

Udskriftsdato: 9. januar 2026

AFG nr 10101 af 23/11/2021 (Gældende)

Fradrag - videreoverdragelse af rentegodtgørelse vedrørende moms til køber af en fast ejendom

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0512414

Frdrag - videreoverdragelse af rentegodtgørelse vedrørende moms til køber af en fast ejendom

Spørger solgte en ejendom til xx mio. kr. Køber mente at der ikke skulle betales moms, og for at Spørger ikke skulle have udgifter i den forbindelse, betalte køber købsprisen og den eventuelle moms til Spørger. Spørger klagede over, at der skulle betales moms og fik ved Landsskatteretten medhold i, at der ikke skulle betales moms. Spørger tilbagebetalte momsen og noget af rentegodtgørelsen til køber. Sagen vedrørte den rentegodtgørelse, som Spørger fik fra Skattestyrelsen, og som Spørger og køber blev enige om skulle videregives til køber. Det var en rente efter rentelovens § 5, som var skattepligtig for Spørger. Spørgsmålet var om Spørger havde frdrag for rentegodtgørelsen, når den blev viderebetalt til køber. Rentegodtgørelsen kunne ikke anses for en renteudgift for Spørger, da den ikke opfyldte rentedefinitionen. Rentegodtgørelsen kunne heller ikke anses for et tab omfattet af kursgevinstloven.

Skatterådsmøde 23. november 2021 -SKM2021. 640. SR

Spørgsmål

1. Har Spørger skattemæssig frdragsret for udbetaling af rentegodtgørelse til køber, jf. rentenota af 11.5.2021 fra H1?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Ved faktura af 18.10.2017 opkrævede spørger xx MDKK plus moms x,x MDKK af køber ved salg af ejendommen A. Køber var H1.

Køber var af den opfattelse, at den dagældende praksis om momsplicht var forkert, og ønskede at klage over momsplicht. Dette anså sælger som sælger uvedkommende og ønskede ikke at involvere sig i denne momsproblematik, som udelukkende havde betydning for køber.

Efter pres fra køber og af loyalitetshensyn accepterede sælger dog at medvirke til, at køber kunne få en forkert opkrævet moms retur under den udtrykkelige forudsætning, at samtlige omkostninger af enhver art forbundet med sådan tilbagesøgning blev afholdt af køber. Det var en udtrykkelig og klar forudsætning for sælger, at man ikke ønskede nogen form for risiko eller omkostning ved denne medvirken. I overensstemmelse hermed blev der indgået tillægsaftale og transport af 13.10.2017.

Aftalen omfatter efter sin ordlyd alene momskravet på x,x MDKK og har ingen bestemmelse om renter.

Det aftales i pkt. 2.3, at sælger transporterer momskravet til køber og momsproblematikken er herefter sælger i det hele uvedkommende. Køber formår ikke at få noteret transport på momskravet, og derfor bliver sælger involveret på ny i forbindelse med, at Landsskatteretten ved kendelse af xx. 2.2021 fastslår, at det omhandlede salg af ejendommen A er momsfrit.

Sælger accepterer herefter på ny at bistå køber med at få momsen retur. Uanset aftalen alene omfatter momsen og ikke renter, er sælger per kulance og af loyalitetshensyn indforstået med også at overføre de modtagne renter til køber - under den forudsætning, at denne medvirken i forhold til Skattestyrelsen og betaling til køber sker uden omkostninger eller risiko for sælger.

Sælger udsteder kreditnota og ny nota uden moms 18.3.2021.

Momsen udbetales fra Skattestyrelsen til sælger 28.4.2021 og viderebetales til køber 10.5.2021.

Rentegodtgørelse udbetales til sælger fra Skattestyrelsen 28.4.2021 og er skattepligtig for sælger.

Med mail af 7.5.2021 med tidligere mails (bilag 9) nævner sælger kravet om fuld sikkerhed for fradragsret for videreudbetaling af rentegodtgørelsen, da sælger som aftalt ikke vil påtage sig nogen form for risiko ved sin loyale medvirken til købers tilbagesøgning af moms.

Køber udsteder rentenota 11.5.2021 til sælger vedrørende rentegodtgørelsen. Det er denne rentenota anmodningen om bindende svar angår.

For at sikre sælger mod tab ved viderebetaling af rentegodtgørelsen til køber udbetales i første omgang 78% af den modtagne rentegodtgørelse med fradrag af eksterne omkostninger til den loyale medvirken til fordel for køber, jf. udbetalingsbilag af 19.5.2021 og sælgers mail fra sælger til køber af 19.5.2021 i overensstemmelse med mail fra sælger af 7.5.2021.

Køber kræver den fulde rentegodtgørelse udbetalt uanset skattepligten hos sælger. Køber hverken giver eller tilbyder sælger nogen form for sikkerhed for, at videreudbetalingen af rentegodtgørelsen er skateneutral for sælger, jf. mail af 20.5.2021, og derfor er denne anmodning om bindende svar om det skattemæssige fradrag for rentenotaen nødvendiggjort.

Som følge af købers krav om yderligere renter, jf. bilag 13, anmodes venligst om en hurtig sagsbehandling.

Af pkt. 2 i tillægsaftale og transport fra 2017 fremgår bl.a. følgende:

"2. Tillægsaftalens indhold

2.1 Parterne er herefter enige om, at købesummen i det klare udgangspunkt ikke skal tillægges moms, og hvorefter den udgør kr. xx.xxx.xxx,xx - skriver x.

