. 6, følgende skattepligt, finder bestemmelsen om tilbagebetaling af udbytteskatten anvendelse. Bestemmelsen vil således gælde for de af § 3, stk. 1, omfattede personer og dødsboer. End­videre vil bestemmelsen gælde for de af selskabsskatteloven § 3, stk. 1, om­fattede selskaber og foreninger, der er undtaget fra skattepligt, samt for de i samme lovbekendtgørelse § 1, stk. 1 nr. 5 og 6, nævnte foreninger, når disse ikke opfylder de opstillede betingelser for skattepligt. Bestemmelsen vil derimod ikke gælde for de i nærværende lovs § 3, stk. 2 og 3, omhandlede personer (diplomater m.v.).

[(309)](#bookmark322) Den i stk. 4 omhandlede »attest for udbetalt udbytte« anvendes som do­kumentation ved kontant udbetaling af indeholdt udbytteskat. Udbytteattest anvendes endvidere ved modregning af udbytteskat i fuldt skattepligtige selskabers skattetilsvar, jf. cirk 1988 135 kap. 4.

[(310)](#bookmark325) Fritagelsen for at indeholde udbytteskat efter § 65, stk. 3 og 12, er betinget af, at den pågældende forening mv. kan forevise et frikort, som på begæring udstedes af den skatteansættende myndighed. Forevises der ikke frikort, og der som følge heraf er indeholdt udbytteskat, kan foreninger mv. tilbagesøge den indeholdte udbytteskat.

[(311)](#bookmark326) Udgangspunktet er, at forældelsesfristen løber fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden modtager indberetning om det indeholdte beløb, dvs. senest den 10. i den måned, der følger efter den måned, hvor indeholdelses­pligten er udløst ved udbetaling af udbytte eller renter.

Hvad angår royalties er fristen for indsendelse som udgangspunkt en måned efter udlodningen eller godskrivningen af royalty. Efter tilladelse fra told- og skatteforvaltningen kan erklæring om royalty indsendes én gang årligt, når der ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat ikke skal indeholdes royalty. Erklæringen for de foregående regnskabsår skal indsendes senest ved udgangen af den måned, der følger efter regnskabsårets afslutning.

Hvis det indeholdelsespligtige selskab ikke har angivet beløbet og/eller slet ikke har foretaget indeholdelse, vil forældelsesfristen normalt være suspen­deret og først begynde at løbe på det tidspunkt, hvor skattemyndigheden på anden måde modtager tilstrækkelige oplysninger til at kunne gøre kravet gældende. I mange tilfælde vil det være nødvendigt at foretage yderligere undersøgelser, fordi modtagerne af udbytte, renter eller royalties er hjemme­hørende i udlandet. Det gælder især i de såkaldte gennemstrømningssager, hvor indeholdelsespligten udløses, hvis det viser sig, at modtageren af beløbet ikke er den retmæssige ejer.

Se SKM 2016 263 SKAT: Told- og skatteforvaltningen ændrer praksis ved­rørende forældelse af krav på refusion af indeholdt udbytteskat. Praksisæn­dringen sker med fremadrettet virkning. Det har i tidligere udgaver af Den juridiske vejledning været anført, at der gælder en 5-årig forældelsesfrist for krav på refusion af for meget indeholdt udbytteskat. Told- og skatteforvalt­ningen ændrer praksis fremadrettet, således at krav på refusion af indeholdt udbytteskat forældes efter 3 år, jf. forældelseslovens § 3, stk. 1. Styresignalet

indarbejdes i Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit A.B.4.1.4.2 og ophæves efter udløbet af den i styresignalets punkt 5 omtalte frist på 3 måneder.

[(312)](#bookmark330) Indbetales beløbet ikke, kan det inddrives efter reglerne i lov om inddri­velse af skatter og afgifter, jf. § 72. Skatte- og afgiftskrav kan med hjemmel i almindelige retsgrundsætninger inddrives ved modregning i krav, som en skatterestant har mod statens ministerier og styrelser. Se hertil TfS 1996 214. Om nulstilling efter det ved SKM 2007 858 SKAT pr. 2008-01-02 ophævede TScirk 1997 9 (cirk 1997 32), se Bent S. Madsen og Erik Werlauff,TfS 1997 46. I SKM 2006 626 L var sagsøgerne medindehavere og ansatte i et anpartsselskab, der gik konkurs i 2002. Selskabet afregnede ikke A-skat i en del af 2001 og hele 2002. SKAT nægtede sagsøgerne godskrivning af inde­holdte A-skatter mv. (nulstilling) for 2002. Landsretten lagde til grund, at selskabet var i restance, idet sagsøgerne havde en væsentlig økonomisk inter­esse i selskabet og kunne disponere enerådende og burde have vidst, at der ikke var økonomisk realitet bag de formelt indeholdte skatter, og afgørelsen blev stadfæstet).

I SKM 2004 458 L hæftede skatteyderen, der ikke havde selvangivet indkom­sten, for de ikke af arbejdsgiveren afregnede A-skatter, idet det under disse omstændigheder påhvilede ham at godtgøre, at den modtagne indkomst var en nettoindkomst, hvilket ikke ansås godtgjort.

[(313)](#bookmark333) Af §§ 68 og 69 fremgår det, at den indeholdelsespligtige og lønmodtagere som udgangspunkt hæfter solidarisk for de ikke indeholdte A-skatter og AM­bidrag. Kravet kan dog altid rettes mod lønmodtageren, mens den indeholdel­sespligtige alene hæfter i det omfang, den pågældende har udvist forsømme­lighed. Der er ikke noget krav om, at skattefovaltningen først skal søge kravet indkrævet hos skatteyderen, jf. SKM 2022.105 Ø.

Uanset at skattemyndighederne efter skatteforvaltningslovens genoptagelses­regler er afskåret fra at ændre i lønmodtagens skatteansættelse kan den inde­holdelsespligtige gøres ansvarlig for de ikke-indeholdte beløb, jf. SKM 2021.40 Ø.

I SKM 2005 9 H blev en arbejdsløshedskasse, der havde udbetalt befordrings­godtgørelse til sine medlemmer, uden at have indeholdt A-skat, skønt arbejds­løshedskassen vidste, at der var tale om indeholdelsespligtige udbetalinger, anset for ansvarlig efter § 69; hæftelsesansvaret var uafhængig af, om regres kunne gennemføres over for medlemmerne eller af, om skattemyndighederne ville omligne medlemmerne. Højesteret fandt det ikke udelukket, at arbejds­løshedskassen kunne gøre regres mod medlemmerne. Landsretsdommen er omtalt i TfS 2002 126Niels Hansen »Arbejdsgivers hæftelse for A-skat«.

I SKM 2002 105 Ø kunne hæftelsen gøres gældende direkte mod arbejdsgi­veren, uanset at kravet ikke var gjort gældende hos den ansatte. Ved dommen blev den ansatte forpligtet til at friholde arbejdsgiveren for de i anledning af dommen indkrævede beløb.

Se SKM 2002 485 H endvidere, der er omtalt i noten til § 68. I SKM 2002 470 Ø blev en medarbejder, som havde arbejdet hjemme, anset for selvstæn­digt erhvervsdrivende af firmaet, som derfor ikke havde indeholdt A-skatter mv. Dette ansås ikke for udvist forsømmelighed, da kriterierne i cirk 1994 124 ikke førte til et entydigt resultat. I SKM 2002 469 V blev sæsonarbejdere på en minkfarm anset som lønmodtagere, og ejeren af minkfarmen blev derfor anset for forpligtet til at indeholde A-skat, og han hæftede for denne. Se Jan Pedersens kommentar til de to domme i SR-skat 2002/5-6, s. 408 f.

I SKM 2003 555 H blev en vikarierende journalist på avis anset som lønmod­tager. Arbejdsgiveren havde ikke haft grundlag til at anse journalisten som selvstændigt erhvervsdrivende og var derfor ansvarlig for den manglende indbetaling af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Stadfæstelse af SKM 2001 626 L.

I SKM 2006 361 LSR blev klageren anset for pligtig til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i forbindelse med anvendelse af udenlandsk arbejds­kraft.

I SKM 2008 613 H var et selskab ejet af direktørens mindreårige børn. Di­rektøren havde tidligere selv ejet selskabet. Der var mellem selskabet og di­rektøren indgået en aftale om, at direktøren fik stillet bl.a. fri kost til rådighed. Direktøren, der havde bestemmende indflydelse i selskabet, brugte selskabets dankort og kontanter til at betale for sine husholdningsudgifter. Højesteret

fandt, at selskabets udgifter hertil ikke havde karakter af fri kost for direktøren, men måtte anses for selskabets betaling af hans private udgifter. Denne beta­ling må anses for vederlag i penge, og der var derfor tale om A-indkomst for direktøren, hvorfor selskabet havde pligt til at indeholde A-skat hos direktøren. Højesteret fastslog desuden, at selskabet havde handlet forsømmeligt, idet selskabet var bekendt med grundlaget for udbetalingen af beløbene, og havde ikke haft grundlag for at anse direktøren for B-skattepligtig heraf.

I SKM 2009 476 H blev en distriktsleder i et rengøringsfirma anset som lønmodtager, og der skulle derfor indeholdes A-skat af løn til denne. Der var ifølge Højesteret udvist forsømmelighed i forbindelse med indeholdelsen og virksomheden hæftede derfor for den manglende skattebetaling.

I SKM 2011 59 blev et selskab anset for at have udvist forsømmelighed i kildeskattelovens § 69, stk. 1's forstand ved ikke at have indeholdt renteskat vedrørende renter udbetalt til sit moderselskab i Sverige, der var ultimativt ejet af et selskab på Jersey, jf. kildeskattelovens § 65 D og selskabsskatte­lovens § 2, stk. 1, litra d.

I SKM 2012 375 V fastslog landsretten, at en erhvervsdrivende hæftede for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag vedrørende chaufførarbejde, som han havde ladet udføre.

I SKM 2013 548 V havde et selskab undladt at foretage korrekt indeholdelse af A-skat for polsk indlejet arbejdskraft med i alt 5.603.688 kr. Idet selskabet havde samarbejdet med SKAT om opklaring af sagen, blev bøden nedsat til 500.000 kr.

I SKM 2013 553 Ø var en indehaver af et vikarbureau tiltalt for skatte- og momssvig. Han idømtes 3 års fængsel og en tillægsbøde på 25.800.000 kr. Forholdene var omfattende og systematisk foregået over en lang periode. Under sagen ændrede han forklaring, da hans familie nu var i sikkerhed i Ægypten. Forklaringen om trusler mod hans familie var dog ikke konkret underbygget.

I SKM 2013 635 Ø havde en direktør og eneindehaver afet firma undladt at indgive momsangivelser og blev idømt 1 år og 9 måneders fængsel og en bøde på 4,4 mio. kr.

I SKM 2014.581 B havde en rengøringsvirksomhed udeholdt omsætning, der antoges benyttet til løn (90 pct.) og omkostninger (10 pct.). Skatteyderen var ansvarlig for ikke indeholdt skat mv. Der var ikke grundlag for at tilside­sætte det af Skat udøvede skøn.

I SKM 2015 353 B blev det fastslået, at et selskab inden for skibsbyggebran­chen var indeholdelsespligtig og hæftede for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af vederlag, der var betalt til et antal udenlandske virksomheder i indkomst­årene 2007 og 2008.

