



**ØSTRE LANDSRET**  
**DOM**  
**afsagt den 15. juni 2026**

---

**Sag BS-55810/2024-OLR**  
(10. afdeling)

NetApp Denmark ApS  
(advokat Birka Wendy Mouritzen, prøve)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Tony Sabbah)

Landsdommerne Anne Bendfeldt Westergaard, Katja Høegh og Louise Hauberg Wilhelmsen har deltaget i sagens afgørelse.

NetApp Denmark ApS ("NetApp") anmodede ved brev af 1. september 2023 Skattestyrelsen om fritagelse for og eftergivelse af renter i medfør af opkrævningslovens § 8 og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6. NetApp var pålagt at betale de pågældende renter ved Højesterets dom af 9. januar 2023 i en sag mellem NetApp og Skatteministeriet (UfR U.2023.1575 H). Skattestyrelsen meddelte ved afgørelse af 12. februar 2024 afslag på NetApps anmodning.

Netapp har indbragte afgørelsen for domstolene ved stævning indgivet til Københavns Byret den 6. maj 2024. Ved kendelse af 12. november 2024 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

**Påstande**

Sagsøgeren, NetApp, har nedlagt endelig påstand om, at sagsøgte, Skatteministeriet, til NetApp skal betale 302.166.323,66 kr. med rente efter rentelovens rentesats af

240.205.607,92 kr. fra den 1. oktober 2023,  
154.699,00 kr. fra den 30. oktober 2023,  
40.255,00 kr. fra den 9. november 2023,  
220.615,00 kr. fra den 29. november 2023,  
539.164,00 kr. fra den 28. december 2023,  
277.626,00 kr. fra den 30. januar 2024,  
3.278.304,00 kr. fra den 21. februar 2024,  
365.283,00 kr. fra den 28. februar 2024,  
1.480.282,00 kr. fra den 29. februar 2024,  
238.367,00 kr. fra den 26. marts 2024,  
256.192,00 kr. fra den 29. april 2024,  
818.384,00 kr. fra den 30. maj 2024,  
257.063,00 kr. fra den 27. juni 2024,  
323.315,00 kr. fra den 30. juli 2024,  
400.305,00 kr. fra den 29. august 2024,  
108.460,00 kr. fra den 3. september 2024,  
357.505,00 kr. fra den 27. september 2024,  
332.598,00 kr. fra den 30. oktober 2024,  
1.286.571,00 kr. fra den 28. november 2024,  
439.634,00 kr. fra den 27. december 2024,  
369.040,00 kr. fra den 30. januar 2025,  
298.893,00 kr. fra den 27. februar 2025,  
86.889,00 kr. fra den 28. februar 2025,  
177.299,97 kr. fra den 6. marts 2025,  
108,60 kr. fra den 7. marts 2025,  
365.646,00 kr. fra den 28. marts 2025,  
353.778,00 kr. fra den 29. april 2025,  
534.914,00 kr. fra den 27. maj 2025,  
56.492,00 kr. fra den 3. juni 2025,  
303.801,00 kr. fra den 27. juni 2025,  
239.507,00 kr. fra den 30. juli 2025,  
46.924,00 kr. fra den 21. august 2025,  
459.201,00 kr. fra den 28. august 2025,  
273.075,00 kr. fra den 29. september 2025,  
407.421,00 kr. fra den 30. oktober 2025,  
592.000,00 kr. fra den 18. november 2025,  
6.544.257,20 kr. fra den 19. november 2025,  
385.487,00 kr. fra den 20. november 2025,  
27.309,00 kr. fra den 25. november 2025,  
752.005,00 kr. fra den 27. november 2025, og  
36.351.508,75 kr. fra den 29. december 2025

*subsidiært* med tillæg af procesrente af

247.056.394,92 kr. fra sagens anlæg den 6. maj 2024,  
818.384,00 kr. fra den 30. maj 2024,  
257.063,00 kr. fra den 27. juni 2024,  
323.315,00 kr. fra den 30. juli 2024,  
400.305,00 kr. fra den 29. august 2024,  
108.460,00 kr. fra den 3. september 2024,  
357.505,00 kr. fra den 27. september 2024,  
332.598,00 kr. fra den 30. oktober 2024,  
1.286.571,00 kr. fra den 28. november 2024,  
439.634,00 kr. fra den 27. december 2024,  
369.040,00 kr. fra den 30. januar 2025,  
298.893,00 kr. fra den 27. februar 2025,  
86.889,00 kr. fra den 28. februar 2025,  
177.299,97 kr. fra den 6. marts 2025,  
108,60 kr. fra den 7. marts 2025,  
365.646,00 kr. fra den 28. marts 2025,  
353.778,00 kr. fra den 29. april 2025,  
534.914,00 kr. fra den 27. maj 2025,  
56.492,00 kr. fra den 3. juni 2025,  
303.801,00 kr. fra den 27. juni 2025,  
239.507,00 kr. fra den 30. juli 2025,  
46.924,00 kr. fra den 21. august 2025,  
459.201,00 kr. fra den 28. august 2025,  
273.075,00 kr. fra den 29. september 2025,  
407.421,00 kr. fra den 30. oktober 2025,  
592.000,00 kr. fra den 18. november 2025,  
6.544.257,20 kr. fra den 19. november 2025,  
385.487,00 kr. fra den 20. november 2025,  
27.309,00 kr. fra den 25. november 2025,  
752.005,00 kr. fra den 27. november 2025, og  
36.351.508,75 kr. fra den 29. december 2025.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

Renterne er opgjort til i alt 302.166.323,66 kr., og der er enighed om, at renterne er betalt på de i NetApps påstand angivne tidspunkter. NetApps betalingspåstand er nedlagt i selskabets sammenfattende processkrift af 26. maj 2026.

Ved sagens anlæg nedlagde NetApp en anerkendelsespåstand, hvorefter Skatteministeriet skulle anerkende, at der for NetApp skal ske fritagelse for eller eftergivelse af et rentebeløb på 302.166.323,66 kr. hidrørende fra et kildeskattekrav fra 2005.

Landsretten har under et telefonisk forberedende retsmøde i sagen den 30. april 2025, hvorunder hovedforhandlingen blev berammet, rejst spørgsmål om betydningen af EU-retten, herunder særligt artikel 47 i EU's Charter om grundlæggende rettigheder ("charteret"). Det fremgår af retsbogen i den forbindelse:

"Der var enighed om, at parterne kommer med bemærkninger om eventuelle EU-retlige aspekter i sagen under den videre skriftveksling, og at landsretten tager stilling hertil og til en eventuel anmodning om præjudiciel forelæggelse i forbindelse med hovedforhandlingen."

Ingen af parterne er kommet med bemærkninger om EU-retlige aspekter under forberedelsen og i de sammenfattende processkrifter, og der er ikke anmodet om præjudiciel forelæggelse.

På landsrettens forespørgsel ved indledningen til hovedforhandlingen har NetApp meddelt, at selskabet ikke påberåber sig charterets artikel 47, som selskabet ikke anser for at have betydning, at selskabet ikke ønsker præjudiciel forelæggelse, og at landsretten derfor ikke skal tage stilling til den eventuelle betydning af charterets artikel 47. Skatteministeriet har erklæret sig enig heri.

### **Sagsfremstilling**

Sagen udspringer af det såkaldte "beneficial owner"-sagskompleks, som angik, om en række danske selskaber skulle have indeholdt dansk kildeskat ved betaling af udbytter eller renter til deres udenlandske moderselskaber, og om de var ansvarlige over for det offentlige for betaling af de indeholdelsespligtige beløb.

Den 17. september 2010 traf SKAT afgørelse om, at NetApp var indeholdelsespligtig af udbetalte udbytter foretaget i 2005 på i alt 565.896.000 kr. til NetApp Holdings Ltd. (Cypern). NetApp påklagede afgørelsen til Landsskatteretten.

Den 16. september 2011 gav Landsskatteretten selskabet medhold i, at der ikke skulle indeholdes kildeskat. Skatteministeriet indbragte Landsskatterettens afgørelse for domstolene. Den pågældende sag og et antal lignende sager blev henvist til landsretten.

Den 4. december 2015 forespurgte NetApp, om det var muligt at deponere et beløb svarende til kildeskattekravet med henblik på at afbryde rentetilskrivningen. Indbetalingen ville ske med sædvanligt tilbagesøgningsforbehold i tilfælde af, at domstolene måtte finde, at NetApp ikke var indeholdelsespligtig af kildeskatten. SKAT afviste forespørgslen med den begrundelse, at der ikke var hjemmel hertil.

Landsretten foretog præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen af spørgsmål om fortolkningen af Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater

(EFT 1990, L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 ("moder-/datterselskabsdirektivet"). EU-Domstolen afsagde dom den 26. februar 2019 i de forenede sager C-116/16 og C-117/16 (Skatteministeriet mod T Danmark og Y Denmark Aps).

Landsretten afsagde herefter dom i sagen den 3. maj 2021 (B-1980-12 og B-2173-12 (SKM2021.304.ØLR)) angående udbytteskattekravet og for så vidt angik rentespørgsmålet den 2. juli 2021 (B-1980-12 (SKM2021.409 ØLR)). Landsretten frifandt ved dommen af 3. maj 2021 NetApp for ansvar for betaling af udbytteskat på 158.450.880 kr. i forbindelse med vedtagelsen af udbytteudlodning på 565.896.000 kr., og fandt selskabet ansvarlig for betaling af udbytteskat på 25.763.360 kr. kr., som selskabet havde forsømt at indeholde i forbindelse med vedtagelsen af udbytteudlodning på 92.012.000 kr.

Den 9. januar 2023 afsagde Højesteret dom i sagen, hvorefter NetApp fandtes ansvarlig for betaling af udbytteskat på 158.450.880 kr., som selskabet havde forsømt at indeholde i forbindelse med vedtagelsen af udbytteudlodningen på 565.896.000 kr. Højesteret frifandt NetApp for ansvar for så vidt angik udlodningen af 92.012.000 kr., som landsretten havde fundet NetApp ansvarlig for.

Under retssagen gjorde NetApp gældende, at et skyldigt beløb ikke kunne kræves forrentet fra tidspunktet for Landsskatterettens afgørelse indtil 14 dage efter Højesterets dom, og at kravet i hvert fald ikke kunne indgå på skattekontoen efter reglerne om én skattekonto i opkrævningslovens kapitel 5.

Højesteret fastslog, ligesom flertallet i landsretten i dommen af 2. juli 2021, at kravet efter opkrævningsloven skulle tillægges renter og rentes rente, uanset at NetApp – som følge af, at selskabet fik medhold i Landsskatteretten og til dels i landsretten – ikke havde haft mulighed for at deponere de omstridte beløb og herved undgå forrentning, mens sagen verserede. Højesteret udtalte, at der er anledning for lovgivningsmagten til at forholde sig til, om sådanne konsekvenser af opkrævningsloven er ønskelige.

Højesteret gav Skatteministeriet medhold i, at kravet skulle forrentes med virkning fra 14 dage efter SKATs afgørelse, og at kravet skulle indgå på én skattekonto, dvs. forrentes med rentes rente.

Renten for perioden fra 14 dage efter SKATs afgørelse og indtil Landsskatterettens afgørelse udgør 21.153.179 kr.

For tiden efter Landsskatterettens afgørelse er der påløbet yderligere renter med 302.166.323,66 kr.

Den 1. september 2023 anmodede NetApp som tidligere anført om fritagelse for eller eftergivelse af dette rentebeløb på 302 mio. kr. Anmodningen omfatter alene de renter og rentes rente, der vedrører perioden efter Landsskatterettens afgørelse.

Den 12. februar 2024 traf Skattestyrelsen den afgørelse, som denne sag angår, om afslag på NetApps anmodning om fritagelse for eller eftergivelse af de påløbne renter.

Skattestyrelsens afgørelse af 12. februar 2024 lyder:

" ...

## **2. Skattestyrelsens afgørelse**

Skattestyrelsen kan ikke imødekomme selskabets anmodning om fritagelse for betaling af renter i henhold til opkrævningslovens § 8, stk. 1 eller stk. 2. eller eftergivelse af renter i henhold til gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6.

En redegørelse over rentebeløbets størrelse følger i afsnit "3. Sagsfremstilling".

Inddrivelsesrenter er ikke behandlet i denne afgørelse. Ønsker I at søge om eftergivelse af disse, skal I kontakte Gældsstyrelsen.

## **3. Sagsfremstilling**

Højesteret har den 9. januar 2023 afsagt dom i sagen mellem Skatteministeriet og NETAPP. Ved dommen fastslog Højesteret, at NETAPP havde pligt til at indeholde udbytteskat på 158.450.880 kr. svarende til 28% af et udbytte på 565.896.000 kr., og at NETAPP er ansvarlig for betaling af det ikke indeholdte beløb.

Højesteret fastslog ligeledes, at NETAPP skal betale renter af det indeholdelsespligtige beløb med virkning fra den 1. oktober 2010 efter opkrævningslovens § 7 og med virkning fra den 1. august 2013 også efter opkrævningslovens kapitel 5 om én skattekonto.

Højesteret fastslog derudover, at NETAPP ikke har indeholdelsespligt for så vidt angår udbytteskat af udlodningen den 13. oktober 2006 af 92.012.000 kr. Højesteret ophæver landsrettens dom af 2. juli 2021 om forrentning.

Følgende fremgår af dommen vedrørende rentespørgsmålet i forhold til udbytteskatten på 158.450.880 kr.:

*"Efter det, der er anført i pkt. 3.1 og 3.2, er der alene spørgsmål om forrentning med hensyn til NetApp Denmarks pligt til at indeholde skat vedrørende udlodningen den 28. september 2005 af 565.896.000 kr.*

*Ved landsrettens dom af 3. maj 2021 blev NetApp Denmark frifundet*

for så vidt angår denne udlodning, og landsretten tog derfor i dommen af 2. juli 2021 ikke stilling til spørgsmålet om forrentning af det indeholdelsespligtige beløb. Begge domme er anket til Højesteret, og Højesteret kan nu tage stilling til spørgsmålet.

Af de grunde, som landsretten har anført vedrørende forståelsen af opkrævningslovens § 5, stk. 1, og § 7, stk. 1, finder Højesteret, at seneste rettidige betalingsdag for det skyldige beløb var 14 dage efter SKAT's påkrav af 17. september 2010, dvs. den 1. oktober 2010. Skatteministeriets krav skal forrentes fra denne dato, og det er i den forbindelse ikke i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne afslog NetApp Denmarks anmodning af 4. december 2015 om deponering af de omstridte beløb, jf. Højesterets dom af 18. oktober 2022 (UfR 2023.307).

Optrækningsloven indeholder i kapitel 5 reglerne om én skattekonto. Det fremgår herunder af lovens § 16 a, stk. 4, at krav på indbetalinger fra virksomheder påvirker (debiteres) saldoopgørelsen fra den seneste rettidige indbetalingsdag for beløbet, og Højesteret tiltræder, at seneste rettidige indbetalingsdag også efter denne bestemmelse var den 1. oktober 2010. Af lovens § 16 c, stk. 1, fremgår, at en debetsaldo på kontoen forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt, dvs. med rentes rente. Reglerne om én skattekonto trådte i kraft den 1. august 2013.

Efter lovens ordlyd skal det skyldige beløb herefter forrentes som påstået af Skatteministeriet.

Højesteret er opmærksom på, at en forståelse af opkrævningsloven i overensstemmelse med dens ordlyd indebærer, at skattemyndighedernes samlede rentekrav mod NetApp Denmark er meget stort i forhold til det indeholdelsespligtige beløb. En væsentlig del af kravet skyldes de nævnte bestemmelser i lovens § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1, om rentes rente. Dette skal ses i sammenhæng med, at NetApp Denmark – som følge af, at selskabet har fået medhold i Landsskatteretten og til dels i landsretten – ikke har haft mulighed for at deponere de omstridte beløb, f.eks. ved indsættelse på skattekontoen, og herved undgå forrentning indtil det tidspunkt, hvor domstolene måtte give Skatteministeriet medhold i de foreliggende sager.

Højesteret finder, at der ikke i opkrævningslovens forarbejder er tilstrækkeligt grundlag for en forståelse af loven i strid med ordlyden af § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1. Der er heller ikke grundlag for at antage, at forrentning efter bestemmelsen indebærer en krænkelse af NetApp Denmarks rettigheder efter artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention eller artikel 47 i EU's Charter om grundlæggende rettigheder.

Højesteret finder herefter, at skattemyndighedernes krav mod NetApp Denmark skal forrentes som påstået af Skatteministeriet.