2.2 Da imidlertid Parterne samtidigt er enige om, at der er teoretisk risiko for, at købesummen skal tillægges moms (spørgsmålet er under endelig afklaring ved domstolene), og da Parterne videre er enige om, at Sælger ikke skal bære nogen risiko i relation til moms af købesummen, da er Køber - uagtet det i pkt. 2.1 nævnte udgangspunkt - pligtig til Sælger at afregne moms af købesummen, svarende til kr. x.xxx.xxx,xx, og hvor Sælger er pligtig at afregne momsen - igen kr. x.xxx.xxx,xx - til SKAT, men hvor dette beløb samtidigt med eller straks efter betalingen til SKAT søges tilbagebetalt."

Den xx. februar 2021 afsagde Skatteankestyrelsen afgørelse, hvorefter H2 ikke skulle betale x.xxx.xxx kr. i moms. Det er altså sælger, som får pengene tilbage fra Skattestyrelsen.

Af bilag 9 fremgår, at advokat FL bl.a. skrev følgende:

"At modtagne renter er skattepligtige, samt at renteindtægter som videregives til køber af matrikel nr. ... kan modregnes i skatten, således at den skattemæssige effekt bliver 0, hvis hele den modtagne rente overføres til køber."

I brev af 12. april 2021 skrev Skattestyrelsen følgende til Spørger:

"Vi betaler renter til jer

Skattestyrelsen har tabt en sag ved Landsskatteretten. Derfor betaler vi renter til jer.

Vi har beregnet renterne fra indbetalingsdagen til den dag, vi sender beløbet til jer.

Renten er skattepligtig og vil blive oplyst til jeres årsopgørelse.

Beløb til jer

Renter - se den beregning, som vi har vedlagt x.xxx.xxx,xx kr.

Love og regler

Reglerne om rentegodtgørelse står i Den juridiske vejledning, afsnit A. A. 12.3 Forrentning af tilbagebetalingsbeløb fra SKAT. I kan finde vejledningen på

skat.dk/juridiskvejledning."

Rentenotaen af 11. maj 2021 til Spørger er på x.xxx.xxx,xx kr., med forbehold for opkrævning af yderligere rente.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Viderebetalingen af rentegodtgørelsen sker som led i en aftale mellem to uafhængige parter. Uanset aftalen om transport i momskravet alene omfatter moms og ikke renter, kan renteforpligtelsen siges at følge af en loyalitetsforpligtelse efter almindelige retsgrundsætninger. Rentenotaen fra køber er udtryk for en renteudgift, som er fradragsberettiget.

Via Spørgers repræsentant er der den 4. oktober 2021 modtaget følgende bemærkninger til indstillingen fra H3, som repræsenterer køber:

Idet vi henviser til Skatterådets sagsnr. xx-xxxxxxx skal vi herved fremkomme med vores bemærkninger til indstillingen til Skatterådets afgørelse på anmodningen om bindende svar vedrørende den skattemæssig håndtering af rentegodtgørelse betalt af Spørger til selskabet H1.

Spørger har solgt ejendommen A til H1. Der er opkrævet og indbetalt moms af overdragelsessummen.

Ved afgørelse i februar 2021 har man fået medhold hos Landsskatteretten om, at der ikke skulle angives moms af salgssummen.

Spørger har herefter modtaget moms retur samt en rentegodtgørelse på x.xxx.xxx,xx DKK vedr. tilbagebetalingen af momsbeløbet.

Efter aftale skal moms og rentegodtgørelsen viderebetales til køberen af ejendommen.

Af indgået aftale fremgår, at rente svarende til den renteindtægt, som betales af Skattestyrelsen, skal anses at være en renteudgift hos Spørger og samtidig ved viderebetaling som en renteindtægt hos ejendommens køber H1.

I udkast til afgørelsen anerkender Skatterådet ikke, at der er tale om en fradragsberettiget renteudgift hos Spørger, når beløbet betales til Køberen H1.

Vi er ikke enig i indstillingen. Hvis det gøres gældende, at der er tale om en skattepligtig renteindtægt hos Spørger uden samtidigt skattefradrag ved viderebetaling til H1, vil der opstå en dobbeltbeskatning, da beløbet alt andet lige må være skattepligtigt hos modtageren. Skatterådet tager ikke stillingen til beskatning hos slutmodtageren, men ved vores forståelse af skatteretten må der være tale om en skattepligtig indtægt efter statsskattelovens § 4 alternativt som en nedsættelse af anskaffelsessummen for ejendommen, som efterfølgende tilsvarende vil medføre beskatning af hele godtgørelsen ved afståelse af ejendommen.

Ved Spørgers oplæg til behandlingen vil der være fuldstændig symmetri i skat af rentegodtgørelsen. Den beskattes hos den endelige modtager med det korrekte beløb, hvis der sker indtægtsførsel af den samlede rentegodtgørelse hos Spørger, hvorefter der foretages et tilsvarende rentefradrag hvorefter beløbet endeligt beskattes hos H1, som efter aftale er rette modtager af rentegodtgørelsen.

Alternativet, hvor Spørger udbetaler nettobeløbet efter skatten på 22 %, vil ikke fjerne dobbeltbeskatningen, da det som skrevet er vores umiddelbare vurdering at nettobeløbet vil være skattepligtigt hos H1, hvor der vil ske beskatning med yderligere 22 % af x.xxx.xxx DKK svarende til xxx.xxx DKK.