I SKM 2015 364 B var problemstillingen, hvorvidt et selskab var ansvarligt for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag. Selskabet havde fore­taget en række udbetalinger for udført arbejde på et skibsværft til en person, som ifølge selskabet var selvstændig erhvervsdrivende. Byretten fandt, at den pågældende måtte anses for lønmodtager, hvorfor der var pligt til inde­holdelse af A-skat og AM-bidrag. Det blev tillagt vægt, at aftalen om udførsel af arbejde indeholdte en række bestemmelser, som var karakteristisk for et lønmodtagerforhold, idet der var aftalt en ugentlig arbejdstid på 37 timer med tillæg for overtid og weekendarbejde. Hertil kom, at den pågældende ikke måtte give udtryk for, at han var selvstændigt erhvervsdrivende, og at han skulle indgive ugesedler til selskabet. Byretten fastslog på den baggrund, at selskabet var ansvarligt for den manglende indeholdelse, idet selskabet havde udarbejdet aftalen om udførelse af arbejdet, og derfor var bekendt med de forhold, der bevirkede, at der var tale om et lønmodtagerforhold.

I SKM 2021.40 Ø var en arbejdsgiver i medfør af § 69, stk. 1, umiddelbart ansvarlig over for det offentlige, for betaling af det beløb, som arbejdsgiveren havde forsømt at indeholde i A-skatter og AM-bidrag. Det forhold, at skatte­myndighederne efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 var afskåret fra at ændre arbejdstagerens skatteansættelse, kunne ikke føre til et andet resultat. I SKM 2021.304 Ø måtte et selskab efter de foreliggende oplysninger havde været bekendt med de faktiske omstændigheder ved udbytteudlodningen, herunder at formålet med at indskyde et selskab beliggende på Cypern som et mellemled, alene var at undgå dansk kildebeskatning.

I SKM 2022.115 B var der mellem sagsøgerens enkeltmandsvirksomhed og et selskab, som sagsøgeren ejede og var direktør i, indgået en overdragelses­aftale om selskabets overtagelse af enkeltmandsvirksomheden. Overdragel­sesaftalen blev grundet misligholdelse ophævet af enkeltmandsvirksomheden med virkning fra den 1. januar 2015. Sagen udsprang af en faktura udstedt af selskabet til sagsøgeren for bl.a. udlejning af personale i perioden 1. januar til 30. juni 2015. Retten fandt, at sagsøgeren var rette omkostningsbærer af lønudgiften og derfor også den indeholdelsespligtige efter kildeskattelovens § 46, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7. Retten lagde bl.a. vægt på, at det ikke var dokumenteret, at sagsøgeren havde betalt fakturaen til selska­bet, og at al drift i virksomheden fra den 1. januar 2015 foregik i sagsøgerens enkeltmandsvirksomhed. Retten fandt desuden, at sagsøgeren var ansvarlig for betaling af de manglende beløb efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, da han ikke havde godtgjort, at han ikke havde udvist forsømmelighed.

[(314)](#bookmark335) Medens den indeholdelsespligtige efter reglen i stk. 1 alene hæfter for ikke indeholdte beløb, når der er udvist et forsømmeligt forhold, gælder der i tilfælde, hvor indeholdelse af skat har fundet sted, en ubetinget hæftelse for betaling af de indeholdte beløb. Se hertil Henrik Andersen i Adv 1988 s. 423 f.

En hovedaktionær er ikke ansvarlig iht. § 69, stk. 2, for den skat, som hove­daktionærselskabet burde have indbetalt til SKAT. Derimod kan hovedaktio­næren blive erstatningsansvarlig efter almindelige erstatningsregler for sin uforsvarlige adfærd, jf. således U 1981 473 H (kommenteret af Mogens Munch iU 1982 B 1). Se også U 1985 209 H ogU 1985 377 H, jf. hertil Mogens Munch i U 1985 B 250, TfS 1986 574, TfS 1988 358 Ø, TfS 1990 161 Ø, TfS 1990 191, TfS 1990 201, TfS 1995 43 H, SKM 2007 360 V og SKM 2015 561 B.

Ikke rettidigt indbetalte beløb kan inddrives efter reglerne i lov om inddrivelse af skatter og afgifter, jf. § 72.

TfS 1997 780 H vedrørte spørgsmålet om selskabsretligt hæftelsesgennembrud for selskabsskatter, indeholdte A-skatter og moms. Der var tale omto selska­ber involveret i Midtfyns Musikfestival, et festivalselskab og et restaurations­selskab. Festivalselskabet kunne ikke betale sin gæld. Højesteret fandt, at der var sket en betydelig sammenblanding af de to selskabers økonomi, at den foretagne opdeling af virksomheden mellem de to selskaber indebar, at restaurationsselskabet hæftede over for Told- og Skattestyrelsen, der var tvangskreditor. Der fandtes derimod ikke grundlag for at pålægge hovedak­tionæren personlig hæftelse for restancerne eller erstatningsansvar som følge af, at festivalselskabets drift først blev indstillet 1990-08-30, hvorved bemær­kedes, at en aflysning af festivalen ville have haft uoverskuelige økonomiske følger. Se om dommen Erik Werlauff, TfS 1997 822.

I SKM 2001 106, blev det statueret, at en selvstændig vognmand hæftede for A-skatten for lønudbetalinger til en ansat til hvem han havde udbetalt løn uden indeholdelse af A-skat. I TfS 2000 975 H fandtes en advokat - ikke i sin egenskab af tilsynsførende advokat - erstatningsansvarlig for ikke betalt moms og A-skat i betalingsstandsningsperioden med støtte i den almindelige erstatningsregel, jf. U 2000 B 395.

Såfremt ledelsen under omstændigheder, hvor der kan pålægges erstatnings­ansvar for den manglende indbetaling, har indeholdt A-skat i egne lønveder­lag, har praksis ved spørgsmålet om ledelsens frigørelse for egen hæftelse af de formelt indeholdte, men ikke indbetalte A-skatter, set bort fra indeholdel­serne, såkaldt»nulstilling«. Se hertil TfS 2011 618: Signe Wesenberg-Lund og Winnie Pålsson »Nulstilling - et institut i vækst«.

[(315)](#bookmark338) Med bestemmelsen er hæftelsen for nationalt sambeskattede selskaber blevet udvidet, således at alle selskaber omfattet af sambeskatningen som udgangspunkt hæfter for kildeskatter, som selskaberne over for det offentlige er forpligtet til at indeholde. Bestemmelsen indebærer, at administrationssel­skabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af et eller flere koncernselskaber, jf. sel­skabsskattelovens § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for kilde­skatter, som selskabet over for det offentlige er forpligtiget til at indeholde efter reglerne i kildeskattelovens § 69, stk. 1 eller 2. Hæftelsen omfatter ud-

bytteskat m.v., royaltyskat og renteskat, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, d, g og h.

Som den ved samme lov indførte solidariske hæftelse for selskabsskatter er hæftelsen opdelt i 2 trin, således at administrationsselskabet og andre \_hel\_ejede selskaber i sambeskatningen skal hæfte solidarisk for selskabets kildeskatter. Afgørende for, om et selskab skal anses for helejet, er herefter, hvorvidt hele selskabets kapital ved indkomstårets udløb er ejet af et eller flere koncernselskaber. Ejerandele, der besiddes af aktionærkredsen omfattet af kursgevinstlovens § 4, stk. 2, medregnes ved opgørelsen af, om selskabet er helejet ved indkomstårets udløb.

De øvrige selskaber i sambeskatningen - de såkaldte »minoritetsselskaber« - hæfter alene subsidiært. Krav kan herefter alene rettes mod disse selskaber, hvis der forgæves er forsøgt udlæg for kildeskatter hos de selskaber, der hæfter solidarisk. Det krav, der kan gøres gældende mod disse selskaber, er desuden begrænset til den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber.

Udtræder et selskab af sambeskatningen, hæfter selskabet ikke for kildeskatter vedrørende de øvrige selskaber, der er omfattet af sambeskatningen, fra tidspunktet for udtrædelsen, dvs. ved ophøret af koncernforbindelsen, jf. selskabsskattelovens § 31 C. Fra dette tidspunkt hæfter det udtrædende selskab kun for kildeskatter, der vedrører selskabet selv. Dette indebærer endvidere, at såfremt et selskab sælges ud af koncernen, hæfter det frasolgte selskab ikke for kildeskatter, der relaterer sig til den tilbageværende del af koncernen fra tidspunktet for frasalget. Opstår der derimod et krav på kildeskat mod det frasolgte selskab, hæfter samtlige de selskaber, der indgik i sambeskatningen på tidspunktet, hvor indeholdelsen skulle være sket, fortsat.

[(316)](#bookmark339) Bestemmelsen åbner mulighed for, at told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den indeholdelsespligtige tillader, at den indeholdelsespligtige betaler et beløb til dækning af skat og arbejdsmarkedsbidrag af skattepligtige rejse- og befordringsgodtgørelser, der er udbetalt efter reglerne for skattefri rejse- og befordringsgodtgørelser, uden at betingelserne for skattefrihed er opfyldt. Ved L 2009 1278 blev beskatningsprocenten nedsat fra 63 til 56 pct. med virkning fra og med 2010. Satsen svarer omtrent til den højeste margi­nale sats for beskatning af arbejdsindkomst i en gennemsnitskommune inklu­sive arbejdsmarkedsbidrag.

[(317)](#bookmark324) Ændret ved L 2022 832, hvorved reglerne om udbetalingsfrist og forrent­ning i de tilfælde, hvor personer og selskaber m.v. kan få udbetalt det beløb, hvormed den indeholdte kildeskat overstiger den endelige skat, er blevet ensartet. Herefter gælder § 69 B ikke alene i de tilfælde, hvor den endelige skat, som begrænset skattepligtige skal betale, er lavere end den indeholdte kildeskat, fordi skatten skal bortfalde eller kan kræves nedsat i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, moder-/datterselskabsdirektivet eller rente-/royaltydirektivet. Bestemmelsen finder tillige anvendelse, hvor kravet om hel eller delvis udbetaling af det indeholdte kildeskattebeløb f.eks. ude­lukkende følger af en intern dansk hjemmel, ligesom bestemmelsen omfatter tilfælde, hvor f.eks. en udbyttemodtager med henvisning til EU-rettens regler om kapitalens frie bevægelighed, jf. artikel 63 TEUF, rejser krav om hel eller delvis udbetaling af et indeholdt kildeskattebeløb.

[(318)](#bookmark323) Ændret ved L 2022 832, hvorefter tillægget blev nedsat fra 0,4 procent­point pr. påbegyndt måned til 0,2833 procentpoint pr. påbegyndt måned.

[(319)](#bookmark327) Indsat ved L 2022 832.

Herefter holdes for det første tilfælde omfattet af § 67, stk. 1, uden for anven­delsesområdet af § 69 B. Der vil således i tilfælde, hvor den skattepligtige fysiske person efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, har erhvervet udbytte, hvori der efter § 65 er indeholdt udbytteskat, ske modregning af udbytteskatten i slutskatten, jf. § 60, stk. 1, litra d. Er den indeholdte udbytteskat endelig be­taling af skatten, jf. personskattelovens § 8 a, stk. 1, indgår beløbet ikke i slutskatten, og der foretages ikke modregning. Hvis der er indeholdt for meget udbytteskat, jf. § 67, stk. 1, sammenholdt med § 60, stk. 1, modregnes beløbet i slutskatten. Hvis det i løbet af indkomståret viser sig, at den forventede indkomst er vurderet for højt, vil forskudsskatterne også være for høje. Hvis det vurderes, at de allerede betalte foreløbige skatter væsentlig vil overstige de ændrede forventninger til slutskatten, kan den skattepligtige inden udgan-

gen af det kalenderår, hvori de foreløbige skatter er opkrævet, begære tilba­gebetaling af de overskydende beløb, jf. § 55. Hvis Skatteforvaltningen vur­derer, at det vil være urimeligt at afvente tilbagebetaling af overskydende skat i forbindelse med årsopgørelsen, jf. § 62, stk. 3, vil det overskydende beløb blive udbetalt straks. Der ydes ikke renter ved tilbagebetaling i henhold til § 55.