Højesteret finder samtidig, at der er anledning for lovgivningsmagten til at forholde sig til, om konsekvenser af opkrævningsloven som de foreliggende, der må ses i sammenhæng med spørgsmålet om ret til deponering af omstridte beløb, er ønskelige."

Skattestyrelsen debiterede den 14. marts 2023 NETAPP's Skattekonto med opkrævningsrenter på i alt 319.851.212,19 kr.

For perioden 1. oktober 2010 til og med 31. juli 2013 udgør rentebeløbet 47.376.788 kr. Renten er beregnet efter opkrævningslovens § 7 (simpel rente).

Renterne i perioden fra 14 dage efter SKAT's afgørelse den 17. september 2010 og indtil Landsskatterettens afgørelse fra den 16. december 2011 udgør ifølge Skattestyrelsens egen beregning 20.463.151 kr.

Vi bemærker dog, at der på daværende tidspunkt blev beregnet en rente for hele måneden pr. påbegyndt måned. Renten fra 14 dage efter SKAT's afgørelse fra den 17. september 2010 og indtil den 31. december 2021 udgør ifølge Skattestyrelsens egen beregning 21.153.179 kr. Da der blev beregnet for en hel måned på daværende tidspunkt, er det dette rentebeløb vi tager udgangspunkt i.

Disse renter søges der ikke om fritagelse for eller eftergivelse af.

For perioden 1. august 2013 til og med 31. januar 2023 udgør rentebeløbet 272.474.424,19 kr. Renten er beregnet jf. opkrævningslovens § 16 c, stk. 1 (renters rente).

Det samlede opkrævningsrentebeløb, der søges om eftergivelse af, er dermed opgjort således:

Periode	Beløb
01-10-2010 ◊ 31-07-2013	47.376.788 kr.
01-08-2013 ◊ 31-01-2023	272.474.424,19 kr.
Fraregnet 01-10-2010 ◊ 31-12-2011	-21.153.179 kr.
<b>I alt</b>	<b>298.698.033,19 kr.</b>

Renters rente beløbet på Skattekontoen af opkrævningsrenterne er i perioden 15. marts 2023 til og med 30. april 2023 af Skattestyrelsen opgjort til 3.468.290,47 kr.

Det samlede rentebeløb, der behandles i afgørelsen, er opgjort således:

Krav	Beløb
Opkrævningsrenter	298.698.033,19 kr.
Renters rente på Skattekontoen	3.468.290,47 kr.
<b>I alt</b>	<b>302.166.323,66 kr.</b>

#### **4. Selskabets begrundelse for eftergivelse**

...

Sagen for Østre Landsret kom derfor også til at vedrøre spørgsmålet om forrentning af en eventuel kildeskat. Spørgsmålet herom var udskilt til selvstændig behandling efter retsplejelovens § 253 og Østre Landsret traf derfor en selvstændig dom herom ved afgørelse af 2. juli 2021 ([bilag](#)

7). Det var alene relevant for Østre Landsret at tage stilling til Skatteministeriets påstand om forrentning af det andet udbytte, idet landsretten - ved sin dom af 3. maj 2021 - havde frifundet NetApp for kildeskattekravet vedrørende det første udbytte.

Skatteministeriet indtog det standpunkt, at renteberegningen skulle foretages i medfør af opkrævningslovens § 7 fra 14 dage efter SKATs afgørelse og efter den 1. august 2013 efter reglerne om én skattekonto, dvs. med rentes rente. Heroverfor gjorde NetApp gældende, at kildeskattekravet først skulle forrentes 14 dage efter Østre Landsrets dom, subsidiært, at forrentningen ikke skulle ske med rentes rente.

Østre Landsret var enig med Skatteministeriet i, at skattekontoreglerne (dvs. med rentes rente-beregning) fandt anvendelse. Østre Landsrets mindretal (én af tre dommere) stemte herefter for - under henvisning til grundlæggende forvaltningsretlige principper om saglighed og proportionalitet - at give NetApp medhold i, at der ikke skulle ske forrentning i tiden efter, at NetApp havde fremsendt et skriftligt tilbud om betaling af kildeskattekravene:

"Foruden de forpligtelser, der følger af det relevante lovgrundlag, er skatteforvaltningen bundet af almindelige forvaltningsretlige principper, herunder principperne om saglighed og proportionalitet. I den foreliggende situation, hvor NetApp Danmark ApS har tilbudt betaling af kravet, og hvor SKAT har afslået at modtage betaling under henvisning til Landsskatterettens afgørelse og manglende hjemmel, selv om skattemyndighederne samtidig har fastholdt kravet og indgivet sagsanlæg, finder jeg, at ovennævnte principper indebærer, at SKAT er afskåret fra at kræve forrentning af kravet i medfør af opkrævningslovens § 7 i perioden efter NetApp Danmarks ApS' tilbud om betaling. Jeg har herved bl.a. tillagt det betydning, at et sådant resultat ikke strider mod formålet med morarentereglerne i opkrævningsloven, og at der ikke er peget på modhensyn, der taler for at opretholde kravet om betaling af morarenter i perioden efter tilbuddet om betaling."

De to øvrige landsdommere fandt derimod ikke, at betalingstilbuddet afskar Skatteministeriet fra at kræve kildeskatterne forrentet:

"Vi finder det betænkeligt ud fra forvaltningsretlige betragtninger at pålægge SKAT en pligt til at modtage betaling under forbehold for tilbagesøgning med den virkning, at betaling eller en afvisning af at modtage en tilbudt betaling afskærer rentetilskrivning efter lovens bestemmelser."

NetApp indbragte (også) denne dom om renteberegningen for Højesteret. Højesterets dom af 9. januar 2023 (bilag 4) vedrørte således også spørgsmålet om forrentning af kildeskattekravet - dog vedrørende det første udbytte.

Inden Højesteret nåede at afsige dom i NetApps ankesag, nåede en enig Østre Landsret den 31. marts 2022 i en anden sag i beneficial owner-sagskomplekset (SKM2022.469.ØLR) frem til samme resultat som min-

dretallet i NetApps sag, som netop refereret, og gav således et selskab medhold i, at selskabet havde krav på at foretage en indbetaling med tilbagesøgningsforbehold med den konsekvens, at Skatteministeriets rentekrav bortfaldt for tiden efter betalingstilbuddet. Østre Landsret henviste til mindretallets udtalelse i sagen mellem Skatteministeriet og NetApp (bilag 7) og anførte:

"Af de af mindretallet nævnte grunde og med bemærkning om, at det af mindretallet anførte er i overensstemmelse med almindelige retssikkerhedsmæssige principper og princippet om adgang til retfærdig rettergang, finder landsretten, at Skatteministeriets rentepåstand kun kan tages delvist til følge, således at H1-ApS tilpligtes at betale rente efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 21. december 2010 til den 5. januar 2016, idet der 1 uge efter afsigelsen af denne dom på ny tillægges rente efter opkrævningslovens § 7."

Sagen vedrørte også den ovenfor nævnte henvendelse til SKAT den 4. december 2015 (bilag 5). Østre Landsret fandt det uden betydning, at betalingstilbuddet ikke specifikt vedrørte det sagsøgte selskab i sagen. Det kan bemærkes, at Østre Landsrets ræsonnement for først at lade forrentningen ophøre fra den 5. januar 2016 (vistnok) var, at der ville gå noget tid med gennemførelsen af selve betalingen.

...

#### **4.2 Rentekravene**

Bech-Bruun Advokatpartnerselskab (cvr-nr. 38538071) har som advokat for NETAPP DENMARK ApS ("NETAPP") den 1. september 2023 anmodet om fritagelse for og eftergivelse af renter i henhold til opkrævningslovens § 8 og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6. I anmodningen er blandt andet anført følgende:

Denne anmodning om fritagelse for eller eftergivelse af morarenter vedrører, som nævnt, kildeskatten vedrørende det første udbytte.

Som det fremgår ovenfor, har Skattestyrelsen pr. 24. august 2023 debiteret NetApps skattekonto med renter efter opkrævningsloven på 327.787.926 kr.

Dette eksorbitante rentebeløb skyldes - ud over sagens tidsmæssige udstrækning - navnlig to forhold; dels at staten opkræver en (ikke-fradragsberettiget) morarente, der, mens sagen har verseret, har oversøget markedrenten med flere hundrede procent (navnlig som følge af rentes rente-elementet), dels, som nævnt, at NetApp på intet tidspunkt under sagens behandling ved domstolene har haft mulighed for at betale beløbet med tilbagesøgningsforbehold og dermed stoppe rentetilskrivningen (uden samtidig at tage bekræftende til genmæle over for Skatteministeriets påstand).

NetApp bestrider ikke, at det er rimeligt, at der beregnes renter i de perioder, hvor selskabet har haft mulighed for at betale, men i stedet har haft henstand med betalingen.

NetApps anmodning om fritagelse/eftergivelse omfatter derfor alene de morarenter, der vedrører perioden efter Landsskatterettens afgørelse, og hvor forrentningen ikke kunne undgås ved at foretage en indbetaling af kildeskattekravet.

Renten for perioden fra 14 dage efter SKATs afgørelse den 7. september 2010 og indtil Landsskatterettens afgørelse den 16. december 2011 udgør efter NetApps beregning 21.390.869 kr.

For tiden efter Landsskatterettens afgørelse er der påløbet yderligere renter med ca. 306 mio. kr. (heraf udgør rentes renter 280.411.113 kr. (til og med juli måned 2023)).

NetApp anmoder om fritagelse for eller eftergivelse af dette rentebeløb på 306 mio. kr.

#### **4.3 Fritagelse i medfør af opkrævningsloven § 8**

Bech-Bruun Advokatpartnerselskab (cvr-nr. 38538071) har som advokat for NETAPP DENMARK ApS ("NETAPP") den 1. september 2023 anmodet om fritagelse for og eftergivelse af renter i henhold til opkrævningslovens § 8 og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6. I anmodningen er blandt andet anført følgende:

...

#### **4.4 Eftergivelse i medfør af gældsinddrivelsesloven § 13, stk. 6**

Bech-Bruun Advokatpartnerselskab (cvr-nr. 38538071) har som advokat for NETAPP DENMARK ApS ("NETAPP") den 1. september 2023 anmodet om fritagelse for og eftergivelse af renter i henhold til opkrævningslovens § 8 og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6. I anmodningen er blandt andet anført følgende:

...

#### **4.6 Selskabets afsluttende bemærkninger**

Bech-Bruun Advokatpartnerselskab (cvr-nr. 38538071) har som advokat for NETAPP DENMARK ApS ("NETAPP") den 1. september 2023 anmodet om fritagelse for og eftergivelse af renter i henhold til opkrævningslovens § 8 og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6. I anmodningen er afsluttende anført følgende:

Som det følger af ovenstående afsnit, gøres det overordnet gældende, at rentekravet, der er omtalt ovenfor i afsnit 1.3, er opstået under sådanne særlige omstændigheder, at NetApp bør fritages for betaling heraf i medfør af opkrævningslovens § 8, og at der foreligger sådanne særlige forhold, at rentekravet bør eftergives i medfør af gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6.

Begge bestemmelser ligger - som det følger af ovenstående afsnit - grundlæggende op til, at der foretages en rimelighedsvurdering af, hvorvidt myndighederne bør opkræve den pågældende gæld.

Som påpeget af Højesteret, jf. ovenfor i afsnit 1.2, er rentekravet "*meget stort i forhold til det indeholdelsespligtige beløb*". Flere elementer gør rentekravet mod NetApp helt uproportionalt.

For det første har staten nægtet NetApp muligheden for at betale udbytteskatterne (uden at NetApp tog bekræftende til genmæle). Der er ingen forvaltningsretlige regler eller principper, der hindrer skattemyndighederne i at modtage en sådan betaling. Samtidig er skattemyndighederne - som påpeget af Højesteret - dog ej heller forpligtede til at modtage betaling med tilbagesøgningsforbehold. Forrentningen er således reelt konsekvensen af, at skattemyndighederne har valgt ikke at etablere en deponeringsordning. En sådan undladelse bør ikke komme skatteyderne til skade.

For det andet beregner staten sig rentes rente, i modsætning til hvad der følger af renteloven for private parter under en tvist. Princippet om rentes rente medfører, at renterne af kravet i sagen mod NetApp er ca. 76% større end den rentekompensation, der ville følge uden rentes rente, og som er det rentepincip, der tilbydes private parter efter renteloven. Samtidig er statens refinansieringsrente utvivlsomt lavere, end den refinansieringsrente som selv den mest solvente private part kan opnå. Derved øges den del af renten, som ikke er finansiel kompensation. Det har aldrig været lovgivers hensigt at skattemyndighederne skal modtage en så høj rentekompensation.

For det tredje nægter staten skattemæssig fradragetsret for lige nøjagtig de renter, jf. opkrævningslovens § 7, stk. 1, 2. pkt., som påløber under en skattesag, ligeledes i modsætning til hvad der indrømmes for morarenter betalt under en tvist mellem private parter.

Den meget høje forrentning skyldes grundlæggende, at NetApp fik medhold i Landsskatteretten, og at Skatteministeriet valgte at indbringe Landsskatterettens afgørelse for domstolene. Ingen af disse omstændigheder har været inden for NetApps kontrol. NetApps eneste mulighed for at undgå forrentningen var - efter at have vundet i Landsskatteretten - at tage bekræftende til genmæle i forhold til Skatteministeriets påstand om indeholdelsespligt. I sidste ende gav Højesteret delvist NetApp medhold, jf. ovenfor i afsnit 1.1, og NetApp ville derfor være tvunget til at acceptere et delvist ukorrekt resultat.

Den høje forrentning udgør en væsentlig begrænsning for adgangen til en retfærdig rettergang, idet skatteydere - i en tilsvarende situation som NetApp - kraftigt må overveje at tage bekræftende til genmæle i de tilfælde, hvor Skatteministeriet indbringer Landsskatterettens afgørelse for domstolene. Rentekravene i disse sager, kan - som nærværende sag klart dokumenterer - være af en sådan størrelsesorden, at de truer pågældende skatteyders eksistensgrundlag. I forvejen er chancerne for at vinde en skattesag ved domstolene statistisk set meget lille, og der vil derfor i høj grad være tilbageholdenhed med at tage risikoen for at skulle betale 200% i ikkefradragberettigede renter ved en tabt sag.

Det har grundlæggende været lovgivers ønske at styrke retssikkerheden for skatteyderne i skattesager, hvilket f.eks. har været bevæggrund for, at lovgiver ved lov nr. 1665 af 20. december 2016 genindførte omkostningsgodtgørelse for skattepligtige selskaber og fonde, jf. f.eks.

lovforslag nr. L 28. af 5. oktober 2016 om ændring af skatteforvaltningsloven, lovforslagets almindelige bemærkninger, pkt. 2):

"Afskaffelsen af omkostningsgodtgørelse for selskaber og fonde er navnlig fra rådgiverside blevet kritiseret for at svække selskabers og fondes retssikkerhed. Med dette forslag får skattepligtige selskaber og fonde igen mulighed for at opnå omkostningsgodtgørelse. [...]"

Lovgiver har utvivlsomt ikke haft et ønske om at begrænse de skattepligtiges retssikkerhed ved at hindre skattepligtiges mulighed for at forsvare sig i sager indbragt af Skatteministeriet. Spørgsmålet herom blev da heller ikke overvejet i forbindelse med vedtagelsen af opkrævningsloven eller reglerne om én skattekonto. Tværtimod er situationen i al sin enkelthed den, at lovgivningsmagten aldrig har beskæftiget sig med denne sjældent forekommende situation, hvor en skatteyder ønsker at betale et krav, mens der pågår en tvist om kravets berettigelse, uanset at skatteyderen foreløbigt har fået medhold i, at skattemyndighedernes krav er uberettiget.

Der har tidligere været en mindre grad af politisk bevågenhed vedrørende situationer som den foreliggende. Den tidligere skatteminister Karsten Lauritzen lagde således i Retsikkerhedspakke V med titlen "Et opgør med urimelige skatteregler" fra april 2019 (bilag 8) op til, at der skulle indføres mulighed for at betale et skattekrav i en situation som den foreliggende, hvor det er Skatteministeriet, der sagsøger borgeren, således at borgeren ikke bliver mødt med et stort, urimeligt og uundgåeligt rentekrav, såfremt borgeren taber sagen. Skatteministeren fik imidlertid ikke fremsat lovforslag herom, inden der blev udskrevet valg.