Godtgørelsesbeløbet vil således blive beskattet med i alt xxx.xxx DKK, svarende til en effektiv skat på xx,xx %

Vi er ikke enig i, at der kun kan være tale om en renteindtægt/-udgift, hvis der mellem parterne er indgået aftale om en specifik rentesats og beregningstermin for renterne. Det er vores opfattelse, at en aftale om, at renten mellem Spørger og H1 fastsættes og opgøres på tilsvarende vilkår som beregningen hos Skattestyrelsen, er tilstrækkeligt for, at der er tale om en rentebetaling med skattefradrag hos Spørger.

Vi skal derfor indstille, at Skatterådet godkender, at der er tale om en renteindtægt af momsbetalingen, som samtidig modsvares af tilsvarende renteudgift på samme beløb vedrørende gælden til H1.

Vi mener ikke, at der er skattemæssig hjemmel til at foretage en dobbeltbeskatning af en rente i forbindelse med, at Skatterådet alene vurderer, at en godtgørelse er en rente i først led af betalingskæden men ikke ved efterfølgende betaling til rette indkomstmotager efter aftale.

Såfremt, der ikke er tale om en renteudgift, ved viderebetalingen, må der i stedet være tale om et fradragsberettiget kurstab efter kursgevinstlovens § 6, da der er et tab på gælden vedrørende momsbeløbet, der refunderes H1.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger skattemæssigt har fradragsret for udbetaling af rentegodtgørelse til køber, jf. rentenota af 11.5.2021 fra H1.

Begrundelse

Spørger solgte i 2017 en ejendom for xx mio. kr.

Selvom køber mente, at der ikke skulle betales 25 pct. moms svarende til et tillæg på x,x mio. kr. til salgsprisen på xx mio. kr., betalte køber salgsprisen inklusive moms, til sælger, da der var tvivl om, hvorvidt der skulle betales moms eller ej.

Af en tillægsaftale fra 2017 fremgår, at da de to parter er enige om, at der er teoretisk risiko for, at købesummen på xx mio. kr. skal tillægges moms (spørgsmålet er under endelig afklaring ved domstolene), og da Parterne videre er enige om, at sælger (Spørger) ikke skal bære nogen risiko i relation til moms af købesummen, da er køber - uagtet det i pkt. 2.1 nævnte udgangspunkt - pligtig til sælger (Spørger) at afregne moms af købesummen, svarende til x,x mio. kr., og hvor Sælger er pligtig at afregne momsen - igen x,x mio. kr. - til SKAT, men hvor dette beløb samtidigt med eller straks efter indbetalingen til SKAT søges tilbagebetalt.

For så vidt angår det eventuelle tilfælde, hvor SKAT betaler moms tilbage til sælger, fremgår det ikke af tillægsaftalen, om beløbet på x,x mio. kr. skal forrentes, eller om en eventuel rente af beløbet, som sælger modtager fra SKAT, skal videregives til køber.

I en afgørelse fra Landsskatteretten af den xx. februar 2021, hvor Spørger er part i sagen ved Landsskatteretten, fik Spørger medhold i, at der ikke var grundlag for at kvalificere den overdragne faste ejendom som en byggegrund, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b), og momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1. Med andre ord skulle der ikke betales moms af salget af ejendommen.

Landsskatteretten fandt, at det var med urette, at SKAT ikke havde imødekommet selskabets anmodning om tilbagebetaling af moms, hvorfor sagen blev hjemvist til Skattestyrelsen til fornyet behandling.

Da de renter, som Spørger herefter fik tilbage fra Skattestyrelsen var fastsat efter rentelovens § 5, er renterne skattepligtige for Spørger. Se Den juridiske vejledning 2021-2 C. A. 12.3 om "Beskatning af rentegodtgørelser" og Den juridiske vejledning 2021-2 A. A. 12.3 "Forrentning af tilbagebetalingsbeløb fra Skatteforvaltningen".

Ved renteudgifter forstås, et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor, beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld, for at stille kapital til disposition. Ved vurderingen af, om et vederlag opfylder denne rentedefinition, lægges der vægt på, at vederlaget fastsættes forud for den periode, som det vedrører. Hvis et afkast først fastsættes efter begyndelsen af den periode, som det vedrører, er der ikke tale om en renteudgift, men om et kurstab. Se Den juridiske vejledning C. A. 11.2.1.

Der er ikke i tillægsaftalen med køber fastsat en rente vedrørende momsbeløbet, og det fremgår heller ikke af tillægsaftalen, at en eventuel rente vedrørende momsbeløbet, som Spørger modtager fra Skattestyrelsen, skal videreoverdrages til køber.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse at det beløb, som Spørger (sælger) har fået tilbage fra Skattestyrelsen som rente efter rentelovens § 5, ikke kan fradrages som en renteudgift, hvis Spørger videreoverdrager beløbet til køber. Som følge deraf kan der ikke svares bekræftende på spørgsmålet.

Til høringssvaret bemærker Skattestyrelsen, at det ikke er Spørgers advokat der har afgivet et høringssvar, men derimod købers rådgiver, der via Spørgers (sælgers) advokat har fremsendt et høringssvar.

