

Skatteforbeholdet

– aktuel praksis om god tro

Aktuel praksis fra Landsskatteretten kan tages til indtægt for, at et skatteforbehold er betinget af god tro. Afgørelsen vidner desuden om, at det er vigtigt at tage det meget seriøst, når Skattestyrelsen ikke vil anerkende et ellers gyldigt skatteforbehold som følge af manglende god tro.

► Af partner, advokat (H), HD (R) Henrik Rahbek hos TVC Advokatfirma samt ekstern lektor i skatteret



Henrik Rahbek
TVC Advokatfirma samt
ekstern lektor i skatteret

Den 14. januar 2026 blev Landsskatterettens afgørelse af den 4. december 2025 offentliggjort som SKM2026.21.LSR. Afgørelsen er et aktuelt supplement til praksis om skatteforbeholdet, fordi afgørelsen kan tages til indtægt for, at gyldigheden af et skatteforbehold er betinget af god tro.

Formålet med denne artikel er helt kort at gøre opmærksom på afgørelsen fra Landsskatteretten samt de afledte forhold af den omstændighed, at Skattestyrelsen undersøger og vurderer, om der foreligger god tro i forbindelse med udfærdigelsen af et skatteforbehold. Af samme årsag gives der i denne artikel ikke en udførlig gennemgang af forudsætningerne for skatteforbeholdets gyldighed men alene en kort introduktion, idet fokus er den nu offentliggjorte afgørelse fra Landsskatteretten.

Kort om skatteforbehold

Det er efter skatteforvaltningslovens § 28 muligt at tage et skatteforbehold og således gøre en privatretlig disposition betinget af, at skattemyndighederne ved ansættelsen af indkomstskat, ejendomsværdiskat, gaveafgift, grundskyld eller dækningsafgift ikke tillægger dispositionen en anden skatte- eller afgiftsmæssig virkning end forudsat.

Efter bestemmelsen, der er lovfæstelse af tidligere praksis, tillægges skatteforbeholdet kun virkning, hvis det er klart, skriftligt

og oplyst overfor skattemyndighederne senest samtidig med, at skattemyndighederne oplyses om dispositionens øvrige indhold.

Skatteforbeholdet kan udfærdiges således, at forbeholdet slår igennem, hvis den udløsende skatteretlige virkning indtræder, eller således at forbeholdet alene træder i kraft, hvis det gøres gældende overfor skattemyndighederne.

Skattestyrelsen kan i øvrigt afvise at tillægge et skatteforbehold virkning, hvis de privatretlige virkninger af skatteforbeholdet ikke er klare og overskuelige.

Det er ofte særligt relevant at anvende skatteforbeholdet ved disponering mellem parter med et interessefællesskab, hvor der er større risiko for, at skattemyndighederne tillægger disponeringen en anden skatte- eller afgiftsmæssig virkning end forudsat. Måtte skattemyndighederne f.eks. vurdere værdien af et aktiv anderledes end parterne, kan der opstå en situation, hvor skattemyndighederne vil opkræve parterne en gaveafgift, som ikke var forudsat.

Skattemyndighedernes beskrivelse af betingelserne for et gyldigt skatteforbehold fremgår af Den juridiske vejledning 2025-2, afsnit A.A.14.3 Skatteforbehold.

SKM2026.21.LSR – aktuel praksis om ond tro

Som det fremgår af den offentliggjorte afgørelse i SKM2026.21.LSR, har Skattestyrelsen ikke – forud for den påklagede afgørelse – været bekendt med retspraksis efter lovfæstelsen af skatteforbeholdsbestemmelsen tilbage i 1999, som har taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt der for skatteforbehold taget efter lovændringen kan stilles krav om god tro.

Afgørelsen er af samme årsag særlig aktuel, og i det følgende gives en helt overordnet beskrivelse af sagens faktum, ligesom der gives en indføring i Skattestyrelsens begrundelse for at afvise



skatteforbeholdet samt Landsskatterettens begrundelse for at stadfæste Skattestyrelsens afgørelse.

“

Skattestyrelsen traf således videre afgørelse om, at skatteyderen ikke kunne anvende det i gavebrevet indarbejdede skatteforbehold

Helt overordnet om sagens faktum

Det fremgår af sagen, at skatteyderens far – som eneaktionær i et selskab – ved gave overdrog B-kapitalandele i selskabet til skatteyderen og fire børnebørn. Skatteyderen fik overdraget nominelt 20.000 kr. B-kapitalandele i selskabet, og der blev i samme forbindelse udfærdiget et gavebrev dateret den 6. september 2018, hvori værdien, der var opgjort efter reglerne i TSS-cirkulærerne 2000-9 og 2000-10, var aftalt til 50.000 kr. I gavebrevet var der indarbejdet et skatteforbehold.