Når der endnu ikke - fra lovgivers side - er repareret på denne uhenigtsmæssige retsstilling, skyldes dette formentlig, at skatteydere meget sjældent stilles i samme situation som NetApp, idet situationen alene opstår i de få tilfælde, hvor Skatteministeriet får medhold efter at have indbragt en sag for domstolene, som skatteyderen har vundet i Landskatteretten, eller anket en tabt domstolsafgørelse.

Det gøres gældende, at kerneområdet for fritagelse efter opkrævningslovens § 8 og eftergivelse i medfør af gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, netop er en situation som NetApps, hvor der opkræves et meget stort (og åbenbart urimeligt) rentebeløb uden, at dette har været lovgivningsmagtens intention. NetApp anmoder derfor om fritagelse for eller eftergivelse af rentebeløbet fra tiden efter Landsskatterettens afgørelse af 16. december 2011 (hvor NetApp ikke havde mulighed for at stoppe renteberegningen).

Den foreliggende sag adskiller sig derudover væsentligt fra andre sager indbragt af Skatteministeriet, derved at sagen har været meget langvarig (Højesterets afgørelse blev afsagt mere end 12 år efter SKATs oprindelige afgørelse) og at NetApp rent faktisk har tilbudt betaling.

Hertil kommer rentes rente-elementet under skattekontosystemet, hvor efter der altså beregnes renter af de renter, som NetApp ikke har kunnet undgå tilskrivning af, eftersom NetApp ikke har kunnet foretage indbetaling af hovedstolen med den begrundelse, at der ikke forelå en gæld.

Denne dobbeltstraf har i nærværende sag medført, at den "effektive rentesats" - dvs. den rente, der blev beregnet af hovedstolen, dvs. skattekravet - på domstidspunktet udgjorde 25,5% p.a. (og 32,7%, hvis det samtidig tages i betragtning, at renten ikke er fradragsberettiget). Det behøver derfor ikke nærmere forklaring - ud over en henvisning på ny til Højesterets reference hertil - hvorfor det vil være ganske urimeligt at opkræve rentes renter.

Subsidiært gøres derfor gældende, at i hvert fald den del af rentekravet, der udgør rentes rente, skal bortfalde.

## **5. Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse**

### **5.1 Retsgrundlaget**

#### **5.1.1 Opkrævningslovens § 8, stk. 1**

Det fremgår af opkrævningslovens § 8, stk. 1, at

...

Skatteministeren har i medføre af opkrævningslovens § 8, stk. 5 fastsat nærmere regler om anvendelsen af opkrævningslovens § 8, stk. 1.

Det fremgår af § 4 i bekendtgørelse 2013-06-21 nr. 731 om opkrævning af skatter og afgifter m.v., at

...

Bestemmelsen, der skal administreres restriktivt, anvendes til at fritage virksomheder, der hidtil har betalt rettidigt, for betaling af renter og afgifter ved for sen betaling, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt. Fritagelse kan ske i de situationer, hvor der er tale om pludseligt opståede hændelser, som virksomheden ikke har haft indflydelse på og ikke har kunnet forudse, eksempelvis pludseligt opstået sygdom. Herudover er det en betingelse, at fristoverskridelsen er kortvarig. Se SKM.2011.376.LSR (fritaget for renter ved for sent betalt registreringsafgift da overskridelsen var på få dage og det var et første gangstilfælde), SKM.2011.608.LSR (omregistrering fra lille til stor virksomhed medførte for sen betaling - der blev ikke fritaget for renter). Se tilsvarende SKM.2012.268.LSR. Se SKM.2012.478.LSR (Fritagelse for betaling af renter af for sent betalt afgift for ledningsført vand blev nægtet. Forhindringerne for rettidig indbetaling var medarbejderes sygdom og ferie). Se også SKM.2017.341.LSR (Fritagelse for betaling af gebyr samt renter opstået som følge af en fejltagtig udbetaling af udbytteskat).

#### **5.1.2 Opkrævningsloven § 8, stk. 2**

Det fremgår af opkrævningslovens § 8, stk. 1, at

...

Med bestemmelsen skal Skatteforvaltningen gives adgang til at meddele fritagelse for betaling af renter af krav opkrævet efter opkrævningslovens § 5, når det efter en konkret vurdering af årsagen til fejlen og fejlens art skønnes urimeligt at fastholde forrentningen. Det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt der foreligger sådanne særlige omstændigheder, der kan begrunde en fritagelse.

Bestemmelsen er indsat ved lov nr. 832 af 14. juni 2022, der er trådt i kraft den 15. juni 2022. Baggrunden for den nye bestemmelse er, at OPKL § 5, stk. 1, ved samme lov er ændret, således at efterreguleringer forrentes fra det ordinære forfaldstidspunkt, der anvendes ved en rettidig angivelse eller indberetning.

Det fremgår af de specielle lovbemærkninger til bestemmelsen, at ...

Selvom forarbejderne til § 8, stk. 2, ikke specifikt nævner periodiseringsfejl som en fritagelsesgrund, finder Skattestyrelsen, at hvor der alene er tale om periodiserings fejl og hvor angivelserne beløbsmæssigt udligner hinanden, er der meget der taler for, afhængig af de konkrete omstændigheder, at der vil kunne ske hel eller delvis fritagelse for renter.

I OPKL § 8, stk. 5, bemyndiges skatteministeren til at fastsætte de nærmere betingelser for fritagelse efter § 8, stk. 2. Bemyndigelsesbestemmelsen er, for så vidt angår OPKL § 8, stk. 2, ikke udnyttet på nuværende tidspunkt.

### **5.1.3 Gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6**

Det fremgår af gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, at ...

Bestemmelsen, der senest er blevet revideret ved lov nr. 1110 af 13. november 2019. Af bemærkningerne til den reviderede bestemmelse (lovforslag nr. 26 som fremsat den 2. oktober 2019) fremgår der blandt andet følgende:

...

### **5.2 Skattestyrelsens begrundelse**

Skattestyrelsen skal tage stilling til, hvorvidt der kan ske fritagelse eller eftergivelse af renter i henhold til opkrævningslovens § 8 og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6.

Renterne hidrører fra forrentningen af udbytteskattekravet på 158.450.880 kr. vedrørende en udlodning på 565.896.000 kr., som Højesteret ved dom af 9. januar 2023 fandt, at NETAPP var indeholdelsespligtig af.

Rentebeløbets størrelse er opgjort i afsnittet "3. Sagsfremstilling".

#### **5.2.1 Fritagelse i henhold til opkrævningslovens § 8, stk. 1**

Skatteministeren har i medfør af opkrævningslovens § 8, stk. 5 fastsat nærmere regler om anvendelsen af opkrævningslovens § 8, stk. 1. Reg-

lerne fremgår af § 4 i bekendtgørelse 2013-06-21 nr. 731 om opkrævning af skatter og afgifter m.v. Se endvidere afsnit 5.1.1, hvor bestemmelsen er gengivet.

Bestemmelsen, der skal administreres restriktivt, anvendes til at fritage virksomheder, der hidtil har betalt rettidigt, for betaling af renter og afgifter ved for sen betaling, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt. Fritagelse kan ske i de situationer, hvor der er tale om pludseligt opståede hændelser, som virksomheden ikke har haft indflydelse på og ikke har kunnet forudse, eksempelvis pludseligt opstået sygdom. Herudover er det en betingelse, at fristoverskridelsen er kortvarig.

Skattestyrelsen finder ikke at der i den foreliggende sag foreligger omstændighederne der kan føre til, at sagen skal vurderes i henhold til opkrævningslovens § 8, stk. 1., jf. opkrævningsbekendtgørelsens § 4. Skattestyrelsen tager derfor ikke stilling til, hvorvidt der kan ske fritagelse efter opkrævningslovens § 8, stk. 1.

### **5.2.2 Fritagelse i henhold til opkrævningslovens § 8, stk. 2**

I har anført, at anvendelsesområdet for opkrævningslovens § 8 blev betydeligt udvidet ved lov nr. 832 af 14. juni 2022 fra den 15. juni 2022, jf. lovens § 19, stk. 1, hvor opkrævningslovens § 8, stk. 2, blev indsat.

Selskabet, har henvist til at det af lovforslag nr. L 196 af 4. maj 2022 om ændring af opkrævningsloven, lovforslagets særlige bemærkninger, bemærkninger til § 2, nr. 4, fremgår, at:

*”Det foreslås med § 8, stk. 2, at Skatteforvaltningen, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, skal kunne meddele fritagelse for betaling af renter af krav efter § 5.*

*Med bestemmelsen skal Skatteforvaltningen gives adgang til at meddele fritagelse for betaling af renter af krav opkrævet efter opkrævningslovens § 5, når det efter en konkret vurdering af årsagen til fejlen og fejlens art skønnes urimeligt at fastholde forrentningen.*

*Det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt der foreligger sådanne særlige omstændigheder, der kan begrunde en fritagelse.”*

I har anført, at motiverne ikke forudsætter, at bestemmelsen anvendes restriktivt. Skattestyrelsen skal derfor ved afgørelsen af, hvorvidt der foreligger særlige omstændigheder i medfør af opkrævningslovens § 8, stk. 2, foretage en selvstændig vurdering uafhængigt af bestemmelserne i bekendtgørelse om opkrævning af skatter og afgifter m.v.

I anfører, at der i NETAPP's tilfælde er særlige omstændigheder, der kan begrunde en fritagelse:

*For det første har staten nægtet NetApp muligheden for at betale udbytteskatterne (uden at NetApp tog bekræftende til genmæle). Der er inden forvaltningsretlige regler eller principper, der hindrer skattemyndighederne i at modtage en sådan betaling. Samtidig er skattemyndighederne – som påpeget af Hø-*

*jesteret – dog ej heller forpligtede til at modtage betaling med tilbagesøgningsforbehold. Forretningen er således reelt konsekvensen af, at skattemyndighederne har valgt ikke at etablere en deponeringsordning. En sådan undladelse bør ikke komme skatteyderne til skade.*

*For det andet beregner staten sig en rentes rente, i modsætning til hvad der følger af renteloven for private parter under en tvist. Princippet om rentes rente medfører, at renterne af kravet i sagen mod NetApp er ca. 76% større end den rentekompensation, der ville følge uden rentes rente, og som er det rentepincip, der tilbydes private parter efter renteloven. Samtidig er statens refinansieringsrente utvivlsomt lavere, end den refinansieringsrente som selv den mest solvente private part kan opnå. Derved øges den del af renten, som ikke er finansiel kompensation. Det har aldrig været lovgivers hensigt at skattemyndighederne skal modtage en så høj rentekompensation.*

*For det tredje nægter staten skattemæssig fradragsret for lige nøjagtig de renter, jf. opkrævningslovens § 7, stk. 1, 2. pkt., som påløber under en skattesag, ligeledes i modsætning til hvad der indrømmes for morarenter betalt under en tvist mellem private parter.*

Skattestyrelsen skal for så vidt angår det anførte om muligheden for at betale for at undgå rentetilskrivning udtale:

Det fremgår af Højesterets dom fra den 9. januar 2023 i den foreliggende sag, at

*Af de grunde, som landsretten har anført vedrørende forståelsen af opkrævningslovens § 5, stk. 1, og § 7, stk. 1, finder Højesteret, at seneste rettidige betalingsdag for det skyldige beløb var 14 dage efter SKAT's påkrav af 17. september 2010, dvs. den 1. oktober 2010. Skatteministeriets krav skal forrentes fra denne dato, og det er i den forbindelse ikke i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne afslog NetApp Denmarks anmodning af 4. december 2015 om deponering af de omstridte beløb, jf. Højesterets dom af 18. oktober 2022 (UfR 2023.307).*

I SKM2022.507.HR fandt Højesteret, at tilbuddet om frivillig indbetaling ikke kunne føre til, at forrentningen skulle undlades.

Skattestyrelsen finder på dette grundlag ikke, at det er i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne afslog at modtage frivillig indbetaling af beløbet. Skattemyndighederne havde pligt til at indrette sig efter Landsskatterettens og Østre Landsrets afgørelser, hvorfor skattemyndighederne på det tidspunkt ikke havde et skattekrav mod klageren til opkrævning. Tilbuddet om indbetaling af et beløb til dækning af den eventuelle restskat, der måtte opstå, såfremt klageren tabte sagen ved domstolene, kan således ikke anses for at være sådanne særlige omstændigheder der fører til at det findes rimeligt, meddele fritagelse for betaling af renter af krav efter opkrævningslovens § 5.

Skattestyrelsen skal for så vidt angår det anførte om at der beregnes rentes rente udtale, at:

Det fremgår af Højesterets dom af 9. januar 2023 i den foreliggende sag, at

*Optræningsloven indeholder i kapitel 5 reglerne om én skattekonto. Det fremgår herunder af lovens § 16 a, stk. 4, at krav på indbetalinger fra virksomheder påvirker (debiteres) saldoopgørelsen fra den seneste rettidige indbetalingsdag for beløbet, og Højesteret tiltræder, at seneste rettidige indbetalingsdag også efter denne bestemmelse var den 1. oktober 2010. Af lovens § 16 c, stk. 1, fremgår, at en debetsaldo på kontoen forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt, dvs. med rentes rente. Reglerne om én skattekonto trådte i kraft den 1. august 2013.*

*Efter lovens ordlyd skal det skyldige beløb herefter forrentes som påstået af Skatteministeriet.*

*Højesteret er opmærksom på, at en forståelse af opkrævningsloven i overensstemmelse med dens ordlyd indebærer, at skattemyndighedernes samlede rentekrav mod NetApp Denmark er meget stort i forhold til det indeholdelsespligtige beløb. En væsentlig del af kravet skyldes de nævnte bestemmelser i lovens § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1, om rentes rente. Dette skal ses i sammenhæng med, at NetApp Denmark – som følge af, at selskabet har fået medhold i Landsskatteretten og til dels i landsretten – ikke har haft mulighed for at deponere de omstridte beløb, f.eks. ved indsættelse på skattekontoen, og herved undgå forrentning indtil det tidspunkt, hvor domstolene måtte give Skatteministeriet medhold i de foreliggende sager.*

*Højesteret finder, at der ikke i opkrævningslovens forarbejder er tilstrækkeligt grundlag for en forståelse af loven i strid med ordlyden af § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1. Der er heller ikke grundlag for at antage, at forrentning efter bestemmelsen indebærer en krænkelse af NetApp Denmarks rettigheder efter artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention eller artikel 47 i EU's Charter om grundlæggende rettigheder. Højesteret finder herefter, at skattemyndighedernes krav mod NetApp Denmark skal forrentes som påstået af Skatteministeriet.*

Det følger således af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, at en debetsaldo på kontoen forrentes med den rente, der er fastsat i opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt, dvs. med rentes rente. Der foreligger således en klar lovhjemmel, der hjemler renteberegningen i en situation som den foreliggende. Henset hertil finder Skattestyrelsen ikke, at den lovbestemte opkrævning af renters rente kan være sådanne særlige omstændigheder, der fører til, at det findes rimeligt at meddele fritagelse for betaling af renter af krav efter opkrævningslovens § 5. Endvidere kan det forhold, at forrentningen ifølge selskabet synes at forekomme urimelig, af samme grund ikke berettige til eftergivelse.

Skattestyrelsen skal for så vidt angår det anførte om manglende skattemæssig fradragsret for de renter, som påløber under en retssag, udtale:

Det fremgår af opkrævningslovens § 7, stk. 1, 3. pkt., at renten ikke kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det fremgår af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 3. pkt., at renten ikke er fradragsberettiget. Der foreligger således klar lovhjemmel til manglende fradragsret for renterne.

Skattestyrelsen kan derfor ikke imødekomme selskabets anmodning om fritagelse i henhold til opkrævningslovens § 8, stk. 2, af renter.