Skattestyrelsen bemærker desuden, at Spørgsmålet angår, om Spørger, som var sælger af ejendommen, kan fradrage den rentegodtgørelse, som viderebetales til køber af ejendommen.

Køber kan ikke via Sælgers anmodning om bindende svar få besvaret, hvordan rentegodtgørelsen skal behandles skattemæssig hos køber. Hvis købers rådgiver via bindende svar ønsker oplyst, hvordan rentegodtgørelsen skal behandles skattemæssigt hos køber, må køber selv anmode om bindende svar.

Skattestyrelsen bemærker, at Spørger og køber af ejendommen ikke kan aftale, om rentegodtgørelsen ved viderebetaling til køber skattemæssigt kan anses for en rente. Det beror på, om rentegodtgørelsen opfylder den skattemæssige definition af en rente. Hvilket rentegodtgørelsen som tidligere beskrevet ikke gør. Det er derfor fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at rentegodtgørelsen ikke kan fradrages hos Spørger, som en renteudgift.

Det er desuden Skattestyrelsens opfattelse, at rentegodtgørelsen ikke hos Spørger kan anses for et tab omfattet af kursgevinstlovens § 6. Der er herved henset til, at der ikke ses at være en fordring omfattet af kursgevinstloven, jf. kursgevinstlovens § 1, da der ikke i aftalen, hvorefter køber betalte x,x mio. kr. til sælger, er nævnt noget om at køber også skulle have en eventuel rentegodtgørelse fra Spørger, såfremt Spørger fik de x,x mio. kr. tilbage fra Skattestyrelsen.

Skattestyrelsen finder således fortsat, at spørgsmålet ikke kan bekræftes.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks:

e) af rente eller udbytte af alle slags obligationer, aktier og andre inden- eller udenlandske pengeeffekter, så og af udestående fordringer og af kapitaler, udlånte her i landet eller i udlandet, med eller uden pant, mod eller uden forskrivning. (...)

Rentelovens § 5

Renten efter forfaldsdagen fastsættes til en årlig rente, der svarer til den fastsatte referencesats med et tillæg på 8 pct. Som referencesats anses i denne lov den officielle udlånsrente, som Nationalbanken har fastsat henholdsvis pr. den 1. januar og den 1. juli det pågældende år.

Stk. 2. Justitsministeren kan hvert andet år efter forhandling med Danmarks Nationalbank og Økonomi- og Erhvervsministeriet ændre renten, dog således at det i stk. 1 nævnte tillæg ikke kan fastsættes til mindre end 8 pct.

Stk. 3. Hvor særlige forhold begrunder det, kan retten bestemme, at der skal betales en højere eller lavere rente. Ved fordringer i henhold til aftaler som nævnt i § 1, stk. 4, kan retten dog alene bestemme, at der skal betales en højere rente.

Ligningslovens § 5

Renteudgifter fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvori renten forfalder til betaling, jf. dog stk. 2, 5, 6, 7 og 8. Det samme gælder for udgifter til løbende provisioner eller præmier for lån, som den skattepligtige optager, og for præmier og lignende løbende ydelser for kaution for den skattepligtiges gæld, jf. § 8, stk. 3, litra a og b.

(...)

Stk. 4. Følgende selskaber m.v. fordeler renteudgifter og renteindtægter på den i stk. 5 nævnte måde:

1) Selskaber omfattet af lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskaber mv.,

(...)

Stk. 5. En skattepligtig, der driver erhvervsmæssig virksomhed, kan vælge at fordele alle sine renteindtægter og renteudgifter over den periode, de vedrører. Valget skal træffes i forbindelse med afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det pågældende år. En skattepligtig, der fordeler renteindtægter og renteudgifter over den periode, de vedrører, skal følge samme princip i de efterfølgende år. En skattepligtig, der ophører med at drive erhvervsmæssig virksomhed, kan med virkning for ophørsåret eller senere år vælge at overgå til at medtage forfaldne renteindtægter og renteudgifter. Valget skal træffes i forbindelse med afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det første år, der berøres af valget.

Ligningslovens § 17 A, stk. 1

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan udgifter til renter af skatter samt told- og forbrugsafgifter ikke fradrages bortset fra renter ved henstand efter § 36 i lov om afgift af dødsboer og gaver og § 12 i lov om beskatning af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom.

Selskabsskattelovens § 30, stk. 2 og stk. 5

(...)

Stk. 2. Medfører en forhøjet skatteansættelse, at selskabet eller foreningen mv. skal betale restskat eller yderligere restskat, forfalder beløbet og tillæg efter § 29 B, stk. 4, til betaling den 1. i den måned, der følger efter meddelelsen om forhøjelsen, dog tidligst det i stk. 1 nævnte tidspunkt. Medfører en forhøjet skatteansættelse for et selskab eller en forening mv., at overskydende skat nedsættes eller bortfalder, forfalder beløbet og godtgørelse efter § 29 B, stk. 5, til betaling den 1. i den måned, der følger efter meddelelsen om forhøjelsen, dog tidligst det i stk. 1 nævnte tidspunkt. Beløb som nævnt i 1. og 2. pkt. forrentes efter § 7, stk. 1, jf. stk. 2, i opkrævningsloven pr. påbegyndt måned fra den 1. november i kalenderåret eller ved forskudt indkomstår fra den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for, og til og med den måned, hvori opkrævningen udskrives. Renten kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. (Skattestyrelsens understregning)

(...)