Ved en senere afgørelse dateret den 11. juli 2022 ændrede Skattestyrelsen værdien af de til skatteyderen overdragne B-kapitalandele fra 50.000 kr. til 25,5 mio. kr. Som grundlag for afgørelsen blev der blandt andet henvist til værdien af et datterselskab. Landsskatteretten fik – grundet manglende iagttagelse af klagefristen for afgørelsen – ikke lejlighed til at tage stilling til, om værdien var korrekt, hvorfor værdien på 25,5 mio. kr. blev lagt til grund for en senere stillingtagen til, om Skattestyrelsen var berettiget til at afvise anvendelsen af skatteforbeholdet i gavebrevet dateret den 6. september 2018.

“

Det var således Skattestyrelsens opfattelse, at skatteforbeholdet i den konkrete sag ikke kunne anvendes til at annullere eller ændre de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser af overdragelsen

Skattestyrelsens begrundelse

Skattestyrelsen traf således videre afgørelse om, at skatteyderen ikke kunne anvende det i gavebrevet indarbejdede skatteforbehold, dvs. at gaveoverdragelsen ikke – som ønsket – skatte- og afgiftsmæssigt kunne annulleres eller ændres med henvisning til netop skatteforbeholdet. Af sagen fremgår det, at Skattestyrelsen herom i den påklagede afgørelse anførte følgende:

“Skattestyrelsen kan ikke imødekomme ønsket om at tillægge skatteforbeholdet skatte- og afgiftsmæssig virkning for gaveoverdragelserne.

Det er fordi vi finder, at parterne på gaveoverdragelsestidspunk-

tet ikke var uvidende om, at markedsværdien af de overdragne kapitalandele var væsentlig højere, end den, der fremgår af bilag 3.2 til gavebrevet. [...]

Vi finder ydermere, at dispositionerne ved hjælp fra de professionelle rådgivere var tilrettelagt således, at der ikke skulle indgives gaveanmeldelser, da de beløb, der fremgår af gavebrevens pkt. 3.1, var under det afgiftsfrie bundbeløb for år 2018. Da gaverne ikke blev anmeldt til Skattestyrelsen, blev værdierne ikke kontrolleret af Skattestyrelsens gaveenhed. Der blev heller ikke indhentet bindende svar om gavedispositioner trods den usikkerhed, som advokaten gav udtryk for på mødet den 10. maj 2023. Denne usikkerhed relaterer sig dog ikke til, om værdien beregnet efter hjælpereglen var et korrekt udtryk for handelsværdien, da gave giver og rådgivere ikke var uvidende, at den beregnede værdi ikke svarede til handelsværdien, når ... [...]

Vi vurderer derfor, at ved ovenfor beskrevet fremgangsmåde blev reglerne om afgiftspligtige gaver i boafgiftslovens kapitel 5 sammenholdt med skattekontrollovens § 2, stk. 1, statsskattelovens § 4 og aktieavancebeskatningslovens § 12, omgået.

Selv om skatteforvaltningslovens § 28 ikke eksplicit indeholder betingelse om god tro, kan det antages at det er gældende.”
(min understregning)

At Skattestyrelsen ikke anfægtede de øvrige forudsætninger for at anse skatteforbeholdet for gyldigt, fremgår ligeledes af sagen, idet det fremgår, at Skattestyrelsen i den påklagede afgørelse videre havde anført følgende:

“Skattestyrelsen har ingen bemærkninger i forhold til formulering af skatteforbehold i de omhandlede gavebreve set i lyset af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 28.

Der kan dog ikke alene ud fra ordlyden af § 28 udledes, hvad der er lovgivers intention i omgængelsituationer, og om reglerne om skatteforbehold kan anvendes i situationer, som den foreliggende.

Vi har konstateret, at forud for lovfæstelsen af skatteforbeholdsbestemmelsen var det antaget i praksis, at skattemyndighederne kunne nægte at lade et skatteforbehold få skattemæssig virkning i visse situationer, hvor parterne ikke har været i god tro om dispositionens skattemæssige lovlighed.”

Det var således Skattestyrelsens opfattelse, at skatteforbeholdet i den konkrete sag ikke kunne anvendes til at annullere eller ændre de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser af overdragelsen, allerede fordi skatteyderens far – altså gave giver – og rådgivere på gaveoverdragelsestidspunktet ikke kunne være uvidende om, at værdien af gaven var langt højere end den værdi, der blev anført i gavebrevet.