Derudover holdes for det andet tilfælde omfattet af § 67, stk. 2, uden for an­vendelsesområdet af § 69 B. Der vil således i tilfælde, hvor den skattepligtige juridiske person efter selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, eller fondsbeskatningsloven, har erhvervet udbytte, hvori der efter § 65 er indeholdt udbytteskat, ske modregning af udbytteskatten i den indkomstskat, der af den skattepligtige skal betales for det indkomstår, i hvilket udbyttet er erhver­vet. Hvis selskabet eller foreningen m.v. kan sandsynliggøre, at det indbetalte beløb med tillæg af udbytteskat vil overstige indkomstårets indkomstskat, kan det overskydende beløb under særlige omstændigheder tilbagebetales, før skatteansættelsen for indkomståret er foretaget, jf. selskabsskattelovens § 29 D, stk. 1. Der ydes ingen godtgørelse m.v., hvis det overskydende beløb udbetales i henhold til selskabsskattelovens § 29 D.

Endelig holdes for det tredje tilfælde omfattet af § 67, stk. 6, uden for anven­delsesområdet af § 69 B. Herefter vil tilfælde, hvor udbyttemodtageren er fritaget for udbytteskat og er fuldt skattepligtig her til landet efter fondsbe­skatningsloven eller selskabsskattelovens § 1 eller har fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, ikke være omfattet af § 69 B. Der udbetales efter § 67, stk. 6, ikke godtgørelse eller renter ved udbe­taling af udbytteskat, der måtte være indeholdt i sådanne tilfælde.

[(320)](#bookmark328) 4. og 5. pkt. er indsat ved L 2024 1694 og indebærer, at i det omfang, der med urette er tilbagetalt indeholdt skat til en skattepligtig, der har anmodet om tilbagebetaling, jf. § 69 b, stk. 1, skal den skattepligtige tilbagebetale det med urette udbetalte beløb, herunder en eventuel rentegodtgørelse efter § 69 b, stk. 1, 2. pkt. Beløbet bliver tillagt renter svarende til rentesatsen efter opkrævningslovens § 7, stk. 1, fra udbetalingsdatoen og frem til og med den dag, hvor beløbet tilbagebetales. Renteudgiften er ikke fradragsberettiget, jf. 5. pkt. Ved en eventuel tilbagebetaling af en modtaget rentegodtgørelse skal dette beløb ikke tillægges renter.

[(321)](#bookmark329) Har skattemyndighederne således behov for at få afdækket eksempelvis det modtagende selskabs ejerforhold, og det modtagende selskab ikke med­virker hertil på tilstrækkelig vis, kan skattemyndighederne efter en konkret vurdering afbryde fristen på 6 måneder, indtil det modtagende selskab har fremlagt de nødvendige oplysninger. Skattemyndighederne vurderer konkret, hvilke oplysninger der er nødvendige for at undersøge, om betingelserne for udbetaling af indeholdt kildeskat er til stede.

[(322)](#bookmark334) Formålet med denne del af bestemmelsen er at sikre det offentlige mod tab af skattekrav i sager, som ikke er endeligt afgjort ved domstolene.

Det er en betingelse for at kræve sikkerhedsstillelse, at kravet er omtvistet og ikke endeligt afgjort ved en administrativ klageinstans eller domstolene. Har skattemyndighederne således administrativt afgjort, at det udbetalende selskab skal indeholde kildeskat, og har det udbetalende selskab indeholdt kildeskatten, men påklaget afgørelsen og fået medhold ved en højere instans, kan skattemyndighederne kræve sikkerhedsstillelse af det modtagende selskab, som anmoder om udbetaling af kildeskatten, hvis skattemyndigheden har indbragt afgørelsen for en højere instans.

VedL 2024 1694 er "herunder for renter efter stk. 1, 4. pkt." tilføjet 1. pkt. Skatteforvaltningen kan herefter kræve, at sikkerhedsstillelsen også dækker renter efter § 69 b, stk. 1, 4. pkt. Hvis den skattepligtige ønsker at stille en beløbsbegrænset sikkerhed, i modsætning til f.eks. en beløbsubegrænset bankgaranti, kan Skatteforvaltningen kræve, at sikkerheden er tilstrækkelig til at dække de renter, der med rimelighed vil kunne forventes at påløbe, indtil afklaringen foreligger.

[(323)](#bookmark337) Bestemmelsen er ophævet ved L 2017 285.

[(324)](#bookmark336) Indsat ved L 2015 202 hvorefter exitbeskattede personer, der er skatte­mæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, kan vælge henstand med betaling af exitskatten på urealiserede gevinster af aktiver, der

ikke længere er undergivet dansk beskatningsret, når aktiverne placeres eller er placeret i et EU/EØS-land.

Det er en betingelse for at opnå henstand, dels at den person, der er blevet undergivet en exitbeskatning, er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsove­renskomst, dels at aktiverne overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Overføres aktivet til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, er der herefter ikke mulighed for at opnå henstand. For selvstændigt erhvervsdrivende, der ikke anvender virksomhedsordningen, kan henstand vælges, når exitskatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. For selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, kan henstand med betaling af exitskatten på opsparet overskud vælges, når virksomheden efter den indtrådte beskatning videreføres i et land, der er medlem af EU/EØS. Valget træffes ved at give SKAT meddelelse herom.

[(325)](#bookmark340) Indsat ved L 2015 202 hvorefter exitbeskattede personer, der er skatte­mæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, kan vælge henstand med betaling af exitskatten på urealiserede gevinster af aktiver, der ikke længere er undergivet dansk beskatningsret, når aktiverne placeres eller er placeret i et EU/EØS-land.

Det er en betingelse for at opnå henstand, dels at den person, der er blevet undergivet en exitbeskatning, er skattemæssigt hjemmehørende i et land, der er medlem af EU/EØS, herunder efter en eventuel dobbeltbeskatningsove­renskomst, dels at aktiverne overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. Overføres aktivet til et land, der ikke er medlem af EU/EØS, er der herefter ikke mulighed for at opnå henstand. For selvstændigt erhvervsdrivende, der ikke anvender virksomhedsordningen, kan henstand vælges, når exitskatten vedrører aktiver, der overføres til eller befinder sig i et land, der er medlem af EU/EØS. For selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, kan henstand med betaling af exitskatten på opsparet overskud vælges, når virksomheden efter den indtrådte beskatning videreføres i et land, der er medlem af EU/EØS. Valget træffes ved at give SKAT meddelelse herom.

[(326)](#bookmark341) Konsekvensen af, at der ikke rettidigt er afgivet oplysninger efter skatte­kontrollovens § 2 samt meddelelse om henstand inden for de nævnte frister, er, at adgangen til at opnå henstand bortfalder. Se dog stk. 3 vedrørende dis­pensationsmulighed.

[(327)](#bookmark344) For personer, som har opnået henstand med exitskatten i medfør af § 73 B, oprettes en henstandssaldo. Henstandssaldoen omfatter den samlede, be­regnede exitskat for aktiver, der er udgået af dansk beskatningsret i samme indkomstår, og for hvilke der er valgt henstand med betaling af exitskatten i medfør af § 73 B. Den beregnede exitskat – saldoen på den oprettede hen­standssaldo – udgør gæld, der skal afdrages og forrentes. Der er således ikke tale om en dansk beskatning af den indtægt, som opnås på de pågældende overførte aktiver. Der skal derfor ikke ved beregningen af afdragets størrelse gives credit for en eventuel udenlandsk betalt skat af den pågældende indtægt. Der opgøres én samlet henstandssaldo efter kildeskattelovens § 73 B, som forrentes og afvikles efter de samme principper, uanset hvilken type aktiv(er), der konkret er tale om.

[(328)](#bookmark345) Den skyldige exitskat afdrages således i takt med, at der oppebæres ind­tægter af de overførte aktiver, dog mindst med 1/7 årligt af den oprindelige henstandssaldo ved overførslen m.v. Det kan vælges at afdrage gælden med større årlige beløb end 1/7 og det kan tillige til enhver tid vælges at indfri restsaldoen. Når henstandssaldoen er gået i nul, skal der ikke foretages yderligere afdrag. Afdragsperioden på de 7 år svarer til afskrivningsperioden for immaterielle aktiver og tilnærmelsesvist til afskrivningsperioden for driftsmidler, der er omfattet af afskrivningslovens regler om saldoafskrivning. Afdragene opgøres som skatteværdien af indtægter, der genereres af aktiverne efter overførslen m.v., hvilket vil sige den indtægt, der ville have været om­fattet af dansk beskatning, hvis aktiverne ikke var overført. At opgørelsen skal ske efter de regler, der gælder for begrænset skattepligtige med et fast driftssted i Danmark indebærer, at opgørelsen skal ske under anvendelse af reglerne i § 2, stk. 1, nr. 4, jf. stk. 3. Skatten heraf beregnes efter reglerne i

personskattelovens §§ 5 og 8 c på grundlag af skatteprocenterne for det ind­komstår, som afdraget vedrører.

Ved indtægter forstås ikke kun løbende indtægter, men også eventuelle avancer ved en afståelse. For driftsmidler og immaterielle aktiver vil det af­gørende for vurderingen af en løbende indtægt være, hvilke indtægter der kunne forventes opnået af det pågældende aktiv, hvis overførslen m.v. ikke havde fundet sted.

Hvis de overførte aktiver, for hvilke der er givet henstand med skattebetalin­gen, videreoverføres til et andet fast driftssted af personens erhvervsmæssige virksomhed beliggende i et EU/EØS-land, vil denne overførsel ikke blive anset for en afståelse af aktivet. Henstandssaldoen afdrages i dette tilfælde fortsat i takt med de løbende indtægter vedrørende aktivet.

Er der tale om afståelse af et aktiv, og er skatteyderen i besiddelse af flere identiske aktiver, som ikke alle er omfattet af henstandsordningen, anses de aktiver, som er omfattet af henstandsordningen, for afstået først.

[(329)](#bookmark347) Der skal i disse tilfælde fortsat indsendes oplysninger efter skattekontrol­lovens § 2. I modsat fald bortfalder henstanden med den konsekvens, at den resterende del af henstandssaldoen forfalder til betaling.

[(330)](#bookmark342) Renten beregnes af det til enhver tid skyldige beløb på henstandssaldoen.

[(331)](#bookmark343) SKM 2013 691 SKAT: Som følge af tre landsskatteretskendelser fra september 2013 kan der nu bevilges henstand med indregnede restskatter. Denne meddelelse fastlægger de nærmere retningslinjer herfor. Meddelelsen fastlægger også, at tidligere afgørelser, hvor der er givet afslag på ansøgning om henstand med indregnede restskatter, skal genoptages.

[(332)](#bookmark346) I SKM 2016 53 B havde en skatteyder ikke afgivet oplysninger rettidigt og opfyldte derfor ikke betingelserne for at få henstand med en fraflytterskat på godt 4 mio. kr. vedrørende anparter. Det var ubestridt, at værdien af anpar- terne var faldet væsentligt efter fraflytningen. Spørgsmålet var, om skattey­deren opfyldte betingelserne for eftergivelse af fraflytterskatten i medfør af gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, således, at den endelige skat blev bereg­net under hensyntagen til dette værdifald, ligesom det ville være sket, hvis sagsøgeren havde opnået henstand ved fraflytningen. Retten fastslog, at skattemyndighedernes afgørelse af, om betingelserne for eftergivelse var opfyldt, beror på et forvaltningsretligt skøn, som alene kan tilsidesættes, hvis det er behæftet med en retlig mangel af væsentlig karakter, hvilket retten ikke fandt var tilfældet.