Stk. 5. Medfører en nedsat skatteansættelse for et selskab eller en forening mv., at en tidligere beregnet restskat nedsættes eller bortfalder, tilbagebetales beløbet og tillæg efter § 29 B, stk. 4, senest den 20. i den måned, der følger efter nedsættelsen. Medfører en nedsat skatteansættelse for et selskab eller en forening mv., at der fremkommer overskydende skat eller yderligere overskydende skat, tilbagebetales beløbet med godtgørelse efter § 29 B, stk. 5, senest den 20. i den måned, der følger efter nedsættelsen. Af de i 1. og 2. pkt. nævnte beløb tilkommer der selskabet eller foreningen m.v. en rente i henhold til § 7, stk. 1, jf. stk. 2, i opkrævningsloven pr. påbegyndt måned fra den 1. november i kalenderåret efter indkomståret eller ved forskudt indkomstår fra den 1. november i kalenderåret efter det kalenderår, som det forskudte indkomstår træder i stedet for. Renten medregnes ikke til den skattepligtige indkomst. (Skattestyrelsens understregning)

Kursgevinstlovens § 1

Denne lov omfatter

- 1) gevinst og tab ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve,
- 2) gevinst og tab ved frigørelse for gæld og

3) gevinst og tab på terminskontrakter og aftaler om køberetter og salgsretter uden hensyn til de regler, der gælder for det underliggende aktiv.

Stk. 2. Uanset ligningslovens §§ 16 A og 16 B skal afdrag på og afståelsessummer for fordringer på koncernforbundne selskaber, jf. ligningslovens § 2, behandles efter reglerne i denne lov.

Stk. 3. Loven omfatter ikke gevinst og tab på fordringer og gæld, der indgår i beskattningen af avance ved salg af fast ejendom, der henhører til den skattepligtiges næringsvej, jf. statsskattelovens § 4, jf. § 5 a.

Stk. 4. Loven omfatter endvidere ikke gevinst og tab på konvertible obligationer og præmieobligationer.

Kursgevinstlovens § 6, stk. 1

Gevinst og tab på gæld medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog §§ 8, 24 og 24 A om gevinst som følge af gælds eftergivelse ved akkord mv.

Forarbejder

Af lovbemærkninger til lov nr. 277 af 13.5.1998 (LF 10 af 26.3.1998) fremgik bl.a. følgende:

(...)

Det har længe været hensigten, at der skal gennemføres en harmonisering af rentebestemmelserne på Skatteministeriets område, således at beregningen af renter vedrørende told, skatter, afgifter og arbejdsmarkedsbidrag i videst muligt omfang foretages ud fra ensartede principper. Denne fuldstændige renteharmonisering har afventet en afklaring vedrørende udviklingen af et nyt omfattende edb-system til effektivisering af erhvervsligningen, idet der kræves betydelige systemmæssige ressourcer til at gennemføre ændringer af rentebestemmelserne vedrørende indeholdelses- og afgiftspligtige virksomheder.

(...)

Med det foreslåede 4. pkt. præciseres, at renten - ligesom det er tilfældet med renter, der pålægges ved ikke rettidig betaling af skattebeløb - ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

(...)

Praksis

Den juridiske vejledning 2021-2 C. A. 11.1.5 Beskatning af rentegodtgørelser

Indhold

Dette afsnit handler om beskattningen af forskellige rentegodtgørelser.

Afsnittet indeholder:

- Skattefrie rentegodtgørelser
- Skattepligtige rentegodtgørelser.

Skattefrie rentegodtgørelser

En række rentegodtgørelser, som ydes ved tilbagebetaling af skatter og afgifter, skal ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det gælder rentegodtgørelser på baggrund af følgende:

- Overskydende skat og AM-bidrag for personer. Se KSL § 23, stk. 2, § 62, stk. 2 og § 62 A, stk. 3. For så vidt angår arbejdsmarkedsbidrag fremgår det af AMBL § 7.

- For meget betalt afgift af pensionsordning. Se PBL § 39, stk. 3.
- Overskydende selskabsskat. Se SEL § 29 B, stk. 13 og § 30, stk. 5.
- Godtgørelser vedrørende ejendomme, som tilbageføres til landzone. Se lov om kommunal ejendoms-
skat § 29 A og LL § 17 B.

Skattepligtige rentegodtgørelser

Rentegodtgørelser, som ikke er undtaget fra skattepligt, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det gælder bl.a. godtgørelser for:

- Ejendomsskatter. Se lov om kommunal ejendomsskat § 29, stk. 4.
- Procesrenter. Se § 5 i renteloven
- Forrentning af visse tilbagebetalingsbeløb.
- Tilbagebetaling af for meget betalt bo- og gaveafgift. Se § 10, stk. 2 i bekendtgørelse nr. 928 af 4. oktober 2005.

Se også

Se også afsnit A. A. 12.3 om forrentning af visse tilbagebetalingsbeløb.

Den juridiske vejledning 2021-2 A. A. 12.3 Forrentning af tilbagebetalingsbeløb fra Skatteforvaltningen

Indhold

Dette afsnit handler om reglerne for forrentning af tilbagebetalingsbeløb fra Skatteforvaltningen for krav, der forfalder fra og med 1. august 2002.

Krav, der forfalder før den 1. august 2002, forrentes efter de tidligere gældende regler (cirkulære nr. 157 af 14. oktober 1987). Se Processuelle regler på ToldSkats område 2004-1.

