



HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 8. september 2026

Sag BS-53040/2025-HJR

(1. afdeling)

Skatte- og Vækstministeriet

(advokat Steffen Sværke)

mod

A

(advokat René Bjerre)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 14. afdeling den 3. oktober 2025 (BS-54760/2024-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Lars Hjortnæs, Kurt Rasmussen, Kristian Korfits Nielsen, Peter Mørk Thomsen og Anne Buhl Bjelke.

Påstande

Appellanten, Skatte- og Vækstministeriet, har påstået frifindelse, subsidiært at indstævnte, As, skattepligtige indkomst for indkomstårene 2016 og 2017 nedsættes med henholdsvis 63.124 kr. og 217.900 kr.

Skatte- og Vækstministeriet har desuden nedlagt påstand om, at A til Skatte- og Vækstministeriet skal betale 89.500 kr. med procesrente fra den 30. oktober 2025.

Betalingspåstanden angår tilbagebetaling af sagsomkostninger, som Skatte- og Vækstministeriet har betalt til opfyldelse af omkostningsafgørelsen i landsrettens dom.

A har nedlagt påstand om stadfæstelse. Over for Skatte- og Vækstministeriets betalingspåstand har A påstået frifindelse.

Anbringender

Skatte- og Vækstministeriet har anført navnlig, at A ved hver af de ugyldige overførsler i 2016 og 2017 fra X ApS til A selv samt hans nærtstående har realiseret en skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4 og retserhvervelsesprincippet. Den omstændighed, at indkomsterhvervelsen var ugyldig, ændrer ikke ved, at A realiserede en skattepligtig indkomst, idet han faktisk modtog beløbene, og der ikke inden udløbet af indkomstårene, hvor overførslerne blev foretaget, var tvist om gyldigheden af overførslerne, jf. UfR 1999.426 H og UfR 2001.1226 H.

Beløbene var med andre ord skattepligtige i 2016 og 2017 og skulle være selvangivet af A for disse år, hvor hans ret til beløbene ikke var anfægtet.

Selv om det efterfølgende fastslås ved dom, at overførslerne er ugyldige, og der sker tilbagebetaling, er det herefter en forudsætning for at ophæve beskatningen med tilbagevirkende kraft, at der gives tilladelse til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. Den indankede dom er i strid med grundlæggende skatteretlige principper om periodisering af indtægter og udgifter, jf. SKM 2010.455 VLR. Det er også forudsat i forarbejderne til ligningslovens § 16 E om aktionærlån, at tilbagebetaling af udbytte eller løn ikke kan ophæve beskatningen, men at der må gås frem efter reglerne om omgørelse også ved selskabsretligt ugyldige aktionæroverførsler som bl.a. løn.

Denne retsstilling giver god mening. Overførsler af denne karakter sker med accept af det udbetalende selskab; her X styret af A. Der skal altså nogen uden for selskabet til at anfægte dispositionen. Det er givet, at det alene er et fåtal af de mange selskabsretligt ugyldige dispositioner, der anfægtes. Det normale er, at overførslen ikke anfægtes, og modtageren beholder pengene. Dette taler klart for, at der skal ske beskatning i udbetalingsåret, og at denne beskatning ikke efterfølgende kan ophæves med tilbagevirkende kraft.

Det er desuden udtrykkeligt forudsat i forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 1, at en ophævelse af beskatningen med tilbagevirkende kraft forudsætter en hjemmel til tilbageperiodisering. En sådan hjemmel findes alene i skatteforvaltningslovens § 29.

Idet A hverken har søgt om eller fået tilladelse til omgørelse, giver ugyldigheden og tilbagebetalingen konstateret og foretaget flere år senere ikke grundlag for at ophæve beskatningen med tilbagevirkende kraft. En ophævelse af beskatningen er ikke alene uhjemlet, men indebærer tilmed en både uhensigtsmæssig og uantagelig retsstilling. Det understreges af, at skattepligten er ophævet, selv

om A alene har foretaget en begrænset del af tilbagebetalingen, og at hovedparten af det tilbagebetalte beløb stammer fra As selskab Y Penge ApS med en efterfølgende bogføringsmæssig fordeling.

Under alle omstændigheder er der ikke grundlag for at ophæve beskatningen af overførslerne foretaget til As nærtstående. Overførslerne til As nærtstående er i skattemæssig henseende omkvalificeret til løn til A for hans vedkommende. Der er ingen stillingtagen til disse omkvalificerede lønoverførsler i Retten i Holstebros dom af 14. februar 2022 (tilbagebetalingssagen), som derimod er rettet mod overførslerne direkte fra X til As nærtstående.

Den konstaterede ugyldighed er dermed rettet mod andre dispositioner end dem, der har dannet grundlag for beskatningen af A. Det er fastslået i bl.a. UfR 2019.3957 H og UfR 2023.505 H, at der skal sondres mellem de civilretlige dispositioner og de skattemæssigt omkvalificerede dispositioner. Der er derfor ikke grundlag for at tillægge ugyldigheden og tilbagebetalingen betydning for de skattemæssigt omkvalificerede dispositioner. Tilbagebetalingerne ændrer ikke på, at lønoverførslerne til A dermed stadig består, hvilket også illustreres af, at tilbagebetalingen ikke blev foretaget af A.