### **5.2.3 Gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6**

I henviser til, at gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6 ikke indeholder (modsat gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 1-5) objektive betingelser for eftergivelse. Eftergivelse af gæld til juridiske personer kan ske efter ordlyden i stk. 6:

*"Stk. 6. Eftergivelse kan i øvrigt meddeles fysiske eller juridiske personer, når sociale eller andre forhold i særlig grad taler derfor, uanset om skyldnerens økonomiske forhold er uafklarede."*

Det er alene afgørende, at "forhold i særlig grad" taler for eftergivelse, og det fremgår af lovforslagets særlige bemærkninger (bemærkninger til § 13), at:

*"Eftergivelse skal efter forslaget således kunne ske i situationer, hvor der er særlige forhold, der taler for eftergivelse, men hvor eftergivelse ikke kan ske efter de øvrige regler om eftergivelse."*

I motiverne fremhæves en række forhold, der kan tale for eftergivelse af gæld. En af disse omstændigheder er gældens beskaffenhed og omstændighederne ved gældens tilblivelse, jf. lovforslag nr. L 26 af 2. oktober 2019 om ændring af lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, lovforslagets særlige bemærkninger, bemærkninger til § 1, nr. 15):

*"Et tredje relevant forhold kan være gældens beskaffenhed og omstændighederne ved gældens tilblivelse."*

Derudover fremhæves, at eftergivelse navnlig er tiltænkt i situationer, hvor kravet er opstået som følge af forhold, der ligger uden for skyldnerens kontrol, jf. lovforslag nr. L 26 af 2. oktober 2019 om ændring af lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, lovforslagets særlige bemærkninger, bemærkninger til § 1, nr. 15:

*"Herudover vil myndighedsfejl, force majeure og force majeure-lignende forhold ligeledes kunne være relevante at inddrage i vurderingen. Fælles for disse forhold er, at der er tale om forhold, der ligger uden for skyldnerens kontrol. Det er i den forbindelse ikke en forudsætning, at forholdene har en direkte relation til gælden. Det er tilstrækkeligt, at forholdene har haft en væsentlig betydning for skyldnerens situation."*

I anfører, at der i NETAPP's tilfælde er særlige omstændigheder, der kan begrunde en fritagelse:

*For det første har staten nægtet NetApp muligheden for at betale udbytteskatterne (uden at NetApp tog bekræftende til genmæle). Der er inden forvaltningsretlige regler eller principper, der hindrer skattemyndighederne i at modtage en sådan betaling. Samtidig er skattemyndighederne – som påpeget af Højesteret – dog ej heller forpligtede til at modtage betaling med tilbagesøgningsforbehold. Forretningen er således reelt konsekvensen af, at skattemyndighederne har valgt ikke at etablere en deponeringsordning. En sådan undladelse bør ikke komme skatteyderne til skade.*

*For det andet beregner staten sig en rentes rente, i modsætning til hvad der følger af renteloven for private parter under en tvist. Princippet om rentes rente medfører, at renterne af kravet i sagen mod NetApp er ca. 76% større end den rentekompensation, der ville følge uden rentes rente, og som er det rentepincip, der tilbydes private parter efter renteloven. Samtidig er statens refinansieringsrente utvivlsomt lavere, end den refinansieringsrente som selv den mest solvente private part kan opnå. Derved øges den del af renten, som ikke er finansiel kompensation. Det har aldrig været lovgivers hensigt at skattemyndighederne skal modtage en så høj rentekompensation.*

*For det tredje nægter staten skattemæssig fradragsret for lige nøjagtig de renter, jf. opkrævningslovens § 7, stk. 1, 2. pkt., som påløber under en skattesag, ligeledes i modsætning til hvad der indrømmes for morarenter betalt under en tvist mellem private parter.*

Skattestyrelsen skal for så vidt angår det anførte om muligheden for at betale for at undgå rentetilskrivning udtale:

Det fremgår af Højesterets dom fra den 9. januar 2023 i den foreliggende sag, at

*Af de grunde, som landsretten har anført vedrørende forståelsen af opkrævningslovens § 5, stk. 1, og § 7, stk. 1, finder Højesteret, at seneste rettidige betalingsdag for det skyldige beløb var 14 dage efter SKAT's påkrav af 17. september 2010, dvs. den 1. oktober 2010. Skatteministeriets krav skal forrentes fra denne dato, og det er i den forbindelse ikke i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne afslog NetApp Denmarks anmodning af 4. december 2015 om deponering af de omstridte beløb, jf. Højesterets dom af 18. oktober 2022 (UfR 2023.307).*

I SKM2022.507.HR fandt Højesteret ligeledes, at tilbuddet om frivillig indbetaling ikke kunne føre til, at forrentningen skulle undlades.

Skattestyrelsen skal for så vidt angår det anførte om at der beregnes rentes rente udtale, at:

Det fremgår af Højesterets dom af 9. januar 2023 i den foreliggende sag, at

*Optrækningsloven indeholder i kapitel 5 reglerne om én skattekonto. Det fremgår herunder af lovens § 16 a, stk. 4, at krav på indbetalinger fra virksomheder påvirker (debiteres) saldoopgørelsen fra den seneste rettidige indbetalingsdag for beløbet, og Højesteret tiltræder, at seneste rettidige indbetalingsdag også efter denne bestemmelse var den 1. oktober 2010. Af*

*lovens § 16 c, stk. 1, fremgår, at en debetsaldo på kontoen forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt, dvs. med rentes rente. Reglerne om én skattekonto trådte i kraft den 1. august 2013.*

*Efter lovens ordlyd skal det skyldige beløb herefter forrentes som på- stået af Skatteministeriet.*

*Højesteret er opmærksom på, at en forståelse af opkrævningsloven i overensstemmelse med dens ordlyd indebærer, at skattemyndighedernes samlede rentekrav mod NetApp Denmark er meget stort i forhold til det indeholdelsespligtige beløb. En væsentlig del af kravet skyldes de nævnte bestemmelser i lovens § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1, om rentes rente. Dette skal ses i sammenhæng med, at NetApp Denmark – som følge af, at selskabet har fået medhold i Landsskatteretten og til dels i landsretten – ikke har haft mulighed for at deponere de omstridte beløb, f.eks. ved indsættelse på skattekontoen, og herved undgå forrentning indtil det tidspunkt, hvor domstolene måtte give Skatteministeriet medhold i de foreliggende sager.*

*Højesteret finder, at der ikke i opkrævningslovens forarbejder er tilstrækkeligt grundlag for en forståelse af loven i strid med ordlyden af § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1. Der er heller ikke grundlag for at antage, at forrentning efter bestemmelsen indebærer en krænkelse af NetApp Denmarks rettigheder efter artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention eller artikel 47 i EU's Charter om grundlæggende rettigheder.*

*Højesteret finder herefter, at skattemyndighedernes krav mod NetApp Denmark skal forrentes som påstået af Skatteministeriet.*

Skattestyrelsen finder ikke, at der i gældende lovgivning er hjemmel til at fravige bestemmelserne sådan, at der ikke skal betales renter i perioden efter, at skattemyndighederne tilbagebetalte den opkrævede udbytteskat, som følge af, at myndighederne ikke havde fået medhold i Landsskatteretten og Østre Landsret.

Derudover finder Skattestyrelsen, at det ikke er i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne afslog at modtage frivillig indbetaling af beløbet. Skattemyndighederne havde pligt til at indrette sig efter Landsskatterettens og Østre Landsrets afgørelser, hvorfor skattemyndighederne på det tidspunkt ikke havde et skattekrav mod klageren til opkrævning.

Tilbuddet om indbetaling af et beløb til dækning af den eventuelle udbytteskat, der måtte opstå, såfremt klageren tabte sagen ved domstolene, kan således ikke føre til, at der ikke skal ske forrentning i overensstemmelse med lovgivningens bestemmelser.

I særlige tilfælde kan der ske eftergivelse af renter efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6. Bestemmelsen, der senest er blevet revideret ved lov nr. 1110 af 13. november 2019, har følgende ordlyd:

...

Af bemærkningerne til den reviderede bestemmelse (lovforslag nr. 26 som fremsat den 2. oktober 2019) fremgår der blandt andet følgende:

...

Skattestyrelsen finder ikke, at der i nærværende sag foreligger forhold, som i særlig grad taler for eftergivelse.

Det forhold, at det ikke var muligt for selskabet at indbetale til skattemyndighederne og dermed stoppe rentetilskrivningen, er ikke et forhold, der taler for eftergivelse. Der er herved lagt vægt på, at skattemyndighederne havde pligt til at indrette sig efter Landsskatterettens og Østre Landsrets afgørelser, indtil disse eventuelt blev ændret af Højesteret. Det var således ikke muligt for skattemyndighederne at tage imod en indbetaling på dette tidspunkt, da der ikke forelå et krav til opkrævning.

Endvidere kan det forhold, at forrentningen ifølge selskabet synes at forekomme urimelig, af samme grund ikke berettiger til eftergivelse. Det følger således af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, at en debetsaldo på kontoen forrentes med den rente, der er fastsat i opkrævningslovens § 7, stk. 1, jf. stk. 2, og at renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt, dvs. med rentes rente. Der foreligger således en klar lovhjemmel, der hjemler renteberegningen i en situation som den foreliggende.

Skattestyrelsen finder således ikke at hverken gældens beskaffenhed eller omstændighederne ved gældens tilblivelse kan begrunde at der skal ske eftergivelse af renter i henhold til gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, af renter.

Skattestyrelsen skal for så vidt angår det anførte om manglende skattemæssig fradragsret for de renter, som påløber under en retssag, udtale:

Det fremgår af opkrævningslovens § 7, stk.1, 3. pkt., at renten ikke kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det fremgår af opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, 3. pkt., at renten ikke er fradragsberettiget. Der foreligger således klar lovhjemmel til manglende fradragsret for renterne.

..."

## **Retsgrundlaget**

### ***Opkrævningsloven § 8***

Opkrævningsloven § 8 har følgende ordlyd:

- "§ 8. Told- og skatteforvaltningen kan, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, meddele fritagelse for betaling af
- 1) afgift for foreløbig fastsættelse af tilsvaret efter § 4, stk. 2,
  - 2) gebyr efter § 6,
  - 3) renter efter § 7 samt
  - 4) renter efter § 16 c, stk. 1 og 2.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen kan, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, meddele fritagelse for betaling af renter af krav efter § 5.

...

*Stk. 5.* Skatteministeren fastsætter nærmere regler om anvendelsen af stk. 1-3."

Af forarbejderne til bestemmelsen i § 8, stk. 1, i lovforslag nr. L 19 af 6. oktober 1999 fremgår:

"I § 8 foreslås indsat en hjemmel til fritagelse for betaling af renter efter § 7, rykkergebyr efter § 6, samt afgift for foreløbig fastsættelse af tilsvar efter § 4, stk. 2. Bestemmelsen, der skal administreres restriktivt, anvendes til at fritage virksomheder, der hidtil har betalt rettidigt, for betaling af renter og afgifter ved for sent betaling, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt. Fritagelse kan ske i de situationer, hvor der er tale om pludseligt opståede hændelser, som virksomheden ikke har haft indflydelse på og ikke har kunnet forudse, eksempelvis pludseligt opstået sygdom. Herudover er det en betingelse, at fristoverskridelsen er kortvarig. I § 8, stk. 2, bemyndiges ministeren til at fastsætte de nærmere betingelser for fritagelse efter § 8, stk. 1."

Den nugældende affattelse af opkrævningslovens § 8, stk. 2, blev indført ved lov nr. 832 af 14. juni 2022. Ved lovændringen blev også opkrævningslovens § 5, som tidligere lød, (jf. lovbekendtgørelse nr. 2711 af 20. december 2021):

"§ 5. Hvis det konstateres, at en virksomhed har afgivet urigtig angivelse eller indberetning af beløb omfattet af § 2, stk. 1, 4. pkt., således at virksomheden har betalt for lidt i skatter eller afgifter m.v. eller har fået udbetalt for meget i godtgørelse, afkræves virksomheden det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav.

*Stk. 2.* Kan størrelsen af det tilsvar, som påhviler virksomheden, ikke opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen ansætte virksomhedens tilsvar skønsmæssigt. Tilsvarende gælder, hvis en virksomhed har modtaget et for stort beløb som godtgørelse og størrelsen af det beløb, som virksomheden derfor skal tilbagebetale, ikke kan opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber."

jf. ændringslovens § 2, nr. 3, samtidig ændret til at lyde:

"§ 5. Har en virksomhed ikke afgivet en både korrekt og rettidig angivelse eller beretning af beløb omfattet af § 2, stk. 1, 4. pkt., eller svarer et beløb, der efter § 4, stk. 1, er skønsmæssigt fastsat, ikke til det korrekte beløb, således at virksomheden har betalt for lidt i skatter eller afgifter m.v. eller har fået udbetalt for meget i negativt tilsvar eller godtgørelse, skal virksomheden betale det skyldige beløb. For betalingen af det for lidt betalte tilsvar af skatter eller afgifter m.v. og kravet på tilbagebetaling af for meget udbetalt negativt tilsvar eller godtgørelse finder beta-

lingsfristen, der anvendes ved en rettidig angivelse eller indberetning, anvendelse.

*Stk. 2.* Kan størrelsen af det tilsvarende, som påhviler virksomheden, eller afregningsperioden eller den dag, som tilsvaret vedrører, ikke fastsættes på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen fastsætte tilsvaret eller den afregningsperiode eller dag, som tilsvaret vedrører, skønsmæssigt. Har en virksomhed modtaget et for stort beløb som negativt tilsvarende eller godtgørelse, og kan størrelsen af det beløb, som virksomheden derfor skal tilbagebetale, ikke opgøres på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen tilsvarende fastsætte beløbet skønsmæssigt. *Stk. 1, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse for betalingen af henholdsvis tilsvaret efter 1. pkt. og beløbet efter 2. pkt.*”

Lovændringen trådte i kraft den 15. juni 2022. Der er intet angivet i ikrafttrædelsesbestemmelsen om, at den nyaffattede § 8, stk. 2, ikke skal finde anvendelse på forrentning af krav efter den tidligere gældende § 5.

Ændringen af opkrævningslovens § 5 indebar, at når en virksomhed ikke har afgivet korrekt og rettidig angivelse eller indberetning, er det betalingsfristen, der anvendes ved en rettidig angivelse eller indberetning, der finder anvendelse for renteberegningen. Forud for lovændringen var retsstillingen, at der alene skete rentetilskrivning, hvis det skyldige beløb ikke var betalt 14 dage efter påkrav, og da fra 14 dage efter påkravet. Forrentningen af det indeholdelsespligtige udbytteskattekrav i den foreliggende sag er sket 14 dage efter SKAT's afgørelse den 17. september 2010, og er således sket i henhold til den tidligere gældende bestemmelse i opkrævningslovens § 5.

I de almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 196 af 4. maj 2022, pkt. 3.12.1.2 og 3.12.1.3 er det anført:

### **”3.12.1.2. Skatteministeriets overvejelser**

Efter lovforslagets § 2, nr. 3, skal der i alle tilfælde, hvor virksomheden ikke har afgivet en både korrekt og rettidig angivelse eller indberetning, ske renteberegning af det for lidt betalte tilsvarende eller det for meget udbetalte negative tilsvarende eller godtgørelse fra udløbet af sidste rettidige betalingsdag, som skal anvendes ved en rettidig angivelse eller indberetning, og frem til betaling sker. Dette indebærer, at en virksomhed, der eksempelvis på baggrund af en forkert angivelse har fået udbetalt et negativt momsbeløb efter sidste rettidige angivelses- og betalingsfrist for afgiftsperioden og senere selv retter sin angivelsesfejl eller får den rettet af Skatteforvaltningen, hvorved momsen for afgiftsperioden forhøjes, skal betale rente af differencebeløbet helt tilbage fra udløbet af sidste rettidige betalingsfrist for afgiftsperioden, selv om virksomheden først har fået udbetalt den negative moms fra den første angivelse efter sidste rettidige betalingsfrist for afgiftsperioden og dermed ikke har haft det udbetalte beløb i hånden i hele den periode, hvor der efter forslaget beskrives i pkt. 3.2.3 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget skal pålægges renter.

For en virksomhed, som angiver forkert og dermed med urette har fået udbetalt et beløb, som senere kræves tilbagebetalt, skal korrektionen af systemmæssige grunde ske via en efterangivelse efter opkrævningslovens § 5. Virksomheden må derfor ved sådanne urigtige angivelser tåle, at der efter omstændighederne beregnes renter af et beløb for en periode, hvor beløbet endnu ikke var udbetalt (dvs. fra sidste rettidige betalingsdato for afregningsperioden og indtil udbetalingen af det med urette udbetalte beløb).

Som det fremgår af pkt. 3.2.3 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget, vil virksomheder dog ikke i alle tilfælde blive pålagt at betale renter af et tilbagebetalingskrav fra et tidspunkt, hvor f.eks. det angivne negative tilsvarende giver anledning til et krav på tilbagebetaling, endnu ikke var udbetalt. Det kan f.eks. være tilfældet, hvis angivelsen sker tidligt i angivelsesperioden.

Det kan ikke afvises, at der i helt særlige situationer kan forekomme tilfælde, hvor det kan være urimeligt, at en virksomhed skal betale renter tilbage i tid af et tilbagebetalingskrav for en periode, hvor virksomheden ikke havde rådighed over beløbet. Det kan f.eks. være tilfældet, hvor fejlen ikke skyldes fejl hos virksomheden, eller hvor der er tale om en undskyldelig fejl hos virksomheden. Herudover kan der også forekomme andre situationer, hvor forslaget beskrevet i pkt. 3.2.3 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget om altid at beregne renter fra udløbet af betalingsfristen for afregningsperioden kan virke urimeligt.