For så vidt angår renter i forbindelse med betaling af restskat og tilbagebetaling af overskydende skat, se afsnit A. B. 4.1.2.2.

(...)

Baggrund

Skatte- og afgiftsmyndighederne er ved nogle domme blevet tilpligtet at forrente beløb, der skal tilbagebetales, fordi beløbet har været opkrævet uden tilstrækkelig lovhjemmel.

Dommene vedrører situationer, der ikke er omfattet af lov om renter ved forsinket betaling m.v., jfr. lov-bekendtgørelse nr. 583 af 1. september 1986 (renteloven) eller af særlige regler om forrentning i skatte- og afgiftslovgivningen. Skatteministeriet pålægges i dommene at forrente tilbagebetalingskrav under hensyn til, at det under de foreliggende omstændigheder findes rimeligt og i overensstemmelse med almindelige retsgrundsætninger, at Skatteministeriet bærer risikoen for det rentetab, sagsøgeren lider ved ikke at kunne råde over det pågældende beløb.

På denne baggrund er det besluttet, at Skatteministeriet skal forrente tilbagebetalte skatter, afgifter, gebyrer mv., når tilbagebetaling finder sted på statens vegne.

Forrentning skal finde sted, uanset om indbetaleren har et retskrav på tilbagebetaling, eller om tilbagebe-
talingen beror på en bevillingsmæssig afgørelse. Det er således unødvendigt at sondre mellem, hvorvidt

tilbagebetalingen sker, fordi indbetaleren har krav herpå, eller fordi tilbagebetaling sker efter myndighedernes egen beslutning.

Retningslinjerne for forrentning af tilbagebetalingsbeløb blev oprindeligt fastsat i Skatteministeriets cirkulære nr. 157 af 14. oktober 1987. Dette cirkulære trådte i kraft den 1. november 1987.

Cirkulæret blev ændret ved cirkulære nr. 24 af 26. februar 2004 (TSS 2004-07) om forrentning af visse tilbagebetalingsbeløb. Dette cirkulære trådte i kraft den 1. marts 2004 og gælder for krav, der er forfaldet fra og med 1. august 2002. Krav, der er forfaldet inden den 1. august 2002, forrentes efter cirkulære nr. 157 af 14. oktober 1987.

Cirkulæret er ophævet ved SKM2007. 3. SKAT. Dette betyder, at fra og med 2. januar 2007 trådte SKATs Ligningsvejledning, i dag Den juridiske vejledning, afsnit A. A. 12.3, i stedet for det ovenfor anførte cirkulære.

Hvilke krav

De krav, der skal forrentes ved tilbagebetaling, er skatter, afgifter, gebyrer, morarenter med mere.

Kravet skal være opkrævet uden tilstrækkelig lovhjemmel og dermed med urette.

Eksempel

I SKM2012. 710. VLR fandt Landsretten, at der hverken i 2009-loven, i 2004-loven eller i Procesvejledningens afsnit om forrentning af tilbagebetalingskrav (det tidligere rentecirkulære) var hjemmel til forrentning af H1's tilbagebetalingskrav. Landsretten var således enig i, at forrentning efter Procesvejledningen forudsætter, at beløbet er opkrævet med urette. Da indbetalingen af CO2-afgift i perioden 2005-2009 havde hjemmel i CO2-afgiftsloven, og hjemlen til tilbagebetaling først trådte i kraft den 1. januar 2010, var beløbet ikke opkrævet med urette.

Følgende krav er ikke omfattet retningslinjerne om rentegodtgørelse:

- Tilfælde, hvor Skatteforvaltningen tilbagebetaler afgifter, der er opkrævet på vegne af danske kommuner mv.
- Tilfælde, hvor kravet er begrundet i en formueretlig aftale med Skatteforvaltningen, fx løn til ansatte eller en entrepreneurs krav på vederlag.
- Bøder, uanset om bøden er pålagt efter skatte- og afgiftslovene. Forrentning i forbindelse med tilbagebetaling af bødebeløb, der er opkrævet ved bødeforlæg, henhører under strafferetsplejen, ved uenighed. Se SKM2013. 583. LSR.

Rentesats

Rentesatsen for beregningen af rentegodtgørelse er den sats, der for den pågældende periode gælder efter rentelovens § 5. Renten er den officielle udlånsrente, som Nationalbanken har fastsat den 1. januar og den 1. juli det pågældende år med tillæg på 7 %. Fra 1. marts 2013 er tillægget på 8 %, se lov nr. 1244 af 18. december 2012. Se satsen for relevant periode på www.nationalbanken.dk.

Der beregnes ikke rentes rente.

Den juridiske vejledning 2021-2 C. D. 10.4.11 Forrentning ved ansættelsesændringer

(...)

Introduktion til forrentning ved ansættelsesændring

Skatten af forhøjelser og nedsættelser forrentes med samme procentsats og efter samme princip, dvs. fra hovedforfald 1. november efter indkomståret og indtil udskrivningsmåneden/udbetalingen finder sted, så der er symmetri i forrentningen af restskat og overskydende skat.

Forrentningen sker uanset, om ændringen skyldes ændret indkomstansættelse eller ændret acontoindbetaling, fx hvis en indbetaling har været placeret forkert i Skattestyrelsens bogholderi.

Satsen er den samme for morarenter ved for sen betaling på skattekontoen.