Der er ikke noget grundlag for at følge andre principper end det almindelige retserhvervelsesprincip i forhold til den, der laver selskabsretligt ugyldige dispositioner, som A gjorde det, jf. byrettens beskrivelse af hans adfærd som "groft uforsvarlig" i tilbagebetalingssagen.

A har anført navnlig, at han for Højesteret har frafaldet de dele af sagen, der vedrørte dispositioner, der ikke blev erklæret ugyldige ved Retten i Holstebros dom af 14. februar 2022 (tilbagebetalingssagen) og det efterfølgende retsforlig.

Han har aldrig opnået en skattepligtig økonomisk fordel, som kan beskattes som løn eller maskeret løn. Den skatteretlige virkning af en dispositions ugyldighed er, at de involverede parter stilles, som var dispositionen aldrig gennemført. Der er ikke opnået en økonomisk fordel, der kan beskattes efter statskattelovens § 4.

Det påhviler Skatte- og Vækstministeriet at dokumentere, at der foreligger en skattepligtig indtægt. Ministeriet har ikke løftet denne bevisbyrde. Ugyldige overførsler, som er tilbagebetalt, udgør ikke en skattepligtig indtægt.

Det er uden betydning for den retlige kvalifikation, hvornår ugyldigheden fastslås, og på hvilket retligt grundlag ugyldigheden kvalificeres. Hvis en konkret disposition i sin helhed erklæres ugyldig, indebærer dette, at dispositionen også skatteretligt skal anses for en nullitet.

Sagerne vedrører ikke en efterfølgende ændring af dispositionerne. Ugyldigheden er fastslået for de oprindelige konkrete overførsler. Tvisten er derfor ikke, hvilken betydning tilbagebetaling af midlerne har for beskatningen.

Det er uden betydning, om den ugyldige disposition er direkte mellem X og ham eller mellem X og nærtstående til ham. I alle tilfælde er der ikke opnået en skattepligtig økonomisk fordel.

Hvis den nærtstående ikke opnår en skattepligtig fordel, er det faktum, at dispositionen anses for at være foranlediget af ham og skatteretligt ville passere hans økonomi, uden betydning. Hvis tredjemand ikke opnår en økonomisk fordel, er der intet at beskatte hos ham.

Højesterets begrundelse og resultat

Ved afgørelse af 7. september 2018 traf Skattestyrelsen afgørelse om at forhøje As personlige indkomst i 2016 og 2017. Skattestyrelsen fandt, at en række overførsler fra X ApS til A samt andre fysiske og juridiske personer, som var nærtstående til ham, måtte anses som løn og maskeret løn til A. Beløbene blev dermed anset for skattepligtige, jf. statsskattelovens § 4, og beskattet på retserhvervelsestidspunktet, hvilket af styrelsen blev anset for at være den dag, hvor A overførte beløbene.

Landsskatteretten stadfæstede den 14. oktober 2021 Skattestyrelsens afgørelse.

Ved konkursdekret af 14. februar 2018 blev X taget under konkursbehandling, og kurator indledte retssag mod A og de nærtstående fysiske og juridiske personer, som havde modtaget beløb fra selskabet. Kurator gjorde gældende, at de pågældende overførsler var uden forretningsmæssig begrundelse, at dispositionerne var ugyldige, og at de udbetalte beløb skulle tilbagebetales til konkursboet.

Retten i Holstebro fastslog ved dom af 14. februar 2022, at de pågældende dispositioner var ugyldige, og at der var pligt til at tilbagebetale de modtagne beløb.

Dommen blev anket af A og hans nærtstående, men under anken indgik parterne forlig, hvorefter A og hans nærtstående accepterede Retten i Holstebros dom.

Beløbene er herefter blevet tilbagebetalt til konkursboet.

Spørgsmålet er, om det forhold, at de pågældende dispositioner er erklæret ugyldige, og at beløbene er tilbagebetalt, indebærer, at A ikke skal beskattes af disse beløb.

Højesteret finder, at der ved afgørelsen af dette spørgsmål må lægges vægt på, at de dispositioner, som lå til grund for, at As skatteansættelse for indkomstårene 2016 og 2017 blev forhøjet, ved endelig dom og efter påstand fra kurator i konkursboet er fastslået at være ugyldige, og at beløbene er tilbagebetalt. Det gælder både overførslerne direkte til A og overførslerne til As nærtstående.

Højesteret finder herefter, at A ikke kan anses for at have erhvervet endelig ret til beløbene, jf. statsskattelovens § 4, og at A ikke er skattepligtig af disse beløb.

Som anført af landsretten omfatter ligningslovens § 16 A efter sin ordlyd alene udbytte, og ligningslovens § 16 E omfatter efter sin ordlyd og forarbejder alene lån. Højesteret tiltræder, at der derfor ikke er grundlag for at anvende ligningslovens § 16 A og § 16 E i den foreliggende sag.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens dom og frifinder A for Skatte- og Vækstministeriets påstand om tilbagebetaling af sagsomkostninger.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

A frifindes for Skatte- og Vækstministeriets påstand om tilbagebetaling af sagsomkostninger.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Skatte- og Vækstministeriet betale 100.000 kr. til A.

Sagsomkostningsbeløbet skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.