### **3.12.1.3. Den foreslåede ordning**

Det foreslås derfor, at Skatteforvaltningen får adgang til at meddele fritagelse for betaling af renter af krav opkrævet efter opkrævningslovens § 5, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, jf. den foreslåede bestemmelse i opkrævningslovens § 8, stk. 2.

Det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt der foreligger sådanne særlige omstændigheder. Der vil i den forbindelse bl.a. skulle lægges vægt på, om det på grund af årsagen til fejlen og fejlens art vurderes urimeligt at fastholde forrentningen.

Adgangen til at meddele fritagelse for betaling af renter tænkes eksempelvis anvendt i følgende situation:

En virksomhed, der afregner moms månedligt, angiver rettidigt et negativt momstilsvarende for januar måned på -100.000.000 kr. Beløbet skulle kun være -1.000.000 kr. Fejlen skyldes, at beløbet er blevet indberettet som et ørebeløb. Beløbet når ikke at blive udbetalt, inden virksomheden den 4. marts selv opdager fejlen og korrigerer angivelsen ved at indgive en positiv efterangivelse på 99.000.000 kr., der udgør det fejlagtige beløb.

Efter den foreslåede nyaffattelse af opkrævningslovens § 5, stk. 1, vil der blive opkrævet renter af efterangivelsen på 99.000.000 kr. fra udløbet af den 25. februar frem til datoen for efterangivelsen, selv om virksomheden ikke har rådet over beløbet. I denne situation bør der kunne gives fritagelse for renter af efterangivelsen på 99.000.000 kr. Det foreslås, at skatteministeren gives bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler om fritagelse efter den foreslåede bestemmelse i

opkrævningslovens § 8, stk. 2. Det er tanken, at der med bemyndigelsen eksempelvis skal kunne fastsættes en beløbsgrænse for, hvornår der kan meddeles fritagelse for betaling af renter.”

Af bemærkningerne til bestemmelsen i § 8, stk. 2, (§ 2, nr. 4, i lovforslaget) fremgår bl.a.:

”Det foreslås med § 8, stk. 2, at Skatteforvaltningen, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, skal kunne meddele fritagelse for betaling af renter af krav efter § 5.

Med bestemmelsen skal Skatteforvaltningen gives adgang til at meddele fritagelse for betaling af renter af krav opkrævet efter opkrævningslovens § 5, når det efter en konkret vurdering af årsagen til fejlen og fejllens art skønnes urimeligt at fastholde forrentningen.

Det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt der foreligger sådanne særlige omstændigheder, der kan begrunde en fritagelse  
... [samme eksempel som angivet i de almindelige bemærkninger]

Det kan ikke afvises, at der i helt særlige situationer kan forekomme tilfælde, hvor det kan være urimeligt, at en virksomhed skal betale renter tilbage i tid af et tilbagebetalingskrav for en periode, hvor virksomheden ikke havde rådighed over beløbet. Det kan f.eks. være tilfældet, hvor fejlen ikke skyldes fejl hos virksomheden, eller hvor der er tale om en undskyldelig fejl hos virksomheden. Herudover kan der også forekomme andre situationer, hvor forslaget beskrevet i pkt. 3.2.3 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget om altid at beregne renter fra udløbet af betalingsfristen for afregningsperioden kan virke urimeligt.”

Der er i medfør af bl.a. § 8, stk. 5 (tidligere § 8, stk. 2), udstedt bekendtgørelse nr. 848 af 26. juni 2024 om opkrævning af skatter og afgifter m.v. (”opkrævningsbekendtgørelsen”), hvoraf det vedrørende fritagelse efter § 8, stk. 1, fremgår:

”§ 4. Skatteforvaltningen kan fritage en virksomhed for betaling af afgift for foreløbige fastsættelser, gebyrer og renter som nævnt i opkrævningslovens § 8, stk. 1, såfremt

- 1) overskridelse af angivelses-, indberetnings- eller betalingsfristen skyldes pludseligt opståede hændelser, som virksomheden ikke har haft indflydelse på og ikke har kunnet forudse, og virksomheden straks efter hindringens ophør indgiver angivelse, foretager indberetning eller indbetaling, eller
- 2) overskridelser af angivelses-, indberetnings- eller betalingsfristen er på få dage, og der er tale om et førstegangstilfælde eller der foreligger undskyldelige forhold.”

Bemyndigelsesbestemmelsen i lovens § 8, stk. 5, er ikke udnyttet for så vidt angår § 8, stk. 2, jf. den juridisk vejledning 2026-1, pkt. A.B.4.7.3 Fritagelse for gebyrer og renter (væsentlige ændringer).

### *Gældsinddrivelseslovens § 13*

Gældsinddrivelseslovens § 13 har følgende ordlyd:

"§ 13. Restanceinddrivelsesmyndigheden kan eftergive gæld til det offentlige, der inddrives eller vil kunne inddrives af restanceinddrivelsesmyndigheden, jf. § 1, stk.1, efter reglerne i denne lov, og fordringer omfattet af § 1 a, stk. 1, hvis skyldneren anmoder om eftergivelse af disse. Fordringer med renter, gebyrer og andre omkostninger kan eftergives, såfremt skyldneren godtgør, at skyldneren ikke er i stand til og inden for de nærmeste år ingen udsigt har til at kunne opfylde sine gældsforpligtelser, og det må antages, at eftergivelsen vil føre til en varig forbedring af skyldnerens økonomiske forhold. Tilsvarende kan beløb eftergives, som personer er pligtige at betale som erstatning for selskabers manglende betaling af skyldige beløb til det offentlige.

*Stk. 2.* Eftergivelse kan i almindelighed ikke finde sted, såfremt

- 1) skyldnerens økonomiske forhold er uafklarede,
- 2) skyldneren har handlet uforsvarligt i økonomiske anliggender, herunder såfremt en ikke uvæsentlig gæld
  - a) er stiftet på et tidspunkt, hvor skyldneren var ude af stand til at opfylde sine økonomiske forpligtelser,
  - b) er opstået som følge af, at skyldneren har påtaget sig en finansiel risiko, der stod i misforhold til skyldnerens økonomiske situation,
  - c) er stiftet med henblik på forbrug eller
  - d) er gæld til det offentlige, som er oparbejdet systematisk,
- 3) en ikke uvæsentlig gæld er pådraget ved strafbare eller erstatningspådragende forhold, medmindre der er tale om gæld i form af sagsomkostninger pålagt i straffesager,
- 4) skyldneren har undladt at afdrage på sin gæld, selv om skyldneren har haft rimelig mulighed herfor,
- 5) skyldneren har indrettet sig med henblik på eftergivelse eller
- 6) skyldneren stifter ny gæld til det offentlige, efter at eftergivelsessag er indledt.

*Stk. 3.* Ved afgørelse efter stk. 2 skal der lægges vægt på gældens alder. Hvis skyldner har anden betydelig gæld kan eftergivelse nægtes.

*Stk. 4.* Uanset stk. 2 kan eftergivelse nægtes, såfremt der foreligger andre omstændigheder, der taler afgørende imod hel eller delvis eftergivelse.

*Stk. 5.* Kun skyldnere, som er fysiske personer, kan få eftergivelse efter stk. 1, jf. dog stk. 6.

*Stk. 6.* Eftergivelse kan i øvrigt meddeles fysiske eller juridiske personer, når sociale eller andre forhold i særlig grad taler derfor, uanset om skyldnerens økonomiske forhold er uafklarede."

Det fremgår af bemærkningerne til § 13 i lovforslag nr. L 26 af 2. oktober 2019, at bestemmelserne i gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 1-4, om eftergivelse af gæld til det offentlige svarer til gældssaneringsreglerne i konkurslovens afsnit IV om gældssanering.

Ved lov nr. 1333 af 19. december 2008 blev inddrivelsesreglerne samlet i én lov (gældsinddrivelsesloven). Gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, er – med en justering af ordlyden – en videreførelse af den tidligere bestemmelse i opkræv-

ningslovens § 15, stk. 6. Opkrævningslovens § 15, stk. 6, havde følgende ordlyd (jf. lovbekendtgørelse nr. 289 af 28. april 2003):

”Eftergivelse kan i øvrigt, når forholdene i ganske særlig grad taler derfor, meddeles personer, selskaber, foreninger, selvejende institutioner, fonde el.lign.”

Følgende fremgår af bemærkningerne til § 13 i lovforslag nr. L 20 af 8. oktober 2008:

”Bestemmelsen svarer til opkrævningslovens § 15.

Bestemmelsen fastsætter de nærmere regler for under hvilke betingelser gæld til det offentlige kan eftergives.

Det foreslås, at bestemmelsen i stk. 3 om, at der skal lægges vægt på, hvorvidt skyldneren udelukkende eller i overvejende grad har gæld i form af offentlige restancer ændres således, at restanceinddrivelsesmyndigheden, hvis skyldneren har anden betydelig gæld, kan nægte eftergivelse og henvise skyldner til at søge om gældssanering efter konkurslovens regler. Udgangspunktet bliver herved, at restanceinddrivelsesmyndigheden kan eftergive offentlig gæld, selvom skyldner overvejende har gæld til private, men efter en konkret vurdering kan give afslag på eftergivelse på grund af gældssammensætningen og henvise skyldner til i stedet at søge gældssanering ved skifteretten.

Desuden foreslås bestemmelsen i stk. 6 justeret med henblik på en udvidelse af anvendelsesområdet. Med den ændrede formulering er det hensigten, at bestemmelsen skal kunne anvendes til eftergivelse i videre omfang end hidtil. Eftergivelse skal efter forslaget således kunne ske i situationer, hvor der er særlige forhold, der taler for eftergivelse, men hvor eftergivelse ikke kan ske efter de øvrige regler om eftergivelse. Den nuværende adgang til eftergivelse i tilfælde af myndighedsfejl, force majeure og force majeure lignende forhold foreslås opretholdt. Herudover kan særlige forhold f.eks. også være situationer, hvor det, selvom der ikke foreligger økonomisk trang på grund af sociale forhold eller andre særlige forhold, vil være urimeligt at give afslag på en ansøgning om eftergivelse.

Derudover vil der kunne være særlige forhold, der kan begrunde hel eller delvis eftergivelse af gæld til det offentlige, når gældens beskaffenhed og omstændighederne ved dens tilblivelse sammenholdt med skyldnerens situation medfører, at skyldneren vil kunne opnå en væsentlig varig forbedring af sin situation. Det kan f.eks. være situationer, hvor det vurderes, at gælden til det offentlige er en betydelig barriere for at opnå varig tilknytning til arbejdsmarkedet. Særlige forhold kan endvidere være, at skyldneren ikke er i stand til, og hverken inden for de nærmeste år eller på længere sigt har udsigt til, at kunne opfylde sine gældsforpligtelser, men hvor skyldner ved tilvejebringelse af midler fra 3. mand bliver i stand til at betale en betydelig del af gælden, hvorved han kan opnå en varig forbedring af sine økonomiske forhold.

Et andet eksempel på en situation, hvor det kan virke urimeligt at give afslag på en ansøgning om eftergivelse af gæld, kan være eftergivelse af skattekravet vedrørende indsamlinger eller legater til godgørende formål, der vil forspildes, hvis kravet vedrørende skat fastholdes. Det kan f.eks. være folkeindsamlinger til en operation, der kun kan udføres i udlandet, indsamlinger til en dusør for oplysninger, der kan føre til, at en forsvundet person bliver fundet eller et legat til sanering af gæld.”

Ordlyden af § 13, stk. 6, er senest ændret ved lov nr. 1110 af 13. november 2019, hvorved det blev præciseret, at det ikke udelukker eftergivelse efter bestemmelsen, at skyldneren har uafklarede økonomiske forhold. Af bemærkningerne til den ændrede bestemmelse i lovforslag nr. L 26 af 2. oktober 2019 fremgår bl.a. (lovforslagets § 1, nr. 15):

”[Gengivelse af bemærkningerne, som er gengivet ovenfor, til § 13, stk. 6, i lovforslag nr. 20 af 8. oktober 2008]

Der er i henhold til den gældende bestemmelse i § 13, stk. 6, principielt ingen begrænsning af, hvilke forhold der i særlig grad kan tale for eftergivelse.

...

Herudover er det formålet at sikre, at bestemmelsen i tilstrækkelig grad tilgodeser socialt udsatte, idet socialt udsatte ofte vil have uafklarede økonomiske forhold. Hermed tydeliggøres det, at arbejdsløshed, hjemløshed og andre sociale forhold ikke afskærer en person fra at få eftergivet sin gæld.

Som hidtil skal der uanset den foreslåede tilføjelse om, at eftergivelse kan ske, uanset en skyldner har uafklarede økonomiske forhold, foretages en samlet vurdering af skyldnerens forhold. Restanceinddrivelsesmyndigheden skal således i vurderingen af sagen foretage en afvejning mellem de forhold, der er relevante for den konkrete sag, og de hensyn, der gør sig gældende. Såfremt restanceinddrivelsesmyndigheden ud fra den samlede vurdering når frem til, at der i en given sag er forhold, der i særlig grad taler for eftergivelse, vil restanceinddrivelsesmyndigheden kunne træffe afgørelse om eftergivelse.

De kriterier, der indgår i en vurdering efter de almindelige regler om eftergivelse i lovens § 13, stk. 1-5, vil i udgangspunktet også være relevante i den samlede vurdering efter § 13, stk. 6, men de er ikke afgørende for resultatet. Økonomiske forhold, herunder skyldnerens - og, hvis det er relevant, husstandens økonomiske forhold - skal således som altovervejende hovedregel indgå i den samlede vurdering af, hvorvidt eftergivelsen kan meddeles. Kun i tilknytning til helt særlige omstændigheder, hvor det enten vil føre til et urimeligt samlet resultat at inddrage skyldnerens eller husstandens økonomiske forhold, eller at det vil have en urimelig påvirkning af skyldnerens forhold at indhente disse oplysninger,

kan dette undlades. Det kunne f.eks. være tilfældet, hvis der alene er tale om myndighedsfejl.

...

Ved anvendelsen af begrebet »særlig grad« forstås som hidtil forhold, der ikke bare taler for eftergivelse, men som i særlig grad taler for eftergivelse. Der skal med andre ord være tale om forhold, der i højere grad end for andre, lignende tilfælde afviger fra det sædvanlige og dermed taler for eftergivelse. Der er således krav om en vis kvalificering og betydning af det eller de pågældende forhold, der medfører, at eftergivelse kan ske. Det skal samtidig bemærkes, at det ikke behøver at være ét enkeltstående forhold, der i særlig grad taler for eftergivelse. Det kan tillige være kombinationen af en række forskellige forhold, der ikke enkeltvist i særlig grad taler for eftergivelse, men som samlet set i særlig grad taler for eftergivelse.

I lighed med gældende ret skal alle relevante forhold tages i betragtning i den samlede vurdering efter den foreslåede bestemmelse. Det er således fortsat hensigten med den foreslåede bestemmelse, at der principielt ikke er nogen begrænsning af, hvilke forhold der kan inddrages i vurderingen af, hvorvidt eftergivelse kan meddeles. De nedenfor angivne mulige relevante forhold skal derfor betragtes som værende en ikke-udtømmende angivelse af forhold, der i den enkelte sag kan være relevante i forhold til vurderingen af, hvorvidt eftergivelse kan meddeles efter den foreslåede bestemmelse.

Et relevant forhold kan være helbredsmæssige forhold, herunder livstruende sygdom, alvorlig fysisk eller psykisk sygdom.

Et andet relevant forhold kan være sociale forhold, herunder forhold, der gør sig gældende for socialt udsatte grupper. Dette omfatter bl.a. hjemløshed, stofmisbrug, alkoholmisbrug, prostitution, fattigdom eller andre store og sammensatte sociale problemer, der er forbundet med eller kan føre til social udsathed. Det er dog ikke en forudsætning for, at sociale forhold kan være relevante, at skyldneren kan kategoriseres som værende socialt udsat.

Et tredje relevant forhold kan være gældens beskaffenhed og omstændighederne ved gældens tilblivelse.

Et fjerde relevant forhold kan være en situation, hvor skyldneren ikke er i stand til og hverken inden for de nærmeste år eller på længere sigt har udsigt til at kunne opfylde sine gældsforpligtelser, men hvor skyldner ved tilvejebringelse af midler fra tredjemand bliver i stand til at betale en betydelig del af gælden, hvorved skyldneren kan opnå en varig forbedring af sine økonomiske forhold.