Der pålægges morarenter fra forfaldsmåneden for restskat som følge af en ansættelsesændring.

Renten er variabel.

(...)

Nedsættelse

Overskydende skat i forbindelse med skattenedsættelse, herunder nedsættelse af restskat, forrentes efter SEL § 30, stk. 5, også med renten efter OPKL § 7, stk. 1, jf. stk. 2, med tillæg af 0,7 pct. fra den 1. november i kalenderåret

- efter indkomståret eller
- efter det kalenderår, det forskudte indkomstår træder i stedet for

og indtil måneden forudbetaling finder sted.

Renten er ikke skattepligtig.

Renten er variabel.

Den juridiske vejledning 2021-2 C. A. 11.2.1 Hvad er renteudgifter?

(...)

Regel (definition)

Hverken statsskatteloven eller anden skattelovgivning indeholder en definition af, hvad renteudgifter er, men praksis har skabt en almindelig rentedefinition.

Ved renteudgifter forstås, et sædvanligt periodisk vederlag til kreditor, beregnet som en bestemt procentdel af den til enhver tid værende restgæld, for at stille kapital til disposition.

Ved vurderingen af, om renten opfylder rentedefinitionen, lægges der vægt på, at renten fastsættes forud for den renteperiode, som den vedrører. Hvis afkastet først fastsættes efter begyndelsen af den periode, den vedrører, er der ikke tale om en renteudgift, men et kurstab.

Bemærk

Det er en forudsætning for at få fradrag for renteudgifter, at der dels er tale om reelle renteudgifter og at der er tale om et retlig forpligtigende gældsforhold.

Hvis et lån er omfattet af LL § 16 E om aktionærlån, vil det i alle skattemæssige relationer blive lagt til grund, at der hverken hos långiver eller låntager er tale om et lån. Debitor kan ikke fradrage eventuelle renteudgifter.

Undtagelse

Følgende anses ikke for rente:

- Et afkast på udlån, der beregnes som en andel af overskuddet i det långivende selskab.
- Et afkast på udlån, som beregnes på grundlag af afkastet på et underliggende aktiv.
- Renter på aktionærlån omfattet af LL § 16 E.

Se også

Se også afsnit C. B. 3.5.3.3. om aktionærlån.

Eksempler

Eksempel 1 - udlånet pålægges både en fast rente og en "rente", som er afhængig af långivers overskud på et underliggende aktiv

Den faste rente kan anses for en rente, hvorimod den godtgørelse for udlånet, som er afhængig af overskuddet på et underliggende aktiv, ikke kan anses for en rente.

Eksempel 2 - der er indgået en låneaftale, men "renten" fastsættes først efter den periode, renten vedrører

Der er ikke tale om en rente, da det bl.a. er en forudsætning for at anerkende et beløb som en rente, at renten er fastsat forud for den periode, renten vedrører.

Den juridiske vejledning 2021-2 C. B. 1.2.1 Fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven

Indhold

Afsnittet beskriver, hvilke fordringer, gæld og finansielle kontrakter, der er omfattet af kursgevinstloven, og hvilke der falder uden for kursgevinstloven. Som udgangspunkt er gevinst og tab på alle pengefordringer og gæld omfattet af kursgevinstloven. Afsnittet vedrører KGL § 1, stk. 1 og 4.

(...)

Se også

- C. B. 1.2.2 om afdrag og afståelsessummer vedrørende fordringer mellem koncernforbundne selskaber
- C. B. 1.2.3 om fordringer og gæld, der ikke forfalder eller indfries på et forud aftalt tidspunkt
- C. B. 1.2.4 om fordringer og gæld vedrørende næringsejendomme.

Regel

Kursgevinstloven angår den skattemæssige behandling af gevinst og tab på pengefordringer, gæld samt finansielle kontrakter, der ikke skal beskattes sammen med det underliggende aktiv, når der er tale om

- afståelse eller indfrielse
- frigørelse
- erstatnings- og forsikringssummer.

Se KGL § 1, stk. 1.

Se også

Se afsnit C. B. 1.7.5 om realisationsprincippet, hvor begreberne afståelse, indfrielse og frigørelse beskrives.

Kursgevinster og kurstab

Loven omfatter både gevinst og tab, der opstår hos

- kreditor (fordringshaver, långiver) ved afståelse eller indfrielse af en pengefordring
- debitor (skyldner, låntager), der frigøres fra en forpligtelse.

Reglerne gælder for alle kursgevinster og kurstab på fordringer og gæld.

Eksempler på kursgevinster og kurstab

Her er nogle eksempler på kursgevinster og kurstab:

- Stigninger og fald i kursværdi, der følger af ændrede renteforhold, indeksreguleringer eller valutakursændringer
- Tab som følge af debtors misligholdelse og utilstrækkelig sikkerhed ved pant eller kaution.

Fordringer, gæld og finansielle kontrakter, der er omfattet af kursgevinstloven

Kursgevinstloven indeholder regler for beskatning af gevinst og tab på:

1. pengefordringer, herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve
2. gæld
3. terminskontrakter, aftaler om salgsretter og aftaler om køberetter, der ikke skal beskattes sammen med det underliggende aktiv (finansielle kontrakter)
4. afdrag og afståelsessummer vedrørende fordringer på koncernforbundne selskaber

Se KGL § 1, stk. 1 og 2.