[(333)](#bookmark349) Indsat ved L 2015 202. Overgangsreglen indebærer, at personer, som er fraflyttet inden lovens ikrafttræden, og som har opnået henstand efter § 73 E med exitskat opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B eller afskrivningslovens § 40 D, ikke er omfattet af de exitbeskatning- og hen­standsregler som blev indført med L 2015 202.

Virkningen heraf er, at eksisterende henstandsordninger fortsat ikke skal af­drages løbende eller forrentes. I stedet forfalder hele henstandsbeløbet til betaling ved ejendommens afståelse eller ejerens død. Hvis der ved afståelsen eller ejerens død konstateres et tab, kan der ske genberegning af exitskatten efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, stk. 3. Derudover vil en længstlevende ægtefælle i tilfælde omfattet af dødsboskattelovens §§ 51 og 65 kunne indtræde i afdødes henstand efter § 73 E med exitskat opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B på samme vilkår, som gjaldt for afdøde.

Endvidere vil der være krav om sikkerhedsstillelse i tilfælde omfattet af § 73 E, stk. 3 - dvs. når personen er fraflyttet til et land eller efterfølgende flytter videre til et land, som ikke er omfattet af overenskomst af 1989-12­07 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager eller Rådets direktiv 2010/24/EU af 2010-03-16 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger.

I tilfælde af, at en person igen bliver hjemmehørende i Danmark, efter at der er sket exitbeskatning af genanbragte fortjenester i udenlandske ejendomme, bortfalder exitbeskatningen efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 B, hvis den erhvervede ejendom endnu ikke er afstået.

[(334)](#bookmark350) Se hertil bl.a. Lærebog om indkomstskat, 16. udg., kap. 43, samt Jan Pedersen: Skatte- og afgiftsstrafferet, 3. udg., 2009, s. 359 ff.

[(335)](#bookmark351) Stk. 1 og stk. 2 er senest ændret ved L 2023 1795, der havde til formål at give mulighed for i bemærkningerne til loven (lovforslag 52) at angive nærmere retningslinjer om strafniveauet ved overtrædelser, der kan medføre, at der realiseres en unddragelse. Det er således forudsat, at sanktionspraksis ved overtrædelser, der medfører, at der realiseres en unddragelse af stk. 1 og 2, ændres.

Det forudsættes således for det første, at en bøde i tillæg til en fængselsstraf bliver fordoblet, så bøden efter praksisændring herefter udgør et beløb, der svarer til det dobbelte af unddragelsens størrelse. I sager, hvor der er tale om forsøg, jf. straffelovens § 21, udgør bøden et beløb, der svarer til det unddrag­ne beløb.

Det forudsættes for det andet, at beløbsgrænsen for, hvornår der kan idømmes straf i form af fængsel, hæves fra 100.000 kr. til 500.000 kr. Udgør unddra­gelsen ikke 500.000 kr. eller derover, vil straffen i disse sager være bøde, og de kan dermed afsluttes administrativt af Skatteforvaltningen med et bødefo­relæg, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Er unddragelsen 500.000 kr. eller derover, skal sagen sendes til politiet med henblik på domstolsbe­handling. En unddragelse på 500.000 kr. eller derover skal ligesom efter gældende ret som udgangspunkt henføres til straffelovens § 289 om overtræ­delse af særligt grov karakter af bl.a. skattelovgivningen, hvor strafferammen er indtil 8 års fængsel.

Det er forudsat, at beløbsgrænsen på 500.000 kr. ikke vil finde anvendelse i gentagelsestilfælde.

Hvis den pågældende forsætligt unddrager skatter eller afgifter for mere end 250.000 kr., og den pågældende tidligere er blevet straffet for at unddrage skatter eller afgifter for mere end 250.000 kr., kan vedkommende således straffes med fængsel og en tillægsbøde svarende til to gange det unddragne beløb. Den gentagne overtrædelse har dermed en gentagelsesvirkning, hvor beløbsgrænsen for fængselsstraf er lavere. Gentagelsesvirkningen finder an­vendelse, uanset hvilke skatter eller afgifter den tidligere straffesag angik. Er der tale om overtrædelser af forskellige love, og udgør de enkelte overtræ­delser ikke mere end 250.000 kr., men udgør overtrædelserne samlet set mere end 250.000 kr., er beløbsgrænsen overskredet. Gentagelsesvirkningen ophører, når der, førend den nye strafbare handling blev begået, er forløbet 10 år, efter at den tidligere straf er udstået, endeligt eftergivet eller bortfaldet. Er den tidligere straf en bødestraf, regnes den nævnte frist fra datoen for den endelige dom eller bødens vedtagelse. For så vidt angår betingede domme regnes fristen fra den endelige dom, hvilket følger af straffelovens § 84, stk. 3.

Det forudsættes for det tredje, at progressionsgrænsen på 60.000 kr., der efter gældende ret finder anvendelse ved beregning af normalbøder, ophæves. Ophævelsen af progressionsgrænsen indebærer, at det fulde beløb af normal­bøden skal beregnes på samme måde. Der er dermed ikke forskel på bereg­ningen af den del af bøden, der er over 60.000 kr., og den del af bøden, der ikke er over 60.000 kr. Normalbøden vil herefter udgøre en gang det unddrag­ne beløb ved overtrædelser, der begås ved grov uagtsomhed, og to gange det unddragne beløb ved overtrædelser, der begås forsætligt.

Det forudsættes for det fjerde, at praksis for, hvornår der rejses en bødesag i førstegangstilfælde i sager om unddragelse, og hvordan bøder udmåles i de mindste bødesager, ændres. Herefter gælder der en minimumsgrænse på 40.000 kr. i førstegangstilfælde, således at der skal være unddraget for mere end 40.000 kr., før der kan rejses en bødesag. Minimumsgrænsen skal an­vendes, uanset om unddragelsen er begået forsætligt eller groft uagtsomt. I sager om unddragelse, hvor unddragelsen ikke overstiger 40.000 kr., men overstiger 20.000 kr., vil der kunne straffes med en bøde, der forudsættes at skulle udgøre 5.000 kr., uanset om der er handlet forsætligt eller groft uagt­somt.

Endelig forudsættes det for det femte, at sanktionspraksis for sager om selvanmeldelse tilpasses den ovenfor skitserede praksis. Herefter skal forsæt­lige unddragelser over 100.000 kr. og indtil 500.000 kr. straffes med en bøde, der svarer til unddragelsens størrelse, når der er tale om en selvanmeldelses­sag, mens forsætlige unddragelser på 500.000 kr. eller derover straffes med fængsel og en tillægsbøde svarende til unddragelsens størrelse. Det vil være

op til domstolene at vurdere, hvorvidt fængselsstraffen skal gøres betinget. Det forudsættes endvidere, at der - som hidtil - ikke skal gøres et strafansvar gældende i sager, hvor der sker selvanmeldelse, når der er handlet groft uagtsomt, uanset unddragelsens størrelse. På samme måde skal der ikke gøres et strafansvar gældende, hvis der er forsæt til unddragelse, og den samlede unddragelse ikke overstiger 100.000 kr.

Den konkrete straffastsættelse beror på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det ovenfor angivne strafniveau kan fraviges i op- og nedadgående retning, hvis deri den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10.

[(336)](#bookmark355) IU 1983 705 H havde en advokat oprettet et administrationssystem, såle­des at han iht. ubegrænsede fuldmagter fra klienter på egen hånd foretog posteringer i sit bogholderi af lån og betaling af renter samt køb og salg af aktieselskaber mellem klienter og aktieselskaber inden for systemet og sig selv indbyrdes. Dispositionerne blev opgivet til skattemyndighederne, hvorved advokaten selv og klienterne opnåede og forsøgte at opnå betydelige rente­fradrag for tab ved salg af aktier. Posteringerne ansås for indholdsløse og oplysningerne herom til skattemyndighederne for urigtige. Advokaten fandtes at have handlet forsætligt, og forholdene blev anset for særlig grove, hvorfor strfl § 289 blev anvendt. For årene 1969 og 1970 anvendtes § 163. Tillige oprettet talrige aktieselskaber og foretaget kapitaludvidelser ved i bogholde­riet at postere aktiekapitalen som kontant indbetalt. Da disse posteringer ikke kunne sidestilles med kontante indbetalinger, blev oplysninger herom til Aktieselskabs-Registeret anset som urigtige. Endvidere forelå en overtrædelse af kildeskatteloven ved at undlade at tilbageholde kildeskat for medarbejdere, som i løbet af et år fik udbetalt beløb som lån, således at løn først fastsattes ved årets udgang og delvis posteredes som indfrielse af lån. De udbetalte beløb blev anset som løn. Der idømtes en fængselsstraf på 3 år samt en til­lægsbøde på 1 mio. kr., ligesom retten til at udøve advokatvirksomhed fra­dømtes indtil videre.

SKM 2003 4 H - der stadfæstede SKM 2002 327 V - omhandlede et tilfælde med forsætlig moms - og skatteunddragelse ved drift af firma med bingo- og bankospil, der var søgt sløret ved foregivelse af drift for en forening. Der var tale om en samlet unddragelse på ca. 3,4 mio. kr. Straffen blev fastsat til fængsel i 1½ år, med 6 måneders betinget samt tillægsbøde på 1,6 mio. kr. I SKM 2006 119 Ø blev en direktør i et ApS, der efterfølgende var trådt i likvidation og opløst, havde unddraget skat og moms, hvorfor han blev idømt fængsel i 3 måneder og en tillægsbøde på 495.000 kr., samt en erstatning på 230.000 kr. til statskassen.

I SKM 2006 120 V der vedrørte indeholdt moms og A-skat i en uregistreret virksomhed blev straffen nedsat, da der hensås til sagsbehandlingstiden mellem politianmeldelsen 1999-02-01 og anklageskriftets indlevering til byretten 2003-12-29. Bøden blev nedsat fra 125.000 kr. til 60.000 kr.

I SKM 2009 425 L blev en indehaver af et gulvfirma, der ikke havde afregnet skat og moms, straffet med 20 dages fængsel og en tillægsbøde på kr. 140.000. I SKM 2009 590 L var den tiltalte gentagne gange straffet for økonomisk kriminalitet og blev på den baggrund straffet med fængsel i 7 årog en tillægs­bøde på kr. 7.725.000 for en række skatteunddragelser gennem anpartsselska­ber.

I SKM 2012 8 V blev tiltalte for moms- og skatteunddragelser idømt fængsel i 2 år og tillægsbøder på kr. 8.2 mio. kr. og 4.5 mio. kr.

I SKM 2012 69 V havde tiltalte som direktør og reel indehaver af en virksom­hed handlet groft uagtsomt ved at angive ukorrekte angivelser af A-skat mv. for virksomheden i en økonomisk trængt periode. Der blev fastsat en bøde på kr. 540.000.

[(337)](#bookmark358) Manglende indbetaling af indeholdte kildeskatter kan ikke mødes med rent strafferetlige sanktioner men alene med civilretlige foranstaltninger herunder forrentning, forkortet afregningsperiode, sikkerhedsstillelse etc.

[(338)](#bookmark359) Forhold af denne art vil kunne foreligge i forbindelse med overtrædelse af stk. 1, nr. 1, navnlig hvis der mellem den indeholdelsespligtige og den skattepligtige foreligger en udtrykkelig eller stiltiende aftale, der betegner

en forberedelse til skattesvig eller hvis der foreligger drift af uregistreret virksomhed.