Et femte relevant forhold kan være en situation, hvor skattekravet vedrører indsamlinger eller legater til godgørende formål, der vil forspildes, hvis kravet vedrørende skat fastholdes. Det kan f.eks. være folkeindsamlinger til en operation, der kun kan udføres i

udlandet, indsamlinger til en dusør for oplysninger, der kan føre til, at en forsvundet person bliver fundet, eller et legat til sanering af gæld.

Et sjette relevant forhold kan være en situation, hvor eftergivelsen i sig selv kan forventes at ville medføre en væsentlig varig forbedring af skyldnerens situation. Et eksempel på en væsentlig varig forbedring er det tilfælde, hvor gælden til det offentlige udgør en betydelig barriere, for at skyldneren kan opnå varig tilknytning til arbejdsmarkedet.

Herudover vil myndighedsfejl, force majeure og force majeure-lignende forhold ligeledes kunne være relevante at inddrage i vurderingen. Fælles for disse forhold er, at der er tale om forhold, der ligger uden for skyldnerens kontrol. Det er i den forbindelse ikke en forudsætning, at forholdene har en direkte relation til gælden. Det er tilstrækkeligt, at forholdene har haft en væsentlig betydning for skyldnerens situation.

...

Det er ofte kendetegnende for socialt udsatte, at deres økonomiske forhold er uafklarede, fordi deres sociale, fysiske eller psykiske forhold indebærer, at de har svært ved at påtage sig og fastholde et job. Uafklarede økonomiske forhold er et af kriterierne, der skal vurderes efter de almindelige regler i § 13, stk. 1-5, jf. 13, stk. 2, nr. 1, i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige ved afgørelsen af, om en person kan få eftergivet sin gæld. Uafklarede økonomiske forhold som f.eks. arbejdsløshed, at skyldneren er under uddannelse, usikkerhed om skyldners boligforhold m.v. indebærer efter § 13, stk. 2, nr. 1, i almindelighed, at eftergivelse ikke kan ske. Selv om denne regel i princippet ikke finder anvendelse ved eftergivelse efter § 13, stk. 6, vil det ved en vurdering af skyldnerens samlede forhold altid være relevant at overveje skyldnerens økonomiske forhold ved afgørelsen af, om det er rimeligt at eftergive gælden. For at sikre, at uafklarede økonomiske forhold ikke i sig selv skal afskære en person fra eftergivelse af gæld i tilfælde, hvor det samlet set findes rimeligt at eftergive gælden, og for at sikre, at bestemmelsen i tilstrækkelig grad tilgodeser socialt udsatte, foreslås det at tydeliggøre, at uafklarede økonomiske forhold ikke afskærer eftergivelse efter § 13, stk. 6."

### *Folketingssspørgsmål og efterfølgende lovændring*

Det fremgår af skatteministerens svar af 17. oktober 2024 til Skatteudvalget på spørgsmål nr. 2 fra folketingsmedlem Steffen W. Frølund:

#### **"Spørgsmål**

Vil ministeren oplyse, hvad det forventeligt vil koste at indføre en deponeringsordning til et skattekrav på en konto hos Skattestyrelsen, så virksomheder kan slippe for at skulle betale renter, mens en sag om et skattekrav pågår?

#### **Svar**

Jeg forstår til fulde de hensyn, som kan tale for at indføre en deponeringsordning. For grundlæggende er det ikke rimeligt, at renter i en skattesag, som er anlagt af Skatteministeriet, hvor der ikke er mulighed for at betale det omtvistede beløb, over tid kan ende med at være meget højere end dette beløb på grund af sagsbehandlingstiden.

Skatteministeriet ser på, om og hvordan vi kan strikke en god ordning sammen, som vil styrke retsstillingen for borgere og virksomheder i sager, som Skatteministeriet indbringer.  
..."

I skatteministerens svar af 11. november 2024 til Skatteudvalget på spørgsmål nr. 32 er det anført:

**"Spørgsmål**

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 22. oktober 2024 fra Retssikkerhedsalliancen for bedre skattelovgivning om ny retssikkerhedsalliance vil gøre op med urimelige skatteregler, jf. SAU alm. del - bilag 20.

**Svar**

Retssikkerhed er helt centralt for, at borgere og virksomheder kan have tillid til vores skattefinansierede velfærdssamfund.

Jeg har som skatteminister et stort fokus på retssikkerheden for skatteyderne, og i regeringen vil vi løbende tage initiativer, der styrker retssikkerheden for borgere og virksomheder i Danmark på skatteområdet.

Jeg har den 7. oktober 2024 besvaret en henvendelse fra Retssikkerhedsalliancen for bedre skattelovgivning af 25. september 2024 om retssikkerhed på skatteområdet, hvo jeg hilser retssikkerhedsalliancen velkommen og ser frem til dialogen. Svaret vedlægges.

Med hensyn til early warning om deponering, som retssikkerhedsalliancen har fremsendt, forstår jeg til fulde de hensyn, som kan tale for at indføre en deponeringsordning, Skatteministeriet ser på, om og hvordan en ordning kan udformes. Der henvises til besvarelsen af SAU alm. del – spørgsmål 2 af 3. oktober 2024."

Det fremgår af skatteministerens svar af 2. december 2024 på spørgsmål nr. 2 til lovforslag nr. 80 af 6. november 2024.:

**"Spørgsmål**

Vil ministeren oplyse, om ministeren er enig med bl.a. Advokatrådet i, at en deponeringsordning for omtvistede beløb i de særlige tilfælde, hvor Skatteministeriet indleder en retssag om et spørgsmål, som skatteyderen har vundet ved Landsskatteretten, både vil sikre større grad af retfærdighed i rentereglerne og kan bidrage til en mere effektiv renteopkrævning? Vil ministeren i bekræftende fald oplyse, om regeringen agter at tage initiativ til at indføre en sådan deponeringsordning?

**Svar**

Jeg forstår til fulde de hensyn, som kan tale for at indføre en deponeringsordning, hvilket jeg også har oplyst til Retssikkerhedsalliancen for bedre skattelovgivning, som bla. Advokatrådet er en del af. For grundlæggende er det ikke rimeligt, at renterne i en skattesag, som er anlagt af Skatteministeriet, hvor der ikke er mulighed for at betale det omtvistede beløb, over tid kan ende med at være meget højere end dette beløb på grund af sagsbehandlingstiden.

Skatteministeriet ser på, om og hvordan der kan udformes en ordning, som vil styrke retsstillingen for borgere og virksomheder i sager, som Skatteministeriet indbringer for domstolene eller anker.

Der henvises i øvrigt til besvarelsen af SAU alm. del - spørgsmål 32 af 23. oktober 2024.”

Reglerne om rentes rente af krav, der opkræves via skattekontoen, er afskaffet ved lov nr. 1694. af 30. december 2024. Loven er ikke tillagt tilbagevirkende kraft.

**Anbringender**

NetApp har i sit sammenfattende processkrift af 26. maj 2026 anført følgende anbringender (henvisninger til ekstrakt og materialesamling samt overskrift-nummerering udeladt):

**”Sagens retlige ramme**

NetApp gør gældende, at rentekravet er opstået under sådanne særlige omstændigheder og særlige forhold, at der skal ske fritagelse efter opkrævningslovens § 8 *eller* eftergivelse efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6.

Til støtte for fritagelsespåstanden gør NetApp gældende, at rentekravet er opstået under sådanne særlige omstændigheder, at der skal ske fritagelse efter opkrævningslovens § 8.

De omtvistede renter er opkrævet efter opkrævningslovens § 7 og efter reglerne om én skattekonto, herunder opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, og er derfor omfattet af fritagelsesadgangen i § 8.

Opkrævningslovens § 8, stk. 2, skal anvendes efter sin ordlyd og forarbejder, og der er ikke fastsat bekendtgørelsesregler, som indskrænker den konkrete rimelighedsvurdering efter bestemmelsen. Det følger af forarbejderne til § 8, stk. 2 (lovforslag nr. L 196 af 4. maj 2022, de specielle bemærkninger til § 2, nr. 4), at Skatteforvaltningen kan meddele fritagelse, når det efter en konkret vurdering skønnes urimeligt at fastholde forrentningen, og at det beror på en konkret vurdering, om der foreligger særlige omstændigheder.

Bestemmelsen er ikke begrænset til simple fejl, kortvarige fristoverskridelser eller situationer, hvor forrentning sker tilbage fra den oprindelige seneste rettidige betalingsdag.

Den foreliggende sag angår ikke en almindelig forsinket betaling, men en langvarig og principiel retssag, hvor NetApp fik medhold i Landsskatte retten og i det væsentlige i landsretten, og hvor NetApp forgæves forsøgte at betale det omtvistede beløb for at standse rentetilskrivningen. Hertil kommer, at rentekravet er ekstraordinært stort – ca. det dobbelte af hovedkravet – og at en væsentlig del af kravet (138.803.466,38 kr.) skyldes den automatiske tilskrivning af rentes rente efter reglerne om én skattekonto.

Det er derfor netop en sag, hvor det efter en konkret rimelighedsvurdering er urimeligt at fastholde forrentningen,....

Til støtte for eftergivelsespåstanden gør NetApp gældende, at betingelserne for eftergivelse efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, er opfyldt. Efter bestemmelsen kan eftergivelse meddeles fysiske eller juridiske personer, når sociale eller andre forhold i særlig grad taler derfor, uanset om skyldnerens økonomiske forhold er uafklarede. Bestemmelsen indeholder ingen objektive betingelser for eftergivelse, og det afgørende er, om forhold i særlig grad taler for eftergivelse. Formålet med bestemmelsen er at muliggøre eftergivelse, hvis sociale eller andre forhold i særlig grad taler for, at dette vil være rimeligt.

Forarbejderne (jf. lovforslag nr. L 26 af 2. oktober 2019, de specielle bemærkninger til § 1, nr. 15, jf. lovforslag nr. L 20 af 8. oktober 2008, de specielle bemærkninger til § 13) forudsætter, at alle relevante forhold kan indgå i rimelighedsvurderingen, at der principielt ikke er nogen begrænsning af, hvilke forhold der kan inddrages, og at det kan være kombinationen af flere forhold, der samlet set i særlig grad taler for eftergivelse. Gældens beskaffenhed og omstændighederne ved dens tilblivelse er et relevant moment, og forhold uden for skyldnerens kontrol kan tillægges vægt.

Skatteministeriets synspunkt om, at de særlige forhold efter § 13, stk. 6, alene kan være af faktisk og ikke retlig karakter, har hverken støtte i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder og kan således ikke tiltrædes.

Det centrale i denne sag er, at NetApp ikke havde reel mulighed for at standse renteløbet, og at dette havde afgørende betydning for rentekravets tilblivelse og størrelse.

Når dette sammenholdes med sagens ekstraordinære længde, principielle karakter, de skiftende udfald ved tre instanser og rentekravets ekstraordinære størrelse, foreligger der en kombination af forhold, som indebærer, at eftergivelse er rimelig, idet fastholdelse af rentekravet ville være urimeligt, ....

### **De konkrete særlige omstændigheder og særlige forhold**

Rentekravet er opstået under et helt usædvanligt forløb.

NetApp fik medhold i Landsskatteretten i, at udnytteudlodningen på 565.896.000 kr. besluttet den 28. september 2005 var kildeskattefritaget, hvorefter Skatteministeriet indbragte sagen for domstolene. Østre Landsret stadfæstede Landsskatterettens kendelse for så vidt angår den udbytteudlodning, som nærværende rentekrav angår. Først ved Højesterets dom af 9. januar 2023 blev NetApp endeligt pålagt indeholdelsespligt vedrørende det første udbytte.

Forløbet viser, at retsstillingen ikke var klar, og at sagen havde en sådan kompleksitet og principiel karakter, at Landsskatteretten, Østre Landsret og Højesteret nåede forskellige resultater.

NetApp forsøgte under retssagen at indbetale det omtvistede kildeskattekrav med tilbagesøgningsforbehold for at standse rentetilskrivningen. Skattestyrelsen afviste imidlertid at modtage betalingen med henvisning til, at der ikke var adgang til at foretage den anmodede indbetaling. NetApp kunne derfor ikke bringe rentetilskrivningen til ophør uden samtidig at opgive den sag, som selskabet havde vundet i Landsskatteretten, og som senere gav forskellige udfald i landsretten og Højesteret.

Skatteministeriets synspunkt om, at rentekravet blot er en konsekvens af NetApps egen beslutning om ikke at betale, savner derfor grundlag. Konsekvensen af Skatteministeriets synspunkt ville være, at skatteydere i sager, som Skatteministeriet indbringer efter en tabt administrativ sag, reelt kan blive nødsaget til at tage bekræftende til genmæle for at undgå meget betydelige rentekrav. En sådan retsstilling er retssikkerhedsmæssigt uacceptabel, navnlig i en principiel og vanskelig sag som den foreliggende.

Rentekravet på 302.166.323,66 kr. er endvidere ekstraordinært stort i forhold til selve kildeskattekravet på 158.450.880 kr. Skattestyrelsens samlede rentedebitering pr. 14. marts 2023 udgjorde 319.851.212,19 kr., svarende til mere end 200 % af selve kildeskattekravet.

Den væsentligste del af rentekravet skyldes renters rente efter skattekontoreglerne, idet renters rente for perioden efter Landsskatterettens afgørelse udgør 138.803.466,38 kr. til og med april 2023. Anvendelsen af renters rente i kombination med manglende deponeringsmulighed og manglende fradragsret har ført til et resultat, der går langt ud over almindelig rentekompensation, der kendes fra civile retssager mellem private parter eller skattesager, hvor både sagsgenstanden og sagsbehandlingstiden er langt mindre.

Denne samlede belastning er netop den type urimelige konsekvens, som opkrævningslovens § 8 og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, skal kunne afbøde.

**Højesterets bemærkninger og efterfølgende forhold understøtter NetApps synspunkt**

Højesteret fandt, at opkrævningslovens ordlyd førte til, at rentekravet skulle opgøres som påstået af Skatteministeriet. Højesteret fremhævede imidlertid samtidig, at skattemyndighedernes samlede rentekrav mod NetApp var meget stort i forhold til det indeholdelsespligtige beløb. Højesteret fremhævede også, at en væsentlig del af kravet skyldtes reglerne om renters rente i opkrævningslovens § 16 a, stk. 4, og § 16 c, stk. 1. Højesteret anførte endvidere, at dette skulle ses i sammenhæng med, at NetApp som følge af medhold i Landsskatteretten og delvist i landsretten ikke havde haft mulighed for at deponere de omstridte beløb og derved undgå forrentning.

Højesteret opfordrede på den baggrund lovgivningsmagten til at forholde sig til, om konsekvenser som de foreliggende er ønskelige.

Efter Højesterets dom har Skatteministeriet offentligt tilkendegivet, at det grundlæggende ikke er rimeligt, at renter i en skattesag anlagt af Skatteministeriet, hvor der ikke er mulighed for at betale det omtvistede beløb, over tid kan ende med at være meget højere end dette beløb på grund af sagsbehandlingstiden, jf. sagsforløbet straks nedenfor:

Den 22. oktober 2024 fremsendte Retssikkerhedsalliancen (DI, Dansk Erhverv, Danske Revisorer, Danske Skatteadvokater, Danske Advokater og Advokatsamfundet) en henvendelse til Folketingets skatteudvalg, hvori bl.a. følgende anførtes:

*”Når Højesteret i utvetydige vendinger for mere end 1 år siden har opfordret lovgiver til at se på det ønskelige i den retstilstand, som Højesteret knæsatte, er det efter vores opfattelse på høje tid, at skatteministeren tilkendegiver overfor omverdenen, om ministeren er enig i, at den beskrevne retstilstand er ønskelig. Efter vores opfattelse må hensynet til det offentliges mulighed for at få renter for omtvistede krav vige for hensynet til retssikkerhed.*

...

*Vi foreslår, at skatteministeren snarest muligt udarbejder et lovforslag, der skaber hjemmel til, at procesrente ikke tilskrives.*

*Det skal ske ved, at skatteydere kan indbetale/deponere skattebeløb, der bliver genstand for en retssag, når Skatteministeriet enten indbringer en afgørelse truffet af Landsretten eller anker en dom.”*

I forbindelse med denne skrivelse vedrørende Højesterets dom og således det i sagen omhandlede rentekrav stillede både Steffen W. Frølund (LA) og Christina Olumeko (ALT) spørgsmål til skatteminister Rasmus Stoklund (S) om indførelse af en deponeringsordning.