Krav der ikke er omfattet af kursgevinstlovens § 1

KGL § 1, stk. 1, nr. 1, definerer hvilke fordringer, der er omfattet af kursgevinstlovens regler. Loven omfatter således pengefordringer, herunder obligationer, pantebreve og gældsbreve.

Fradrag efter KGL, vil kun komme på tale, hvis der på en pengefordring omfattet af KGL indtræder et tab, der kan henføres til pengefordringen. Hvis der fx i et kontraktforhold opstår et krav, som ikke bliver fuldt ud indfriet, vil det således afhænge af de konkrete omstændigheder, om der er opstået et tab, som er fradragsberettiget efter KGL. Dette følger af højesteretsdommene SKM2013. 779. HR og SKM2009. 318. HR.

Gevinst og tab, der fx ikke kan henføres til pengefordringen, men eksempelvis til aktier, fast ejendom eller indtægter og udgifter relateret til formuesfæren, jf. SL § 5, stk. 1, litra a, vil således ikke være omfattet af KGL.

Bemærk

Der skal altid foretages en konkret vurdering af, om fordringen, gælden eller den finansielle kontrakt er omfattet af reglerne i KGL. Denne vurdering skal også foretages i forhold til et eventuelt afkast.

Ad a og b - pengefordringer og gæld

Ved en pengefordring forstås et retligt krav på betaling af et pengebeløb. Der skal være tale om et retligt krav, og det betyder, at kreditor (fordringshaveren) skal kunne gøre betalingskravet mod debitor (skyldneren) gældende ved domstolene.

Kursgevinstloven gælder som udgangspunkt for alle pengefordringer uanset art, fx obligationer, pantebreve og gældsbreve. Også de helt individuelle fordringer, der opstår ved salg på kredit, ved løn- og honorartilgodehavender eller ved ganske kortvarige lejligheds lån uden sikkerhedsstillelse er omfattet.

Et beløb deponeret på en sælgers bankkonto i forbindelse med salg af aktier blev ikke anset for at være en pengefordring på køberen. Beløbet blev som betaling overført til sælger og deponeret i sælgers bank. Beløbet skulle frigives, når betingelserne herfor var opfyldte. Som følge af deponeringen var sælger fyldstgjort med kontanter som aftalt, og sælger havde derfor ikke et retligt krav på køberen om betaling af et pengebeløb som følge af handlen. Se SKM2009. 204. BR.

(...)

En livsforsikringspolice er ikke en pengefordring, men kravet på forsikringssummen som følge af forsikringstagerens død er en pengefordring. Se SKM2008. 381. SR.

Reglerne i kursgevinstloven gælder både for pengefordringer og gæld, dvs. beskatningsreglerne gælder for både kreditor og debitor.

Både pengefordringer og gæld i henholdsvis danske kroner og fremmed valuta er omfattet af kursgevinstloven.

(...)

Bemærk

Det er skatteyderen, der skal godtgøre, at der foreligger en pengefordring eller et gældsforhold, hvor beskatning af tab og gevinst er omfattet af kursgevinstloven.

(...)

Bemærk - pengefordringer og gæld, der ikke henholdsvis forfalder/indfries på et forud aftalt tidspunkt

Visse pengefordringer og gæld, hvor der ikke forud er aftalt noget forfaldstidspunkt eller indfrielsestidspunkt er ikke længere omfattet af kursgevinstloven. Dette er en konsekvens af ophævelsen af KGL § 1, stk. 5 og 6. Se afsnit C. B. 1.2.3.

Fordringer, gæld og finansielle kontrakter, der ikke er omfattet af kursgevinstloven

Gevinst og tab på følgende pengefordringer mv. skal ikke beskattes efter kursgevinstloven:

1. pengefordringer og gæld, der indgår i beskatningen af avance ved salg af fast ejendom, der vedrører den skattepligtiges næringsvej efter SL § 4
2. konvertible obligationer
3. præmieobligationer

Se KGL § 1, stk. 3 og 4.

Bemærk

Kontantbeholdninger er ikke i sig selv en pengefordring, hvorfor gevinst og tab på kontantbeholdninger i fremmed valuta ikke er omfattet af kursgevinstlovens regler.

Ad a - pengefordringer og gæld, der indgår i beskatningen af avance ved salg fast ejendom, der indgår i den skattepligtiges næringsvej efter SL § 4

Se afsnit C. B. 1.2.4 om opgørelse af gevinst og tab på fast ejendom omfattet af skatteyderens næringsvej.

(...)

Regreskrav

Regreskrav er pengefordringer, og hvis der lides et tab på en sådan pengefordring, skal tabet normalt behandles efter kursgevinstloven.

Regresfordringen stiftes ved kautionistens indfrielse af kautionsforpligtelsen og er omfattet af kursgevinstloven. Se SKM2002. 146. HR.

Regreskrav, hvor kurstabsfradrag efter kursgevinstloven er afskåret

(...)

Den juridiske vejledning 2021-2 C. B. 1.3.4.2 Beskatning af selskabers gevinst og tab på gæld - KGL § 6

(...)

Generel regel om gevinst og tab på gæld for selskaber - KGL § 6, stk. 1

Hovedreglen vedrørende gevinst og tab på gæld for selskaber findes i KGL § 6, stk. 1. Det følger heraf, at selskaber mv. skal medregne gevinst og tab. Dette gælder både for gevinst og tab på gæld i danske kroner som i fremmed valuta. KGL § 6, stk. 1.

(...)