Landsskatterettens begrundelse og Skattestyrelsens bemærkninger under retsmødet

Den 4. december 2025 stadfæstede Landsskatteretten den påklagede afgørelse fra Skattestyrelsen med nogle afsluttende bemærkninger, som ikke var langt fra Skattestyrelsens egen begrundelse. Af Landsskatterettens begrundelse fremgår således blandt andet følgende:

"Ved fastsættelsen af gavens værdi i gavebrevet af 6. september 2018 anvendte parterne TSS-cirkulærerne 2000-9 og 2000-10. Cirkulærerne indeholder hjælperegler, som fraviges, hvis de fører til værdier, der er markant lavere end handelsværdien, jf. f.eks. Højesterets dom af 20. december 2017, offentliggjort som SKM2018.41.HR.

H2 A/S var delvist ejet af Selskabet. Den 15. marts 2018 indgik ejerne af H2 A/S en aftale med konsulentfirmaet R1, hvorefter R1 for bistand ved et fremtidigt salg af H2 A/S skulle oppebære et procentuelt honorar af en salgssum på op til over 400 mio. kr. Den 14. december 2018 blev H2 A/S solgt for 352.243.000 kr.

Herefter, og da der for Landsskatteretten ikke i øvrigt foreligger omstændigheder, der kan føre til en anden bedømmelse, var der for klageren klart ikke grundlag for at ansætte handelsværdien af anparterne i gavebrevet af 6. september 2018, der på daværende tidspunkt havde en handelsværdi på 25.500.000 kr., til 50.000 kr. Allerede derfor tiltræder Landsskatteretten, at klageren ikke kan påberåbe sig skatteforbeholdet i gavebrevet over for skattemyndighederne, jf. Højesterets dom af 10. juni 2005, offentliggjort som SKM2005.274.HR." (min understregning)

Tilsvarende Skattestyrelsen lagde Landsskatteretten således også til grund, at skatteyderen ikke kunne anvende skatteforbeholdet, idet der blev henvist til, at den aftalte værdi var 50.000 kr., og handelsværdien var 25,5 mio. kr.

Interessant er også at notere sig Skattestyrelsens indlæg under retsmødet i Landsskatteretten, hvorfra dele er gengivet i afgørelsen. Således fremgår det, at Skattestyrelsen under retsmødet fremførte følgende:

"Handelsværdien er ikke påklaget, og derfor må den lægges til grund. Værdiansættelsen er klart ikke retvisende. Den strider mod armslængdeprincippet, da der er tale om interesseforbundne parter. Med skatteforvaltningslovens § 28 skete der en lovfæstelse af praksis, som ikke finder anvendelse i situationer, hvor der foreligger skattesvig. Udfoldet af bedømmelsen er ens for både gave giver og gavemodtager, da der er tale om den samme disposition." (min understregning)

Skattestyrelsen fremhævede således også, at anvendelsen af skatteforvaltningslovens § 28 alene kan ske indenfor de situationer, hvor der ikke foreligger skattesvig, hvormed det må forstås,

at skatteyder i hvert fald ikke må være i ond tro om, at den værdi, der bliver anvendt, er retvisende.

Som allerede anført, stadfæstede Landsskatteretten den påklagede afgørelse.

“

Den nu offentliggjorte sag kan tages til indtægt for, at et skatteforbehold – ifølge Skattestyrelsen – er betinget af god tro hos parterne

Opsamling samt relevante overvejelser ved afvisning af skatteforbehold

Med Landsskatterettens afgørelse – offentliggjort som SKM2026.21.LSR – er der kommet et aktuelt supplement til praksis om skatteforbeholdet, som i dag reguleres efter bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 28.

Den nu offentliggjorte sag kan tages til indtægt for, at et skatteforbehold – ifølge Skattestyrelsen – er betinget af god tro hos parterne, hvilket Skattestyrelsen ikke fandt forelå i den konkrete sag, da parterne på gaveoverdragelsestidspunktet ikke var uvidende om, at handelsværdien af de overdragne kapitalandele var væsentlig højere end angivet i gavebrevet. Skattestyrelsen afviste således, at gaveoverdragelsen skatte- og afgiftsmæssigt kunne annulleres eller ændres med henvisning til skatteforbeholdet. Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen.

Endelig bemærkes, at Skattestyrelsen under retsmødet i Landsskatteretten fremhævede, at med skatteforvaltningslovens § 28 skete der en lovfæstelse af praksis, som ikke finder anvendelse i situationer, hvor der foreligger skattesvig. Sagen vidner således også om, at det for de involverede parter – og rådgivere – er vigtigt at tage det meget seriøst, hvis Skattestyrelsen ikke vil anerkende et ellers gyldigt skatteforbehold som følge af manglende god tro. Dette henset til, at Skattestyrelsen samtidig kan have taget det standpunkt, at disponeringen kan være udtryk for en adfærd, der kan være forbundet med en strafferetlig sanktionering.