Den 3. oktober 2024 spurgte Steffen W. Frølund skatteministeren om, hvad det forventeligt vil koste at indføre en sådan deponeringsordning, hvortil skatteministeren bl.a. svarede følgende den 17. oktober 2024:

*"Jeg forstår til fulde de hensyn, som kan tale for at indføre en deponeringsordning. For grundlæggende er det ikke rimeligt, at renter i en skattesag, som er anlagt af Skatteministeriet, hvor der ikke er mulighed for at betale det omtvistede beløb, over tid kan ende med at være meget højere end dette beløb på grund af sagsbehandlingstiden.*

*Skatteministeriet ser på, om og hvordan vi kan strikke en god ordning sammen, som vil styrke retsstillingen for borgere og virksomheder i sager, som Skatteministeriet indbringer." (NetApps understregning)*

Den 2. december 2024 anførte skatteministeren tilsvarende i et svar til Skatteudvalget, efter at Christina Olumeko den 25. november 2024 bl.a. havde spurgt skatteministeren om, hvorvidt han var enig i, at en deponeringsordning vil "sikre større grad af retfærdighed i rentereglerne og kan bidrage til en mere effektiv renteopkrævning".

Hertil gentog skatteministeren bl.a. sit svar om, at det grundlæggende ikke er "rimeligt, at renterne i en skattesag, som er anlagt af Skatteministeriet, hvor der ikke er mulighed for at betale det omtvistede beløb, over tid kan ende med at være meget højere end dette beløb på grund af sagsbehandlingstiden."

Skatteministeriet har således offentligt tilkendegivet, at de renter, der pålægges NetApp, er urimelige, særligt når det samlede rentekrav på ca. 302 mio. kr. for så vidt angår langt størstedelen heraf er beregnet med renters rente. Ud fra opkrævningslovens og gældsinddrivelseslovens præmis om "rimelighed" ved Skatteforvaltningens administration af bestemmelserne om fritagelse og eftergivelse af renter (som angiveligt er fulgt af Skattestyrelsen), er det betænkeligt ikke at bringe bestemmelserne i anvendelse i den foreliggende sag.

Bestemmelsen om renters rente for krav, der opkræves via skattekontoen, blev desuden afskaffet ved lov nr. 1694 af 30. december 2024, som følge af de fejlberegninger, som reglerne indebar.

Disse forhold understøtter, at den foreliggende sag befinder sig udenfor det sædvanlige, og at fastholdelse af rentekravet konkret er urimeligt. Betingelserne for fritagelse efter opkrævningslovens § 8 og eftergivelse efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, er således opfyldt.

Hvis landsretten ikke finder grundlag for fritagelse eller eftergivelse af hele rentekravet, gør NetApp gældende, at betingelserne i hvert fald er opfyldt for den del af kravet, der udgør renters rente, svarende til 138.803.466,38 kr. Den beløbsmæssige opgørelse heraf er ubestridt. Der henvises til Højesterets dom, jf. citatet ovenfor, der eksplicit henviser til renters rente som værende den væsentligste faktor i rentekravets urimelige størrelse.

**Skatteministeriets indsigelser kan ikke begrunde afslag**

Skatteministeriets henvisning til, at renterne oprindeligt var lovhjemlede, kan ikke begrunde afslag. Fritagelse og eftergivelse forudsætter netop, at der består et lovligt rentekrav, som efter en konkret rimelighedsvurdering ikke bør opretholdes. Hvis klar hjemmel til den oprindelige opkrævning i sig selv udelukkede fritagelse eller eftergivelse, ville opkrævningslovens § 8 og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, blive indholdsløse.

Skattestyrelsens henvisning til SKM2022.507.HR kan heller ikke føre til et andet resultat. Sagen angik ikke spørgsmålet om fritagelse efter opkrævningslovens § 8 eller eftergivelse efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, men derimod spørgsmålet om, hvorvidt selve rentepåligningen var lovlig. Det er samme spørgsmål, som Højesteret har taget stilling til i NetApps sag ved dom af 9. januar 2023.

Det bestrides ikke, at NetApp ikke havde et retskrav på at deponere det omtvistede beløb i statskassen med den virkning, at rentetilskrivningen ophørte. Det afgørende er derimod, at skattemyndighederne ikke var forvaltningsretligt forhindret i at modtage betaling eller etablere en generel deponeringsordning, og at myndighederne ved ikke at gøre dette lod rentekravet vokse til et ekstraordinært niveau.

Skattestyrelsens synspunkt om, at myndighederne var afskåret fra at modtage NetApps indbetaling, fordi der endnu ikke forelå et krav til opkrævning, er forkert. Skatteforvaltningen har derimod i andre sager taget imod betaling, uden konkret lovhjemmel.

Der henvises til retsstillingen i "Fidelity-sagerne" efter EU-Domstolens dom i sag C-480/16 (Fidelity Funds), Højesterets dom af 24. juni 2021 offentliggjort som SKM2021.353.HR og Skattestyrelsens styresignal SKM2022.322.SKTST. Fidelity-sagerne er et eksempel på, at Skattestyrelsen kan modtage en aftalebaseret indbetaling. Efter styresignalet var det en betingelse for, at udenlandske investeringsinstitutter med minimumsbeskatning kunne modtage fuld refusion af indeholdt udbytteskat hidrørende udbytter fra danske selskaber, at det udenlandske investeringsinstitut betalte en skat til Danmark svarende til den skat, som danske minimumsbeskattede investeringsinstitutter skulle indeholde af minimumsindkomsten. Det er i samme forbindelse forudsat, at investeringsinstituttet indgik en aftale med de danske skattemyndigheder om at sikre denne betaling .

Dette understøtter, at Skattestyrelsen ikke er forvaltningsretligt forhindret i at modtage betaling eller etablere en generel deponeringsordning. Når Skattestyrelsen ikke tog imod NetApps betalingstilbud, skal dette tillægges betydning ved vurderingen af, om det er urimeligt at fastholde rentekravet.

Skatteministeriets henvisning til, at NetApps moderselskab har finansieret betalingen, kan heller ikke føre til afslag. Efter opkrævningslovens § 8 er betalingsevne ikke et afgørende moment, og efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, er skyldnerens økonomiske forhold ikke udslagsgivende. Moderselskabets betaling ændrer derfor ikke ved gældens beskaffenhed, omstændighederne ved dens tilblivelse eller det forhold, at

rentekravet blev opbygget under en langvarig retssag, hvor NetApp var afskåret fra at standse renteløbet.

Sammenfattende gøres det gældende, at der foreligger særlige omstændigheder, der berettiger en fritagelse efter opkrævningslovens § 8, og eftergivelse i medfør af gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, og Skatteministeriet skal tilpligtes at eftergive eller fritage NetApp for rentekravet på 302.166.323,66 kr.

### **Påstand om renter**

NetApp har indbetalt det omtvistede rentebeløb på 302.166.323,66 kr. til Skattestyrelsen via skattekontoen.

Hvis landsretten finder, at rentekravet skulle have været fritaget eller eftergivet, har NetApp krav på tilbagebetaling og forrentning heraf, jf. straks nedenfor.

NetApp gør principalt gældende, at tilbagebetalingskravet skal forrentes efter reglerne om forrentning af tilbagebetalingsbeløb fra Skatteforvaltningen, jf. Den Juridiske Vejledning 2026-1, afsnit A.A.12.3, hvoraf følger, at Skatteforvaltningen skal forrente tilbagebetalingsbeløb, når tilbagebetaling sker på statens vegne, og at dette gælder, uanset om indbetaleren har et retskrav på tilbagebetaling, eller om tilbagebetalingen beror på en bevillingsmæssig afgørelse.

For beløb, der ikke er indbetalt efter påkrav, forrentes tilbagebetalingskravet fra 30 dage efter myndighedernes modtagelse af anmodningen om tilbagebetaling.

Skattestyrelsen modtog NetApps anmodning om fritagelse for eller eftergivelse den 1. september 2023, og det gøres derfor gældende, at NetApp er berettiget til rentegodtgørelse fra den 1. oktober 2023 for de krediteringer, der på dette tidspunkt havde afskrevet rentedebiteringerne, og for senere krediteringer fra de tidspunkter, hvor de blev anvendt til at afskrive rentedebiteringerne, jf. oversigt over krediteringerne ....

Skatteministeriets synspunkt om, at forrentning kun kan ske, hvor den oprindelige opkrævning var uden lovhjemmel, kan ikke tiltrædes. Hvis NetApp får medhold, er forudsætningen netop, at Skattestyrelsen ikke var berettiget til at fastholde rentekravet efter NetApps anmodning om fritagelse eller eftergivelse. Dette er tilstrækkeligt til, at der foreligger et tilbagebetalingsbeløb fra Skatteforvaltningen, som skal forrentes efter Den Juridiske Vejledning 2026-1, afsnit A.A.12.3.

Dette støttes af Landsskatterettens praksis, jf. bl.a. SKM2016.320.LSR, der vedrører forrentning af tilbagebetaling af moms også i perioder, hvor momsen efter praksis ikke havde været ulovligt opkrævet. Her udtalte Landsskatteretten, at rentegodtgørelse ved tilbagebetaling ikke er begrænset til tilfælde, hvor den oprindelige opkrævning var ulovlig eller uhjemlet, men kan indrømmes efter en konkret rimelighedsvurdering.

At rentekravet oprindeligt blev opkrævet i overensstemmelse med Højesterets dom, er derfor ikke afgørende. Det afgørende er, om Skattestyrelsen efterfølgende var berettiget til at fastholde kravet, når betingelserne for fritagelse eller eftergivelse var opfyldt. Forrentes tilbagebetalingsbeløbet ikke, vil staten opnå en uberettiget berigelse ved at have haft rådighed over rentebeløbet frem til tilbagebetalingsdatoen i strid med de rimeligheds- og berigelsesgrundsætninger, der ligger til grund for de tidligere rentecirkulære (cirkulære nr. 157 af 14. oktober 1987), jf. SKM2016.320.LSR.

Subsidiært gør NetApp gældende, at NetApp er berettiget til procesrente fra sagens anlæg den 6. maj 2024 for de beløb, der på dette tidspunkt var indbetalt, og for senere indbetalinger fra de tidspunkter, hvor de blev anvendt til at afskrive rentedebiteringerne, jf. oversigt over krediteringerne ....

Skatteministeriets synspunkt om, at procesrente tidligst kan løbe fra tidspunktet for nedlæggelsen af betalingspåstanden, fordi stævningen oprindeligt alene indeholdt en anerkendelsespåstand, kan ikke føre til et andet resultat.

Sagen har fra anlægget angået NetApps krav på fritagelse for eller eftergivelse af det samme rentebeløb, og betalingspåstanden er alene en følge af, at rentebeløbet efterfølgende er indbetalt via skattekontoen.

Hertil kommer, at forrentning af tilbagebetalingsbeløb i skattesager ikke beror på et særskilt rentepåkrav fra skatteyderen, idet Skatteforvaltningen efter Den Juridiske Vejledning 2026-1, afsnit A.A.12.3 skal forrente tilbagebetalingsbeløb, når tilbagebetaling sker på statens vegne.

Ved helt eller delvist medhold skal renteberegningen ske på grundlag af de faktiske afskrivninger på skattekontoen efter skattekontoens saldoprincip og FIFO-princippet, ...."

NetApp har herudover anført, at det i Skatteministeriets sammenfattende processkrift af 26. maj 2026 anførte anbringende om, at NetApp på tidspunktet for Skattestyrelsens afgørelse den 12. februar 2024 havde betalt størstedelen af rentekravet (241.437.966,92 kr.), og at selskabet efterfølgende har betalt det resterende beløb, og der derfor ingen gæld er at eftergive, og den foreliggende situation allerede af den grund falder uden for bestemmelsen i gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, anvendelsesområde, er nyt, og ikke bør tillades fremsat.

**Skatteministeriet** har i sit sammenfattende processkrift af 26. maj 2026 anført følgende anbringender (henvisninger til ekstrakt og materialesamling samt overskriftnummerering udeladt):

**"Skatteministeriets argumentation i en nøddeskal**

Det omhandlede rentekrav er opgjort i overensstemmelse med, hvad der ifølge Højesterets dom af 9. januar 2023 (UfR 2023.1575 H) ”klart” fulgte af opkrævningslovens regler om forrentning. Ved samme dom fastslog Højesteret, at en sådan forrentning hverken strider imod artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention eller artikel 47 i Den Europæiske Unions Charter om grundlæggende rettigheder. Endelig fastslog Højesteret, at det ikke var i strid med forvaltningsretlige principper eller andre regler, at skattemyndighederne havde afslået NetApp Denmarks anmodning om deponering af de omstridte beløb.

Rentekravet og størrelsen heraf er en lovbunden følge af det dagældende princip om forrentning efter et saldoprincip, fraværet af en deponeringsordning samt NetApps valg om at anfægte afgørelsen om indeholdelse af kildeskat. Rentekravet er altså en systemisk konsekvens af lovgivningen.

Ingen af de bestemmelser, som NetApp påberåber, giver told- og skatteforvaltningen hjemmel til at fritage eller eftergive beløb, med den begrundelse at den lovbundne forrentning er urimelig. Det tilkommer ikke forvaltningen at afgøre, om de systemiske konsekvenser af en lovgivning er rimelige eller urimelige.

Som det følger udtrykkeligt af Højesterets præmisser i førnævnte højesteretsdom, er det et prærogativ for lovgivningsmagten at forholde sig til, om der skal foretages en lovændring, fordi følgerne af en i øvrigt klar lovgivning må anses for at være uønskelig, og hvis der foretages en lovændring, tilkommer det lovgivningsmagten at træffe bestemmelse om, hvorvidt lovændringen skal have tilbagevirkende kraft.

### **Generelle bemærkninger om fritagelses- og eftergivelsesbestemmelserne**

Fælles for opkrævningslovens § 8, stk. 1 og 2, og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, er, at bestemmelserne overlader det til forvaltningen at udøve et skøn over, om betingelserne for henholdsvis fritagelse og eftergivelse er opfyldt. Det fremgår af bestemmelsernes ordlyd, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis restanceinddrivelsesmyndigheden ”kan” meddele fritagelse eller eftergivelse. Forvaltningen er herved overladt et skøn, der alene tilsidesættes af domstolene, såfremt NetApp godtgør, at skønnet er behæftet med en retlig mangel af væsentlig karakter, jf. f.eks. UfR 2015.3687 H, SKM2015.641.ØLR og SKM2011.793.ØLR.

Som det vil fremgå nedenfor ..., er skattemyndighedernes skøn ikke behæftet med retlige mangler af nogen art.

### ***Ikke grundlag for fritagelse efter opkrævningslovens § 8***

Det følger af opkrævningslovens § 8, stk. 1, at told- og skatteforvaltningen, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, kan

meddele fritagelse for betaling af renter efter blandt andet lovens § 7 og § 16 c, stk. 1 og 2.

Bestemmelsen blev indført ved lov nr. 169 af 15. marts 2000 om opkrævning af skatter og afgifter mv. Det fremgår af lovforslagets specielle bemærkninger (lovforslag nr. 19 af 6. oktober 1999, at bestemmelsen skal "administreres restriktivt", og at den tager sigte på, at virksomheder, der hidtil har betalt rettidigt, kan fritages for betaling af renter, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt. Fritagelse kan ifølge forarbejderne ske i situationer, hvor der er tale om pludseligt opståede hændelser, som virksomheden ikke har haft indflydelse på og ikke har kunnet forudse, eksempelvis pludseligt opstået sygdom. Det er endvidere en betingelse, at fristoverskridelsen er kortvarig.

Skatteministeren er ved opkrævningslovens § 8, stk. 5, bemyndiget til at fastsætte nærmere regler om anvendelsen af § 8, stk. 1-3. Bemyndigelsen er udnyttet i opkrævningsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 848 af 26. juni 2024 om opkrævning af skatter og afgifter m.v.). Følgende fremgår af opkrævningsbekendtgørelsen § 4, om anvendelsen af opkrævningslovens § 8, stk. 1:

... [Citeret ovenfor]

Det bemærkes herved, at rentekravet ikke er opstået pludseligt, uden at NetApp har haft indflydelse herpå eller ikke har kunnet forudse det. Rentekravet er opstået, fordi NetApp anfægtede, at selskabet var pligtigt til at indeholde udbytteskat, og selskabet kunne forudse konsekvenserne heraf med hensyn til rentetilskrivning, hvilket selskabets anmodning om deponering bevidner.