I SKM 2006 520 L blev der idømt ubetinget fængsel i 9 måneder og en til­lægsbøde på 1 mio. kr. for omfattende skatte- og momssvig.

I SKM 2007 360 L drev T en selvstændig rengøringsvirksomhed og ved siden af arbejdede han på en minkfarm. Han rejste til Polen i 2001, hvor han var bosiddende. Han havde udeholdt 259.035 kr. af omsætningen i 2000 og frem til afrejsen i august 2001 endvidere 98.671 kr. Moms heraf udgjorde 114.360 kr. Han havde en ansat, til hvem der var udbetalt A-indkomst uden indehol­delse af A-skat, hvorved der var unddraget 182.000 kr. i skat. Han forklarede, at han mente, at SKAT i tidligere år havde taget ca. 100.000 kr. fra ham uretmæssigt, og at han ville få pengene tilbage ved at arbejde uden at selvangive indtægten. T idømtes fængsel i 60 dage og en tillægsbøde på 350.000 kr.

I SKM 2013 287 Ø havde tiltalte undladt at selvangive overskud af virksom­hed samt indsendt nulangivelser og undladt at indeholde A-skat og arbejds­markedsbidrag. Byretten fandt tiltalte skyldig og fastsatte straffen til 6 måne­ders fængsel, heraf 3 måneder ubetinget samt en tillægsbøde på 700.000 kr. De 3 måneder blev gjort betinget under henvisning til, at sagen havde været længe undervejs. Landsretten stadfæstede byretsdommen, men gjorde hele fængselsstraffen ubetinget.

I SKM 2014 71 Ø havde tiltalte angivet sit momstilsvar for lavt og undladt at opfylde sin pligt til at foretage indeholdelse af A-skat. Byretten fandt til­talte skyldig i forsætlig momssvig og overtrædelse af kildeskatteloven. Straffen blev fastsat til fængsel i 1 år, heraf 6 mdr. ubetinget samt en tillægs­bøde på 1.800.000 kr. Byretten lagde vægt på at tiltalte tidligere havde drevet selvstændig virksomhed, var handelsuddannet og vidste, at han skulle afregne moms og indeholde A-skat, samt på at tiltalte bevidst afregnede sine medar­bejdere »sort« samt afgav urigtige oplysninger med det formål at kunne fortsætte sin virksomhed og den løbende unddragelse. For landsretten forkla­rede tiltalte, at han forsøgte at komme ud af 18 års misbrug, levede af kon­tanthjælp og boede hjemme hos sin 66-årige mor. Landsretten stadfæstede byretsdommen.

I SKM 2014 255 Ø havde tiltalte T unddraget for 838.104 kr. i moms, 1.210.301 kr. i A-skat og 176.365 kr. i arbejdsmarkedsbidrag. Tiltalte var direktør i et konkursramt rengøringsanpartsselskab og havde enerådighed over firmaets konti, samt var eneejer af anparterne. Selskabet var ikke momsregistreret, men udstedte fakturaer med moms for mere end 3 mio. kr. incl. moms og momsbeløbene blev ikke afregnet til SKAT. Byretten fandt tiltalte skyldig i forsætlig momssvig og skattesvig med hensyn til kildeskat og arbejdsmarkedsbidrag. Straffen blev fastsat til 1 års fængsel med tillægs­bøde 850.000 kr. samt betaling af erstatning til SKAT på 1.194.020 kr. med tillæg af procesrente. Landsretten stadfæstede byretsdommen, med den æn­dring, at forvandlingsstraffen fastsattes til fængsel i 60 dage.

[(339)](#bookmark360) Ved L 2005 325 blev »indtil 2 år« ændret til »indtil 1 år og 6 måneder«.

[(340)](#bookmark361) Bestemmelsen er senest ændret L 2023 1795, der havde til formål at give mulighed for i bemærkningerne til loven (lovforslag 52) at angive nærmere retningslinjer om strafniveauet ved overtrædelser, der kan medføre, at der realiseres en unddragelse. Det er således forudsat, at sanktionspraksis ved overtrædelser, der medfører, at der realiseres en unddragelse, ændres.

Det forudsættes således for det første, at en bøde i tillæg til en fængselsstraf bliver fordoblet, så bøden efter praksisændring herefter udgør et beløb, der svarer til det dobbelte af unddragelsens størrelse. I sager, hvor der er tale om forsøg, jf. straffelovens § 21, udgør bøden et beløb, der svarer til det unddrag­ne beløb.

Det forudsættes for det andet, at beløbsgrænsen for, hvornår der kan idømmes straf i form af fængsel, hæves fra 100.000 kr. til 500.000 kr. Udgør unddra­gelsen ikke 500.000 kr. eller derover, vil straffen i disse sager være bøde, og de kan dermed afsluttes administrativt af Skatteforvaltningen med et bødefo­relæg, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Er unddragelsen 500.000 kr. eller derover, skal sagen sendes til politiet med henblik på domstolsbe­handling. En unddragelse på 500.000 kr. eller derover skal ligesom efter gældende ret som udgangspunkt henføres til straffelovens § 289 om overtræ-

delse af særligt grov karakter af bl.a. skattelovgivningen, hvor strafferammen er indtil 8 års fængsel.

Det er forudsat, at beløbsgrænsen på 500.000 kr. ikke vil finde anvendelse i gentagelsestilfælde.

Hvis den pågældende forsætligt unddrager skatter eller afgifter for mere end 250.000 kr., og den pågældende tidligere er blevet straffet for at unddrage skatter eller afgifter for mere end 250.000 kr., kan vedkommende således straffes med fængsel og en tillægsbøde svarende til to gange det unddragne beløb. Den gentagne overtrædelse har dermed en gentagelsesvirkning, hvor beløbsgrænsen for fængselsstraf er lavere. Gentagelsesvirkningen finder an­vendelse, uanset hvilke skatter eller afgifter den tidligere straffesag angik. Er der tale om overtrædelser af forskellige love, og udgør de enkelte overtræ­delser ikke mere end 250.000 kr., men udgør overtrædelserne samlet set mere end 250.000 kr., er beløbsgrænsen overskredet. Gentagelsesvirkningen ophører, når der, førend den nye strafbare handling blev begået, er forløbet 10 år, efter at den tidligere straf er udstået, endeligt eftergivet eller bortfaldet. Er den tidligere straf en bødestraf, regnes den nævnte frist fra datoen for den endelige dom eller bødens vedtagelse. For så vidt angår betingede domme regnes fristen fra den endelige dom, hvilket følger af straffelovens § 84, stk. 3.

Det forudsættes for det tredje, at progressionsgrænsen på 60.000 kr., der efter gældende ret finder anvendelse ved beregning af normalbøder, ophæves. Ophævelsen af progressionsgrænsen indebærer, at det fulde beløb af normal­bøden skal beregnes på samme måde. Der er dermed ikke forskel på bereg­ningen af den del af bøden, der er over 60.000 kr., og den del af bøden, der ikke er over 60.000 kr. Normalbøden vil herefter udgøre en gang det unddrag­ne beløb ved overtrædelser, der begås ved grov uagtsomhed, og to gange det unddragne beløb ved overtrædelser, der begås forsætligt.

Det forudsættes for det fjerde, at praksis for, hvornår der rejses en bødesag i førstegangstilfælde i sager om unddragelse, og hvordan bøder udmåles i de mindste bødesager, ændres. Herefter gælder der en minimumsgrænse på 40.000 kr. i førstegangstilfælde, således at der skal være unddraget for mere end 40.000 kr., før der kan rejses en bødesag. Minimumsgrænsen skal an­vendes, uanset om unddragelsen er begået forsætligt eller groft uagtsomt. I sager om unddragelse, hvor unddragelsen ikke overstiger 40.000 kr., men overstiger 20.000 kr., kan der straffes med en bøde, der forudsættes at skulle udgøre 5.000 kr., uanset om der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Endelig forudsættes det for det femte, at sanktionspraksis for sager om selvanmeldelse tilpasses den ovenfor skitserede praksis. Herefter skal forsæt­lige unddragelser over 100.000 kr. og indtil 500.000 kr. straffes med en bøde, der svarer til unddragelsens størrelse, når der er tale om en selvanmeldelses­sag, mens forsætlige unddragelser på 500.000 kr. eller derover straffes med fængsel og en tillægsbøde svarende til unddragelsens størrelse. Det er op til domstolene at vurdere, hvorvidt fængselsstraffen skal gøres betinget. Det forudsættes endvidere, at der - som hidtil - ikke skal gøres et strafansvar gældende i sager, hvor der sker selvanmeldelse, når der er handlet groft uagtsomt, uanset unddragelsens størrelse. På samme måde skal der ikke gøres et strafansvar gældende, hvis der er forsæt til unddragelse, og den samlede unddragelse ikke overstiger 100.000 kr.

Den konkrete straffastsættelse beror på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det ovenfor angivne strafniveau kan fraviges i op- og nedadgående retning, hvis deri den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10.

[(341)](#bookmark362) Senest ændret ved L 2023 1795, der havde til formål at give mulighed for i bemærkningerne til loven (lovforslag 52) at angive nærmere retningslinjer om strafniveauet ved overtrædelser, der kan medføre, at der realiseres en unddragelse. Det er således forudsat, at sanktionspraksis ved overtrædelser, der medfører, at der realiseres en unddragelse, ændres.

Det forudsættes således for det første, at en bøde i tillæg til en fængselsstraf bliver fordoblet, så bøden efter praksisændring herefter udgør et beløb, der svarer til det dobbelte af unddragelsens størrelse. I sager, hvor der er tale om

forsøg, jf. straffelovens § 21, udgør bøden et beløb, der svarer til det unddrag­ne beløb.

Det forudsættes for det andet, at beløbsgrænsen for, hvornår der kan idømmes straf i form af fængsel, hæves fra 100.000 kr. til 500.000 kr. Udgør unddra­gelsen ikke 500.000 kr. eller derover, vil straffen i disse sager være bøde, og de kan dermed afsluttes administrativt af Skatteforvaltningen med et bødefo­relæg, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Er unddragelsen 500.000 kr. eller derover, skal sagen sendes til politiet med henblik på domstolsbe­handling. En unddragelse på 500.000 kr. eller derover skal ligesom efter gældende ret som udgangspunkt skulle henføres til straffelovens § 289 om overtrædelse af særligt grov karakter af bl.a. skattelovgivningen, hvor straf­ferammen er indtil 8 års fængsel.

Det er forudsat, at beløbsgrænsen på 500.000 kr. ikke vil finde anvendelse i gentagelsestilfælde.

Hvis den pågældende forsætligt unddrager skatter eller afgifter for mere end 250.000 kr., og den pågældende tidligere er blevet straffet for at unddrage skatter eller afgifter for mere end 250.000 kr., kan vedkommende således straffes med fængsel og en tillægsbøde svarende til to gange det unddragne beløb. Den gentagne overtrædelse har dermed en gentagelsesvirkning, hvor beløbsgrænsen for fængselsstraf er lavere. Gentagelsesvirkningen finder an­vendelse, uanset hvilke skatter eller afgifter den tidligere straffesag angik. Er der tale om overtrædelser af forskellige love, og udgør de enkelte overtræ­delser ikke mere end 250.000 kr., men udgør overtrædelserne samlet set mere end 250.000 kr., er beløbsgrænsen overskredet. Gentagelsesvirkningen ophører, når der, førend den nye strafbare handling blev begået, er forløbet 10 år, efter at den tidligere straf er udstået, endeligt eftergivet eller bortfaldet. Er den tidligere straf en bødestraf, regnes den nævnte frist fra datoen for den endelige dom eller bødens vedtagelse. For så vidt angår betingede domme regnes fristen fra den endelige dom, hvilket følger af straffelovens § 84, stk. 3.