Der er ingen retskildemæssige holdepunkter for, at opkrævningslovens § 8, stk. 1, kan bruges af told- og skatteforvaltningen til at imødegå systemiske konsekvenser af lovgivningen, med den begrundelse at lovgivningen fører til urimelige resultater.

Der er heller ikke efter opkrævningslovens § 8, stk. 2, grundlag for at fritage NetApp for betaling af renter, allerede fordi bestemmelsen ikke er møntet på en situation som den foreliggende, hvor der ikke er sket forrentning fra den sidste rettidige betalingsdag i medfør af den nugældende opkrævningslovs § 5.

Det følger af opkrævningslovens § 8, stk. 2, at told- og skatteforvaltningen, når det på grund af særlige omstændigheder findes rimeligt, kan meddele fritagelse for betaling af renter af krav efter § 5.

Den nugældende affattelse af opkrævningslovens § 8, stk. 2, blev indført ved lov nr. 832 af 14. juni 2022, hvorved opkrævningslovens § 5 også blev ændret.

Ændringen af opkrævningslovens § 5 indebar, at når en virksomhed ikke har afgivet korrekt og rettidig angivelse eller indberetning, er det beta-

lingsfristen, der anvendes ved en rettidig angivelse eller indberetning, der finder anvendelse for renteberegningen. Forud for lovændringen var retsstillingen den, at der alene skete rentetilskrivning, hvis det skyldige beløb ikke var betalt 14 dage efter påkrav, og da fra 14 dage efter påkravet, jf. herved også beskrivelsen i pkt. 3.2.2 i lovforslagets almindelige bemærkninger (lovforslag nr. 196 af 4. maj 2022). Dette er baggrunden for, at der i den foreliggende sag først er sket forrentning fra 14 dage efter SKATs afgørelse af 17. september 2010 og altså ikke fra den oprindelige sidste rettidige betalingsdag i 2005.

Opkrævningslovens § 8, stk. 2, er indført som konsekvens af ændringen af opkrævningslovens § 5, og selv om ikrafttrædelsesbestemmelsen principielt ikke udelukker, at § 8, stk. 2, finder anvendelse på en forrentning efter den tidligere gældende § 5, så fremgår det klart af forarbejderne og af eksemplet heri, at § 8, stk. 2, alene er møntet på den situation, der følger af den nugældende affattelse af § 5, nemlig hvor der opkræves renter fra den oprindelige sidste rettidige betalingsdag. Det beror ikke på nogen tilfældighed, at § 8, stk. 2, blev indført samtidig med ændringen af § 5.

Eftersom det tilsigtede anvendelsesområde, således som det er beskrevet i forarbejderne, ikke passer på tilfælde som det foreliggende, hvor morarenter i henhold til den tidligere gældende § 5 først er begyndt at påløbe fra 14 dage efter påkrav om betaling af det skyldige beløb, er fritagelse efter bestemmelsen altså allerede af den grund udelukket.

Hertil kommer, at forarbejderne slet ingen holdepunkter giver for, at bestemmelsen kan bruges af told- og skatteforvaltningen til at imødegå systemiske konsekvenser af lovgivningen, med den begrundelse at lovgivningen fører til urimelige resultater.

Skatteministerens besvarelse af Kenneth Mikkelsens spørgsmål om *status* på indførelsen af en deponeringsordning, ..., giver således intet belæg for, at opkrævningslovens § 8, stk. 2, blev indført med det formål bl.a. at imødegå virkningerne af, at der ikke gælder nogen deponeringsordning, hvorefter skatteydere kan deponere omtvistede beløb hos skattemyndighederne med henblik på at afbryde en rentetilskrivning.

### ***Ikke grundlag for eftergivelse efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6***

Restanceinddrivelsesmyndigheden (told- og skatteforvaltningen) kan eftergive gæld til det offentlige, hvis betingelserne i § 13, stk. 1-5, er opfyldt. Eftergivelse efter § 13, stk. 1, er forbeholdt fysiske personer, jf. stk. 5.

Efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, kan der undtagelsesvist ske gældseftergivelse, selv om de øvrige betingelser i § 13 ikke er opfyldt. Det følger af § 13, stk. 6, at eftergivelse af gæld til fysiske eller juridiske personer kan meddeles af restanceinddrivelsesmyndigheden, når sociale eller andre forhold i *særlig grad* taler derfor, uanset om skyldnerens økonomiske forhold er uafklarede.

Bestemmelsen er efter ordlyden, forarbejderne og formålet møntet på tilfælde, hvor en skyldner har gæld til det offentlige, som skyldneren ikke kan eller har vanskeligt ved at betale, og hvor sociale eller andre forhold i særlig grad taler for eftergivelse. På tidspunktet for Skattestyrelsens afgørelse den 12. februar 2024 om at nægte eftergivelse havde NetApp betalt størstedelen af rentekravet (241.437.966,92 kr.), og selskabet har efterfølgende betalt det resterende beløb. Der er med andre ord ingen gæld at eftergive, og allerede af den grund falder den foreliggende situation uden for bestemmelsens anvendelsesområde. Hertil kommer, at eftergivelse slet ikke vil påvirke NetApps økonomiske situation, idet moderselskabet har accepteret at betale rentekravet.

Det fremgår af forarbejderne (de specielle bemærkninger til § 1, nr. 15, i lovforslag nr. 26 af 2. oktober 2019), at begrebet "*særlig grad*" forudsætter, at der er tale om forhold, der i højere grad end for andre lignende tilfælde afviger fra det sædvanlige. Kravet om, at forholdene skal afvige fra det sædvanlige, udelukker dermed, at forhold af *generel* karakter kan begrunde eftergivelse.

For gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, gælder det – ligesom med opkrævningslovens § 8, stk. 1 og 2 – at der ikke er nogen retskildemæssige holdepunkter for, at bestemmelsen kan bruges af told- og skatteforvaltningen til at imødegå systemiske konsekvenser af lovgivningen, med den begrundelse at lovgivningen fører til urimelige resultater.

### **Et eventuelt tilbagebetalingskrav kan tidligst forrentes fra den 1. maj 2026**

NetApp har principalt nedlagt påstand om, at et eventuelt tilbagebetalingskrav skal forrentes 30 dage efter anmodningen om fritagelse eller eftergivelse for renter. Til støtte herfor har selskabet henvist til Den juridiske vejledning 2026-1, afsnit A.A.12.3 Forrentning af tilbagebetalingsbeløb fra Skatteforvaltningen.

Det bemærkes hertil, at det fremgår udtrykkeligt af det pågældende afsnit i Den juridiske vejledning – og af SKM2012.710.VLR – at forrentning 30 dage efter anmodningen forudsætter, at kravet er opkrævet *uden lovhjemmel* og dermed med urette. Denne betingelse er ikke opfyldt i den foreliggende sag, idet Højesteret ved dom af 9. januar 2023 fastslog, at det ikke indeholdte beløb skulle tillægges renter efter opkrævningslovens § 7 med virkning fra den 1. oktober 2010, og at forrentningen med virkning fra den 1. august 2013 skulle ske efter reglerne om én skattekonto. Renterne er således opkrævet i overensstemmelse med Højesterets dom.

Det bestrides på denne baggrund, at NetApps anmodning om fritagelse eller eftergivelse kan sidestilles med en anmodning om tilbagebetaling af et beløb opkrævet uden lovhjemmel.

NetApp har subsidært nedlagt påstand om, at et eventuelt tilbagebetalingsbeløb skal forrentes fra sagens anlæg, men det er der heller ikke belæg for.

Det følger af rentelovens § 8, stk. 1, at forrentning af pengekrav uden for formuerettens område løber fra det tidspunkt, hvor fordringshaveren begyndte retsforfølgning til betaling af gælden. Retsforfølgningen skal angå "*betaling af gælden*", dvs. at der skal være nedlagt en betalingspåstand, jf. TBB 2021.198 VB, hvorefter forrentningen først skulle ske fra det tidspunkt, hvor anerkendelsespåstanden blev ændret til en betalingspåstand.

NetApp er som følge heraf ikke berettiget til procesrente fra sagens anlæg den 6. maj 2024, idet selskabet i stævningen alene nedlagde en anerkendelsespåstand. Først i processkrift 2 af 1. maj 2026 nedlagde NetApp en betalingspåstand, og procesrente kan derfor tidligst tillægges fra dette tidspunkt.

For det tilfælde, at NetApp måtte få medhold i, at der skal ske delvis fritagelse eller eftergivelse, således at NetApp alene skal betale simpel rente, kan der alene ske forrentning af differencen mellem den simple rente (163.362.857,28 kr.) og de beløb, der er indbetalt på skattekontoen til nedskrivning af rentekravet."

Skatteministeriet har herudover anført, at det i Skatteministeriets sammenfattende processkrift af 26. maj 2026 anførte anbringende om, at NetApp Denmark ApS på tidspunktet for Skattestyrelsens afgørelse den 12. februar 2024 havde betalt størstedelen af rentekravet (241.437.966,92 kr.), og at selskabet efterfølgende har betalt det resterende beløb, og der derfor ingen gæld er at eftergive, og den foreliggende situation allerede af den grund falder uden for bestemmelsen i gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, anvendelsesområde, er af retlig karakter og bør tillades fremsat.

## **Landsrettens begrundelse og resultat**

### ***Formaliteten***

Skatteministeriets anbringende om, at NetApp på tidspunktet for Skattestyrelsens afgørelse den 12. februar 2024 havde betalt størstedelen af rentekravet, at selskabet efterfølgende har betalt det resterende beløb og at der derfor ingen gæld er at eftergive, og at den foreliggende situation allerede af den grund falder uden for anvendelsesområdet for bestemmelsen i gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, er fremsat efter forberedelsens afslutning, jf. retsplejelovens § 356, stk. 1, 2. pkt. Det kan ikke anses for undskyldeligt, at anbringendet først er fremsat i det sammenfattende processkrift, jf. retsplejelovens § 358, stk. 6, nr. 1, og der er efter landsrettens opfattelse heller ikke grundlag for at tillade anbringendet fremsat i medfør af retsplejelovens § 358, stk. 6, nr. 2 eller 3. Landsretten tillader derfor ikke Skatteministeriet at fremsætte det nye anbringende.

### ***Realiteten***

Sagen angår, om Skattestyrelsen med rette har meddelt NetApp afslag på selskabets anmodning om fritagelse for renter efter opkrævningslovens § 8, stk. 1

og 2, og afslag på eftergivelse af renter efter gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6.

NetApp har på landsrettens forespørgsel meddelt, at selskabet ikke påberåber sig charterets artikel 47, som selskabet ikke anser for at have betydning, at selskabet ikke ønsker præjudiciel forelæggelse, og at landsretten derfor ikke skal tage stilling til den eventuelle betydning af charterets artikel 47. Skatteministeriet har erklæret sig enig heri.

Landsretten skal dermed alene tage stilling til, hvad der følger af ordlyden og forarbejderne til opkrævningslovens § 8, stk. 1 og 2, og gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6.

Det er ubestridt, at renterne er lovlige efter opkrævningslovens § 7 og lovens regler om én skattekonto.

Efter forarbejderne til opkrævningslovens § 8, stk. 1, skal bestemmelsen administreres restriktivt. Det kræves herved, jf. også § 4 i opkrævningsbekendtgørelsen, at der skal være tale om pludseligt opståede hændelser, som virksomheden ikke har haft indflydelse på og ikke har kunnet forudse, eksempelvis pludseligt opstået sygdom, og at fristoverskridelsen er kortvarig. I nærværende sammenhæng har rentetilskrivningen været forudsigelig, og fristoverskridelsen er ikke kortvarig. Der kan følgelig ikke ske fritagelse i medfør af opkrævningslovens § 8, stk. 1.

Opkrævningslovens § 8, stk. 2, har ifølge forarbejderne til formål at afbøde konsekvenserne af den ændrede udformning af opkrævningslovens § 5, og tager herunder sigte på tilfælde, hvor der er begået fejl, herunder undskyldelige fejl i virksomheden, som medfører rentekrav, som ikke er rimelige. Der foreligger ikke i denne sag en sådan situation. Der kan derfor ikke ske fritagelse efter opkrævningslovens § 8, stk. 2.

Af forarbejderne til gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6, fremgår, at bestemmelsen navnlig har til formål at udvide muligheden for eftergivelse set i forhold til, hvad der følger af bestemmelsens § 13, stk. 1-5, således at der kan ske eftergivelse, hvor der er særlige forhold, der taler for eftergivelse, og eftergivelse ikke kan ske efter stk. 1-5. Det fremgår endvidere, at der skal foreligge forhold, der i højere grad end for andre, lignende tilfælde afviger fra det sædvanlige og dermed taler for eftergivelse, og at forholdene har haft en væsentlig betydning for skyldnerens situation. Bestemmelsen omfatter tilfælde af myndighedsfejl, force majeure og force majeure-lignende forhold samt særlige forhold, hvor det vil være urimeligt at give afslag på en ansøgning om eftergivelse. I forarbejderne til bestemmelsen er en ikke-udtømmende angivelse af en række forhold, som kan være relevante for vurderingen af, om der skal ske eftergivelse. Der nævnes

særligt tilfælde, hvor skyldneren ved eftergivelsen vil kunne opnå en væsentlig varig forbedring af sin situation, herunder varig tilknytning til arbejdsmarkedet, f.eks. når gældens beskaffenhed og omstændighederne ved dens tilblivelse sammenholdt med skyldnerens situation medfører, at skyldneren vil kunne opnå en væsentlig varig forbedring af sin situation. Særlige forhold kan endvidere være helbredsmæssige og sociale forhold, hvis skyldneren kan karakteriseres som værende socialt udsat. Derudover nævnes som en situation, hvor det kan virke urimeligt at give afslag på en ansøgning om eftergivelse af gæld, eftergivelse af skattekravet vedrørende indsamlinger eller legater til godtgørende formål, der vil forspildes, hvis kravet vedrørende skat fastholdes.

Efter landsrettens opfattelse kan de forhold, der har medført et rentekrav på over 300 mio. kr. og NetApps situation, ikke sidestilles med de omstændigheder, der er beskrevet i forarbejderne til gældseftergivelseslovens § 13, stk. 6. Rentekravets størrelse beror således altovervejende på den måde, hvorpå rentereglerne er udformet og den fortolkning, Højesteret har anlagt i dommen af 9. januar 2023, samt på det lange tidsforløb og størrelsen af hovedstolen. Der er herved ikke grundlag for at antage, at størrelsen af kravet skyldes fejl begået af myndighederne eller forhold, som har været uforudsigelige for NetApp. Der kan følgelig ikke meddeles eftergivelse i medfør af gældsinddrivelseslovens § 13, stk. 6.

Landsretten finder, at det er uden betydning, om det, som følger af rentereglerne i opkrævningsloven og den af Højesteret i dommen af 9. januar 2023 anlagte fortolkning, hvorefter NetApp ikke ved Skatteministeriets indbringelse af Landsskatterettens afgørelse af 16. december 2011 for domstolene kunne frigøre sig fra pligten til at betale rente ved at betale skattekravet med forbehold om tilbageøgning, retspolitisk må anses for uønskeligt og urimeligt. At Højesteret i dommen af 9. januar 2023 har påpeget, at der er anledning for lovgivningsmagten til at forholde sig til, om konsekvenser af opkrævningsloven, som de i sagen foreliggende, der må ses i sammenhæng med reglerne om ret til deponering af det omstridte beløb, er ønskelige, kan således ikke indebære, at der skal meddeles fritagelse eller eftergivelse. De af NetApp påberåbte svar fra skatteministeren på Folketingsspørgsmål samt det forhold, at reglerne om rentes rente for krav, der opkræves via skattekontoen, efterfølgende er afskaffet ved lov nr. 1694. af 30. december 2024, kan heller ikke begrunde, at NetApp helt eller delvist skal meddeles fritagelse fra eller eftergivelse af rentekravet.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

### ***Sagsomkostninger***

Efter sagens udfald skal NetApp i sagsomkostninger betale 300.000 kr. til dækning af Skatteministeriets udgifter til advokatbistand inkl. moms.

Sagsomkostningerne er fastsat ud fra, hvad der efter sagens karakter og omfang og det ansvar, der er forbundet med sagens førelse, skønnes rimeligt, herunder henset til praksis i lignende sager om store værdier. Det er indgået, at sagen har angået et rent retligt spørgsmål, at skriftvekslingen har været begrænset, og at hovedforhandlingen har varet en dag.

**THI KENDES FOR RET:**

Skatteministeriet frifindes

I sagsomkostninger skal NetApp Denmark A/S inden 14 dage betale 300.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.