Det forudsættes for det tredje, at progressionsgrænsen på 60.000 kr., der efter gældende ret finder anvendelse ved beregning af normalbøder, ophæves. Ophævelsen af progressionsgrænsen indebærer, at det fulde beløb af normal­bøden skal beregnes på samme måde. Der er dermed ikke forskel på bereg­ningen af den del af bøden, der er over 60.000 kr., og den del af bøden, der ikke er over 60.000 kr. Normalbøden udgør herefter en gang det unddragne beløb ved overtrædelser, der begås ved grov uagtsomhed, og to gange det unddragne beløb ved overtrædelser, der begås forsætligt.

Det forudsættes for det fjerde, at praksis for, hvornår der rejses en bødesag i førstegangstilfælde i sager om unddragelse, og hvordan bøder udmåles i de mindste bødesager, ændres. Herefter gælder der en minimumsgrænse på 40.000 kr. i førstegangstilfælde, således at der skal være unddraget for mere end 40.000 kr., før der kan rejses en bødesag. Minimumsgrænsen skal an­vendes, uanset om unddragelsen er begået forsætligt eller groft uagtsomt. I sager om unddragelse, hvor unddragelsen ikke overstiger 40.000 kr., men overstiger 20.000 kr., kan der straffes med en bøde, der forudsættes at skulle udgøre 5.000 kr., uanset om der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Endelig forudsættes det for det femte, at sanktionspraksis for sager om selvanmeldelse tilpasses den ovenfor skitserede praksis. Herefter skal forsæt­lige unddragelser over 100.000 kr. og indtil 500.000 kr. straffes med en bøde, der svarer til unddragelsens størrelse, når der er tale om en selvanmeldelses­sag, mens forsætlige unddragelser på 500.000 kr. eller derover straffes med fængsel og en tillægsbøde svarende til unddragelsens størrelse. Det er op til domstolene at vurdere, hvorvidt fængselsstraffen skal gøres betinget. Det forudsættes endvidere, at der - som hidtil - ikke skal gøres et strafansvar gældende i sager, hvor der sker selvanmeldelse, når der er handlet groft uagtsomt, uanset unddragelsens størrelse. På samme måde skal der ikke gøres et strafansvar gældende, hvis der er forsæt til unddragelse, og den samlede unddragelse ikke overstiger 100.000 kr.

Den konkrete straffastsættelse beror på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det ovenfor angivne strafniveau kan fraviges i op- og nedadgående retning, hvis deri den konkrete

sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10.

[(342)](#bookmark364) Med L 2012 927 kom bestemmelsen tillige til at omfatte den situation, hvor den skattepligtige modtager A-indkomst eller arbejdsmarkedsbidrags­pligtig indkomst, og hvor den skattepligtige burde vide, at der ikke var inde­holdt A-skat eller arbejdsmarkedsbidrag, og denne manglende viden kan til­regnes den skattepligtige som groft uagtsomt. Både forsætlige og groft uagtsomme forhold er herefter omfattet af bestemmelsen, og den dækker derfor ikke alene de situationer, hvor lønmodtageren efter aftale med arbejds­giveren helt eller delvist har fået udbetalt A-indkomst, uden der er indeholdt A-skat eller arbejdsmarkedsbidrag, men også situationer, hvor der ikke kan påvises en direkte aftale, men hvor det burde have stået klart for lønmodtage­ren, at der skulle indeholdes A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i den udbetalte indkomst. Har den skattepligtige alene udvist simpel uagtsomhed, er situa­tionen ikke omfattet af bestemmelsen.

[(343)](#bookmark366) Bestemmelsen omfatter alene beregning af passivposter iht. § 33 D.

[(344)](#bookmark348) Indsat ved L 2021 789. Efter bestemmelsen vil det objektive gerningsind­hold være realiseret, når der er forløbet fire uger fra udløbet af den fastsatte frist, og oplysningerne ikke er indsendt til Skatteforvaltningen.

[(345)](#bookmark353) Indsat ved L 2021 789. Det objektive gerningsindhold er herefter realiseret, når der er forløbet 14 dage efter meddelelsens modtagelse, og oplysningerne endnu ikke er indsendt til Skatteforvaltningen.

Skatteforvaltningen kan efter udløbet af fireugersfristen i stk. 1, og indtil pålægget efterkommes, udsende meddelelser til virksomheden om, at pålægget skal efterkommes senest 14 dage efter meddelelsernes modtagelse. 2. pkt. indebærer, at for hver gang pålægget ikke er efterkommet ved udløbet af de 14 dage, vil der kunne udstedes et bødeforelæg til virksomheden for den manglende indsendelse. Der kan dog ikke inden de 14 dage er udløbet udsen­des en ny meddelelse til virksomheden med den virkning, at virksomheden ifalder bødestraf for ikke at efterkomme pålægget inden for den 14-dagesfrist, der fremgår af den nye meddelelse. At oplysningerne ikke er indsendt til Skatteforvaltningen vil betyde, at oplysningerne ikke foreligger hos Skatte­forvaltningen, dvs. at Skatteforvaltningen ikke har modtaget oplysningerne f.eks. via e-mail eller pr. post. Bestemmelsen finder også anvendelse i den situation, hvor det kun er dele af det materiale, som Skatteforvaltningen har anmodet om, der indsendes, inden de frister, som er fastsat i bestemmelserne. Bestemmelsen omfatter enhver virksomhed, der ifølge 86, stk. 3, kan modtage et pålæg om indsendelse af materiale, uanset i hvilken form virksomheden drives, Juridiske personer, hvori der ikke er drift, herunder holdingselskaber, vil også være omfattet, mens fysiske personer, der ikke er erhvervsdrivende, ikke vil være omfattet af bestemmelsen. Også enkeltmandsvirksomheder, der ikke beskæftiger flere end omkring 10-20 ansatte og som dermed ikke er omfattet af reglerne i straffelovens 5. kapitel om strafansvar for juridiske personer, er omfattet, dog således, at det i denne situation vil være ejeren af enkeltmandsvirksomheden, der er strafsubjekt.

En virksomheds pligt til at indsende materiale suspenderes, hvis en klage over et pålæg om indsendelse af oplysningerne undtagelsesvist tillægges opsættende virkning. I denne situation vil virksomheden derfor ikke under behandlingen af klagesagen kunne pålægges strafansvar efter de foreslåede bestemmelser for ikke at efterkomme pålægget om indsendelse af materiale. Når en klagesag, der tillægges opsættende virkning, er afsluttet, og klageren ikke får medhold i sin klage over at skulle efterkomme pålægget, vil klagein­stansen i henhold til gældende praksis fastsætte en frist for, hvornår virksom­heden skal indsende det materiale, som omfattes af pålægget, til Skattefor­valtningen. Virksomheden vil herefter efter nærværende bestemmelse kunne straffes med bøde, i det omfang denne ikke fire uger efter denne frist har ef­terkommet pålægget. Ligeledes vil virksomheden indtil pålægget efterkommes kunne straffes med bøde, hvis virksomheden efter udløbet af denne fire ugers­frist modtager en skriftlig meddelelse fra Skatteforvaltningen om at efterkom­me pålægget, og ikke efterkommer dette senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse.

Derimod vil en virksomhed ikke kunne pålægges strafansvar for ikke at imødekomme et pålæg om indsendelse af oplysninger til Skatteforvaltningen,

hvis Skatteforvaltningen har en konkret mistanke om, at oplysningerne kan have betydning for bedømmelsen af en strafbar lovovertrædelse, f.eks. en lovovertrædelse om unddragelse af skatter eller afgifter, og virksomheden derfor ikke har pligt til at indsende oplysningerne til Skatteforvaltningen, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 1.

Det er en betingelse for strafansvar, at der foreligger den fornødne tilregnelse til samtlige objektive gerningselementer i form af uagtsomhed. Derimod gælder der ikke et krav om, at der skal foreligge grov uagtsomhed.

[(346)](#bookmark352) Jf. bkg 2021 2104 § 41.

[(347)](#bookmark354) Med L 2008 1344 blev der tilvejebragt en ensartethed i henseende til strafhjemlen for hhv. fysiske og juridiske personer, idet strafhjemlen herefter omfatter alle de forhold, hvor der kan pålægges strafansvar i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed. Bestemmelserne om strafansvar i straffeloven omfatter som udgangspunkt enhver juridisk person, herunder aktie-, anparts­og andelsselskaber, interessentskaber, foreninger og fonde, boer, kommuner og statslige myndigheder. Dog gælder det at statslige myndigheder og kom­muner alene kan straffes for overtrædelser der begås ved udøvelse af virk­somhed, der svarer til eller kan sidestilles med virksomhed udøvet af private.

[(348)](#bookmark363) Fondens garanti omfatter ikke den del af lønmodtagerens krav, som ar­bejdsgiveren skulle have indeholdt i kildeskat. Det er derfor i stk. 1 bestemt, at pligten til at afregne kildeskatten overfor det offentlige fortsat påhviler arbejdsgiveren, selv om udbetalingen til lønmodtageren foretages af fonden. Endvidere skal lønmodtageren efter bestemmelsen i stk. 2 ved slutopgøret godskrives det beregnede A-skattebeløb, som garantifonden har fratrukket ved udbetalingen af løntilgodehavendet.

[(349)](#bookmark365) Med L 2020 810 er det fastslået, at også eventuelle lønindeholdte beløb efter § 10 i gældsinddrivelsesloven vil skulle fratrækkes, forinden Lønmod­tagernes Garantifond foretager udbetaling af feriegodtgørelse, og at arbejds­giveren hæfter for beløbene. Bestemmelsen er desuden udtryk for, at Løn­modtagernes Garantifond heller ikke hæfter for eventuelle lønindeholdte beløb, som arbejdsgiveren skulle have opkrævet, indberettet og indbetalt, hvis ikke garantiordningen var blevet udløst.

Lønmodtageren, dagpengemodtageren m.v., dvs. skyldneren, vil i forhold til restanceinddrivelsesmyndigheden blive frigjort fra betaling af beløb, der er indeholdt i indkomsten. Det gælder også i de tilfælde, hvor den indeholdel­sespligtige ikke afregner beløbet, og uanset om Skatteforvaltningen har mu­lighed for at inddrive beløbet hos den indeholdelsespligtige. Har den indehol­delsespligtige indeholdt beløbet, skal det altså afskrives på skyldnerens re­stance, uanset om der sker afregning eller ej. Beløb, som den indeholdelses­pligtige ikke indeholder, hæfter den indeholdelsespligtige umiddelbart for, medmindre den indeholdelsespligtige kan godtgøre, at der ikke er udvist forsømmelighed, jf. § 69, stk. 1. Samtidig vil lønmodtageren, dagpengemod­tageren m.v. ikke være frigjort for betaling af eventuelle ikke indeholdte beløb, idet lønmodtageren, dagpengemodtageren m.v. hæfter for det beløb, der skulle have været indeholdt efter § 68.

[(350)](#bookmark369) Indsat ved L 2020 810. Bestemmelsen indebærer, at feriegarantiordninger m.v. under samme vilkår og betingelser som Lønmodtagernes Garantifond ikke vil hæfte for den A-skat, det arbejdsmarkedsbidrag eller det eventuelle lønindeholdte beløb, som arbejdsgiveren skulle have opkrævet, indberettet og indbetalt, hvis ikke garantiordningen var blevet udløst. Bestemmelsen medfører også, at garantiordningerne i samme omfang som Lønmodtagernes Garantifond vil skulle indberette en række nærmere definerede oplysninger i forbindelse med udbetaling af A-indkomst (feriegodtgørelse), herunder oplysning om, hvilken arbejdsgiver der retteligt burde have indeholdt A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og eventuelle lønindeholdte beløb, hvis ikke garantio­rdningen var blevet udløst. Normalt er det den, for hvis regning udbetalingen sker, der er forpligtet til at indhente skattekort, beregne og indeholde A-skat m.v. og indberette de beregnede beløb, og det er ligeledes denne, der hæfter for de indeholdte beløb. Dette gælder dog alene i det omfang de efter deres indhold er forenelige med foranstående. I situationer, hvor en garantiordning dækker feriegodtgørelse m.v., vil der herefter skulle ske en opsplitning af disse forpligtelser mellem garantiordningen og arbejdsgiveren. Hvor det er garantiordningen, der indhenter skattekort og beregner og indberetter A-skat

m.v., er det fortsat arbejdsgiveren, der hæfter for afregning af den beregnede A-skat m.v.

[(351)](#bookmark370) Herefter vil beløb, der fratrækkes af henholdsvis Lønmodtagernes Garan­tifond og feriegarantiordninger m.v. i forbindelse med udbetaling af feriegodt­gørelse m.v., skulle træde i stedet for A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og eventuelle lønindeholdte beløb, og beløbene vil skulle godskrives lønmodta­geren i forbindelse med årsopgørelsen. Derved sikres lønmodtageren samme retsstilling, uanset om en løn m.v. dækkes af Lønmodtagernes Garantifond eller af en feriegarantiordning, eller om der er tale om en udbetaling fra en kollektivt aftalt garanti for uforrentet opsparingsordning (fritvalgsordning), særlig feriefridagsordning eller søgnehelligdagsordning.

Lønmodtageren hæfter ikke for indeholdt A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og eventuelle lønindeholdte beløb, som Lønmodtagernes Garantifond eller feri­egarantiordningerne m.v. har beregnet. Tilsvarende gælder i relation til § 75 om strafansvar for den, der lader sig udbetale A-indkomst velvidende, at der ikke er indeholdt A-skat m.v. af indkomsten. Lønmodtageren vil således ikke kunne ifalde strafansvar efter § 75, når feriegarantiordningen m.v. har fratruk­ket A-skat m.v. inden udbetalingen. Skatteforvaltningens krav på A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og eventuelle lønindeholdte beløb er i det hele stillet på samme måde, som hvis udbetalingen til lønmodtageren ikke var foretaget af henholdsvis Lønmodtagernes Garantifond eller en feriegarantiordning m.v., men på sædvanlig vis af arbejdsgiveren.

[(352)](#bookmark371) Bestemmelsen blev ændret ved L 2009 521 med virkning fra 2011-01­01. Efter den frem til denne dato gældende § 84 skal den indeholdelsesplig­tige skriftligt eller ved andet læsbart medie holde modtageren af A-indkomst underrettet om indeholdelserne efter regler, der fastsættes af skatteministeren. Der henvises herom til bkg 2021 2104, § 28, stk. 2.

[(353)](#bookmark375) Det er således muligt for Told- og skatteforvaltningen at give påbud om registrering i situationer, hvor der drives virksomhed, som er indeholdelses­pligtig efter kildeskattelovens kapitel V og VI, men hvor virksomheden ikke er registreret.

[(354)](#bookmark378) Ved L 2005 325 blev den tidligere hjemmel til at foretage arbejdsgiver­kontrol udvidet til også at omfatte de arbejdssteder, som ikke ligger i, eller i direkte tilknytning til virksomhedens fabrikskontor og lagerlokaler m.v.

[(355)](#bookmark372) Ved fastsættelsen af den daglige bøde skal der tages hensyn til den oplys­ningspligtiges økonomiske formåen, således at pressionen har effekt. En daglig bøde skal efter praksis være på mindst 1.000 kr. dagligt, men bødestør­relsen beror i øvrigt på et konkret skøn. Daglige bøder gives for hver kalen­derdag, dvs. syv dage om ugen. De daglige bøder kan forhøjes med skriftligt varsel, hvis den fastsatte tvangsbøde ikke har givet resultat. Når den oplys­ningspligtige efterlever pålægget, tilbagebetales de daglige bøder, som den oplysningspligtige har betalt, ikke, mens ikke betalte daglige bøder bortfalder. Dette skyldes, at daglige bøder er et pressionsmiddel og ikke en straf.

2. og 3. pkt. blev indsat ved L 2021 789, og det undgås herved, at deri relation til det samme pålæg og den samme periode, hvor pålægget ikke efterkommes, både pålægges daglige bøder og udstedes bødeforelæg for overtrædelse af § 75 A, stk. 1 eller 2.

[(356)](#bookmark373) Med bestemmelsen er der indført adgang for skattemyndighederne til at anmode personer, der ved kontrollen skønnes at have udført arbejde hos den indeholdelsespligtige, om at oplyse navn, adresse og fødselsdato samt ansæt­telsesperiode og løn- og ansættelsesvilkår.

VedL 2005 325 blev bestemmelsen skærpet således, at der består en egentlig pligt til at besvare sådanne spørgsmål. Bestemmelsen vil primært finde an­vendelse på razzialignende kontroller.

[(357)](#bookmark374) Indsat ved L 2012 590.

[(358)](#bookmark376) Se noten ad § 86, stk. 2.

[(359)](#bookmark377) Hensigten med § 86 a har været at sikre, at der sker en daglig registrering af, hvem der arbejder i virksomheden, således at skattemyndighederne får mulighed for at kontrollere, om der efterfølgende indeholdes og indbetales A-skat for de pågældende personer. Det bemærkes, at arbejdsgivere, der er selvstændigt erhvervsdrivende, ikke er ansatte i deres egen virksomhed, hvorfor sådanne arbejdsgivere i forbindelse med et pålæg efter den foreslåede bestemmelse ikke vil kunne pålægges at skulle registrere oplysninger om sig

selv i logbogen. Kravet om registrering omfatter alle personer, der forventes at udføre arbejde i virksomheden den pågældende dag. Det gælder også selv om der ikke udbetales løn for arbejdet, f.eks. fordi de beskæftigede er på prøve, i aktivering, "hjælper til" eller er en medarbejdende ægtefælle.

Manglende efterlevelse af kravet om at føre en logbog sanktioneres med bøde efter de eksisterende bødebestemmelser i kildeskatteloven. Rigsadvo­katen har på baggrund af en række afsagte byretsdomme tilkendegivet, at bøder efter kildeskattelovens § 74 kan udstedes som administrative bødefo­relæg. Bøden fastsættes, så den svarer til 8 gange den maksimale dagpengesats for fuldtidsforsikrede medlemmer. I 2018 udgør bøden 6.900 kr. pr. fuldtids­beskæftiget.

Konstateres det ved et kontrolbesøg, at en arbejdsgiver flere gange har tilsi­desat et pålæg ved ikke at have foretaget korrekt registrering om de ansatte i logbogen, kan disse overtrædelser ikke sammenlægges. Derfor skal overtræ­delserne straffes med den bødesats, der er gældende på kontroltidspunktet. Er overtrædelser fra flere kontrolbesøg til ansvarsbedømmelse samtidigt, kan bødestraffen for overtrædelser, der er konstateret ved hvert kontrolbesøg, sammenlægges. Bøden for overtrædelse af et pålæg om at føre logbog kan sammenlægges med bøder for overtrædelse af andre skatte- og afgiftslove. Med L 2018 1430 er logbogen blevet gjort digital.

I SKM 2016 26 V omhandlede spørgsmålet, hvorvidt det var berettiget, at told- og skatteforvaltningen forlængede et pålæg til en virksomhed om at føre logbog over de ansatte i virksomheden med yderligere et år.

Henset til forløbet under to uanmeldte kontrolbesøg samt forarbejderne til kildeskattelovens § 86 A, var landsretten enig med byretten i, at told- og skatteforvaltningen havde haft hjemmel til at pålægge appellanten at føre logbog i yderligere et år.

[(360)](#bookmark380) Et pålæg om at føre logbog skal være skriftligt og skal indeholde en be­grundelse og en klagevejledning med klageadgang, herunder oplysning om fristen for at klage. Forvaltningslovens almindelige regler finder således an­vendelse ved afgørelser, der træffes efter kildeskattelovens § 86 A

[(361)](#bookmark379) Pålægget udløber automatisk efter periodens udløb. Hvis der ved et kon­trolbesøg efter udløbet af 12 måneders perioden fortsat konstateres manglende registreringer af de beskæftigede, kan arbejdsgiveren på ny pålægges at føre logbog i en 12-måneders-periode. Et pålæg om at føre logbog kan ophæves før udløbet af 12 måneders perioden, hvis det ved en opfølgende kontrol konstateres, at virksomheden udarbejder sædvanlig dokumentation for evt. ansættelsesforhold og indberetter oplysninger om de beskæftigede i overens­stemmelse med de gældende regler herom, eller hvis der i øvrigt er grundlag herfor. At der skal være udarbejdet sædvanlig dokumentation for et ansættel­sesforhold betyder bl.a., at virksomheden skal bogføre udbetaling af eller godskrivning af A-indkomst og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, herunder de beløb, der er indeholdt på grundlag af skattekort m.v. En ophæ­velse af et pålæg vil skulle gives skriftligt, og ophævelsen vil skulle noteres i logbogen.

[(362)](#bookmark381) Indsat ved L 2018 1430. Med bestemmelsen har Skatteforvaltningen fået mulighed for at pålægge de virksomheder, der enten ikke indeholder, indbe­retter eller indbetaler A-skat m.v., eller som gentagne gange har fejl eller mangler i indberetningen af A-skat m.v., at benytte en tredjepart til at varetage virksomhedens forpligtelser i relation til indberetning af A-skat m.v., herunder udarbejde virksomhedens lønregnskab. Bestemmelsen vil kunne tænkes an­vendt i situationer, hvor Skatteforvaltningen konstaterer, at der alene er udar­bejdet et mangelfuldt eller utilstrækkeligt lønregnskab, og hvor arbejdsgiveren ikke imødekommer Skatteforvaltningens opfordring om at tilvejebringe et lønregnskab, som er udarbejdet i overensstemmelse med lovens krav, inden for en rimelig frist. Arbejdsgiveren skal således skriftligt have fået meddelelse om, at Skatteforvaltningen vil tage initiativ til, at en tredjepart for arbejdsgi­verens regning fra en given dato vil komme til at forestå udarbejdelse af virksomhedens lønregnskab, hvis et fyldestgørende og ajourført lønregnskab ikke er indsendt inden f.eks. en måned fra meddelelsens datering, Et pålæg om at benytte en leverandør af lønadministrationsydelser skal være skriftligt og skal indeholde en begrundelse og en klagevejledning med klageadgang, herunder oplysning om fristen for at klage.

Bestemmelsen kan alene anvendes i de tilfælde, hvor der er tilstrækkeligt regnskabsmateriale til, at der kan udarbejdes et lønregnskab. Er regnskabs­materialet således så mangelfuldt, at der må skønnes i ikke ubetydeligt omfang over virksomhedens udgifter til løn m.v. kan bestemmelsen ikke anvendes. Ifølge bestemmelsens forarbejder er den ikke rettet mod de situationer, hvor der er gjort et kvalificeret forsøg på at udarbejde et lønregnskab. Det er således forudsat, at bestemmelsen kun anvendes i begrænset omfang.

Et pålæg om at benytte en leverandør af lønadministrationsydelser er en forvaltningsafgørelse. Allerede ved kontrolbesøget skal der foretages mundtlig partshøring vedrørende Skatteforvaltningens overvejelser om at give virksomheden et sådant pålæg. I tilfælde, hvor indehaveren ikke er til stede ved kontrollen – f.eks. ved et uanmeldt kontrolbesøg i virksomheden – skal der ske skriftlig underretning af indehaveren om overvejelserne om at give virksomheden et pålæg om at benytte en leverandør af lønadministra­tionsydelser, inden den endelige afgørelse herom træffes. Indehaveren skal i den forbindelse gives en frist på en uge til at komme med sine eventuelle bemærkninger hertil.

[(363)](#bookmark384) Med »særlige forhold« tænkes på forhold, hvor det ikke findes rimeligt at opretholde refusionskravet mod arbejdsgiveren i fuld udstrækning. f.eks pga. arbejdsgiverens økonomi eller sygdom, der gør det vanskeligt at opret­holde den erhvervsmæssige aktivitet. Også i situationer, hvor opretholdelse af refusionskravet vil forvolde en uoprettelig skade, f.eks. konkurs eller tvangsauktion over privatbolig, kan refusionskravet nedsættes efter en konkret vurdering.

Ifølge bestemmelsens forarbejder vil refusionskravet kunne reduceres med op til to tredjedele. Derimod vil refusionskravet aldrig kunne reduceres med 100 pct.

[(364)](#bookmark385) Indsat ved L 2018 1430. Formålet med bestemmelsen er at gøre det muligt for en virksomhed at sikre sig, at underleverandør er registreret som indehol­delsespligtig for A-skat m.v. og dermed undga at entrere med virksomheder, der ikke har til hensigt at opfylde lovbestemte pligter i forbindelse med inde­holdelse, indberetning og indbetaling af A-skat m.v.

Med bestemmelsen kan virksomheder desuden i højere grad imødegå risikoen for at komme til at deltage i kædesvigskomplekser. Skatteforvaltningen vur­derer således i sager om kædesvig, om en virksomheds handel med en under­leverandør har været reel, om der fratrækkes fiktive fakturaer, eller om virksomheden vidste eller burde vide, at underleverandøren ikke ville opkræve, angive og afregne skatter og afgifter af samhandlen. I den forbin­delse undersøger Skatteforvaltningen, hvad de enkelte virksomheder har gjort af tiltag for at sikre sig, at deres underleverandører er reelle og rent faktisk har mulighed for at levere det, der faktureres. Der lægges i den forbindelse vægt på, om virksomhederne har sikret sig, at underleverandøren er momsre­gistreret. Oplysning om en virksomheds momsregistreringsforhold kan findes ved forespørgsel på SE-nummer eller cvr-nummer på Skatteforvaltningens hjemmeside. Med bestemmelsen kan virksomheder, der køber underleveran­dørydelser, nu tillige kunne skaffe sig viden om, hvorvidt underleverandøren er registreret som indeholdelsespligtig for A-skat m.v.

[(365)](#bookmark386) Indsat ved L 2008 1344.

[(366)](#bookmark387) Det er - som det også fremgår af lovteksten - en forudsætning at aftalerne er gensidige.

[(367)](#bookmark390) Skatteministeren er således bemyndiget til at indgå aftaler med fremmede stater om, at danske foreløbige skatter vedrørende en indkomst kan overføres til dækning af den anden stats skattekrav af samme indkomst. Aftalerne medfører en udvidet adgang til modregning. Aftalerne skal være gensidige. Der kan dog kun indgås sådanne aftaler, hvis skattemyndighederne samarbej­der iht. Rådets direktiv 2011/16/EU af 2011-02-15 om administrativt samar­bejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer.

[(368)](#bookmark391) Kildeskattelovens § 88, stk. 2, indeholder henvisning til bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatnings­området og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer.

[(369)](#bookmark392) Jf. bkg 2021 2104, kap. 11.

[(370)](#bookmark393) Bestemmelsen hjemler alene adgang til at indrømme henstand med betaling af A-skat, B-skat eller arbejdsmarkedsbidrag. En egentlig eftergivelse af fo­reløbige skattebeløb eller bidrag kan ikke foretages. Dette hænger sammen med, aten sådan »eftergivelse«når den ikke følges op af en tilsvarende efter­givelse af de endelige skattebeløb eller bidrag, blot ville betyde, at de efter- givne beløb forøgede restskattetilsvaret i samme omfang. Se hertil TfS 1991 371 SKM. Om rentebestemmelsen henvises til Hans Henrik Bonde Eriksen, SR-skat 2001/2 s. 166 ff.

[(371)](#bookmark394) Se noten ad § 62, stk. 3, 2. pkt. Se endvidere cirk 2000 35 og Hans Henrik Bonde Eriksen, SR-Skat 2001/2 s. 166 ff. SKM 2001 513 H drejede sagen sig om morarenter ved restskat for årene 1990, 1991 og 1992. Der fandtes ikke på daværende tidspunkt at være hjemmel til at modregne for morarenter efter § 62 A, stk. 3, 4. pkt. Der var afregnet i overensstemmelse med § 62 A, stk. 3, 2. pkt., således at morarenterne var neutraliseret ved til­bagebetaling af overskydende skat. Se kritisk om reglerne, Helle Mortensen og Lars Lauge Nielsen, SpO 2002/7, s. 358 ff. (»Hjælp - jeg har fået for meget tilbage i skat«). I SKM 2008 523 LSR blev det statueret, at skatteyderen havde selvangivet korrekt og rettidigt for indkomståret. Som følge af en indberetningsfejl fik han fejlagtigt udbetalt et betydeligt beløb i overskydende skat. SKAT var under disse omstændigheder ikke berettiget til renter af den således udbetalte overskydende skat efter kildeskattelovens regler, men havde alene krav på tilbagebetaling af den nettogevinst, klageren havde op­nået ved at have beløbet indestående på sin bankkonto.

[(372)](#bookmark382) Indsat ved L 2013 1499 med det formål at tilgodese personer med lavt rådighedsbeløb. Der er herefter hjemmel til at yde henstand med en indregnet restskat fra det tidspunkt, hvor anmodningen om henstand fremsættes, så re­stskatten kan betales på et senere tidspunkt. Henstanden vil indebære, at den indregnede restskat m.v. opkræves særskilt til betaling på et senere tidspunkt efter SKATs nærmere bestemmelse. Der skal ved fastsættelsen af betalings­tidspunktet ikke foretages en konkret vurdering af personens betalingsevne, da henstandsperioden skal være den samme for alle personer, der opfylder betingelsen for at få henstand. Der beregnes ikke renter af henstandsbeløbet i henstandsperioden.

Henstandsbetingelsen vil være opfyldt, hvis personen på det tidspunkt, hvor den pågældende anmoder om henstand, har en med det indregnede beløb ju­steret nettoindkomst, der som følge af sin størrelse vil udelukke inddrivelse af en evt. restance til det offentlige gennem en afdragsordning fastsat efter § 11, stk. 1, i bkg 2023 1207 om inddrivelse af gæld til det offentlige. Efter denne bestemmelse fastsættes det årlige beløb, som personen skal afdrage, som en procentdel af personens årlige nettoindkomst.

[(373)](#bookmark383) Det er præciseret, at de pensionister m.fl., der har fået bevilliget henstand, fortsat har henstand.

[(374)](#bookmark389) Henstandsordningen gælder dermed ikke blot for ægtefæller, der sidder i uskiftet bo, men også for ægtefæller, selv om der skiftes med afdøde.

[(375)](#bookmark388) Se noten ad § 89 A, stk. 1.

[(376)](#bookmark395) Reglerne i afsnit X om forskudt indkomstår tager sigte på de tilfælde, hvor der sker ændringer i skattepligtsforholdene for skattepligtige med forskudt indkomstår, og hvor der må ske en tilpasning til de almindelige be­skatningsregler som følge af, at skattebetalingsperioden for de pågældende

ikke har været sammenfaldende med indkomstperioden. Lovens regler om forskudt indkomstår er i afsnit IX i cirk 1988 135 kap. 6 illustreret ved en række eksempler. Reglerne i §§ 91-98 vedrører ophør af skattepligten og §§ 99-100 vedrører samlevende ægtefæller.

Om omregning til helårsindkomst se personskattelovens § 14 og cirk 1994 129 om personskatteloven pkt. 18.

[(377)](#bookmark398) Indkomståret siges i disse tilfælde at være »forskudt bagud«, medens det i de i § 96 nævnte - i praksis ret sjældent forekommende - tilfælde er»forskudt fremad«.

[(378)](#bookmark399) Se cirk 1988 135 pkt. 138.

[(379)](#bookmark400) Se cirk 1988 135 pkt. 139.

[(380) N](#bookmark402)år indkomsten i den afsluttende periode er opgjort, omregnes den således dels til et helt års indkomst (»helårsindkomsten«), og dels således, at den kommer til at svare til perioden fra begyndelsen af det kalenderår, hvori skattepligten er ophørt, og til datoen for ophøret (»delårsindkomsten«).

Hvor der ikke i indkomsten indgår engangsindtægter eller engangsudgifter, jf. § 95, er det for så vidt ikke nødvendigt at opgøre delårsindkomsten. Man kan i disse tilfælde nå det rette resultat blot ved at beregne skatten af helår­sindkomsten og udregne den del deraf, som svarer til forholdet mellem del­perioden og et helt år. Ændret ved L 2009 521 med virkning fra 2011-01-01, således at også opgørelsen arbejdsmarkedspligtig indkomst omfattes af be­stemmelsen.

[(381)](#bookmark403) Se cirk 1994 129 om personskatteloven pkt. 18.

Vederlag ved salg af varelager i forbindelse med virksomhedsophør blev i TfS 1994 754 V anset for engangsindtægt hvorfor der ikke skulle omregnes til helårsindkomst.

[(382)](#bookmark405) Se note ad § 91.

[(383)](#bookmark401) Omlægning af en af ægtefællernes indkomstår bliver således nødvendig, når kun den ene af dem har forskudt indkomstår inden giftermålet, eller deres indkomstår har været forskudt til forskellige afslutningstidspunkter.

[(384)](#bookmark404) En ægtefælle, som ved ægteskabets indgåelse ændrer sit indkomstår, så­ledes at det fremtidig afsluttes senere på året end hidtil, skal for det kalenderår, hvori ægteskabet er indgået, opgøre sin indkomst for dette år på grundlag af en forlænget periode.

Hvis indkomståret ikke lægges så meget frem, at det følger kalenderåret, men dog lægges frem til afslutning senere end hidtil, er fremgangsmåden ganske tilsvarende. Se cirk 1988 135 kap. 6.

Vælger ægtefællerne at anvende et indkomstår, der medfører, at den ene af dem skal lægge sit indkomstår tilbage i forhold til det af ham hidtil anvendte, skal dette indkomstår første gang anvendes ved beskatningen for det kalen­derår, der følger efter det, hvori ægteskabet er indgået. Indkomsten må i disse tilfælde opgøres efter sædvanlige principper for tilbagelægningen af indkomståret, således at engangsindtægter og -udgifter, der vedrører den periode, som indgår i to efter hinanden følgende indkomstopgørelser, kun medtages i den ene af dem. I mangel af særskilt opgørelse for den nævnte periode må indkomsten opgøres skønsmæssigt, eventuelt ved beregning i forhold til indkomsten i en anden periode. Der beregnes et helt års skat af den ansatte indkomst. Se cirk 1988 135 kap. 6.

[(385)](#bookmark406) Loven trådte i kraft 1970-01-01, jf. lbkg 1969 185 (ikrafttrædelsesloven til kildeskatteloven).