

Aktive Ejere
Løngangsstræde 20, 4.
DK - 1406 København K

aktiveejere@aktiveejere.dk
www.aktiveejere.dk

CVR. 26 65 54 55



Skatteministeriet
Strandgade 29
1401 København K

24-09-2025

HØRINGSSVAR, FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF LIGNINGSLOVEN, LOV OM CO2-AFGIFT AF VISSE ENERGIPRODUKTER, MOMSLOVEN OG FORSKELLIGE ANDRE LOVE (UDVIDELSE AF MEDARBEJDERAKTIEORDNINGEN FOR NYE, MINDRE VIRKSOMHEDER MV.)

Skatteministeriet har 25. august 2025 fremsendt høringsbrev til Aktive Ejere vedr. ovennævnte lovforslag.

Generelle bemærkninger vedr. medarbejderaktieordningen

Lovforslaget udmønter dele af Aftale om Iværksætterpakken af juni 2024. Det foreslås at udvide medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder til at omfatte flere SMV'er samt at afskaffe grænsen for, hvor stor en andel af lønnen, de kan tilbyde som indkomstskattefri medarbejderaktier, hvis medarbejderen får en vis grundløn.

Aktive Ejere kvitterer for de foreslåede ændringer, der markant forbedrer regelsættet under Ligningslovens §7P. Vi finder dog, at lovforslaget på visse punkter ikke går langt nok, herunder ikke mindst, at de foreslåede forbedringer ikke omfatter regelsættet under Ligningslovens (LL) §28.

Vi kvitterer for, at der er blevet lyttet til bl.a. de private investorers ønsker om afskaffelse af 50 pct.-loftet for medarbejderaktier og indførelse af et simpelt krav om grundløn, svarende til højeste dagpengesats.

Specifikke bemærkninger vedr. medarbejderaktieordningen

- 1) Medarbejderaktier til bestyrelsesmedlemmer: Aktive Ejere foreslår, at anvendelsesområdet for LL § 7p udvides til også at omfatte bestyrelsesmedlemmer. I Sverige har man siden 2022 haft netop sådan en ordning – og det er en generel international praksis, at bestyrelsesmedlemmer i startups og vækstvirksomheder i et vist omfang vederlægges med aktier eller warrants frem for kontant honorar.
- 2) Beskatning efter LL § 28 medfører fortsat udfordring med milepælsbetalinger. Lovforslaget adresserer ikke den udfordring, at ansatte fortsat kan blive beskattet af milepælsbetalinger, som de endnu ikke har modtaget likvidt provenu fra. Det er især et alvorligt problem i biotek-branchen, hvor exit ofte sker via store, men udskudte betalinger bundet til regulatoriske milepæle og markedsadgang. Her rammer den såkaldte fantomskat – som ellers generelt blev håndteret tilfredsstillende med L28 i 2024 – medarbejdere med aktier og warrants uforholdsmæssigt hårdt, idet de pålægges skat af en indtægt, som de endnu ikke har modtaget og ofte flere år, før den eventuelt udbetales. Aktive Ejere opfordrer til, at forligskredsen omkring L28 får afskaffet de sidste rester af fantomskatten, hvilket vil flugte med regeringens Iværksætterstrategi fra 2024.

- 3) Aktive Ejere anbefaler, at Skattemyndighederne udstikker retningslinjer for, hvornår man skal anvende en specifik værdiansættelsesmetode, når man skal værdiansætte warrants. En værdiansættelse er dyr og svær for virksomhederne, og den medfører en del compliance, særligt når Skatteforvaltningen ikke har tradition for at offentliggøre deres beregningsmetoder til kontrol.
- 4) For at gøre medarbejderaktier og warrants endnu mere attraktive, foreslår Aktive Ejere, at udstedelse af warrants kan ske uden at ændre selskabets vedtægter (og dermed uden krav om involvering af advokater).

Aktive Ejere har for nuværende ikke yderligere bemærkninger til lovforslaget.

Med venlig hilsen

Bo Sandberg, Cheføkonom, Aktive Ejere

bsa@aktiveejere.dk / 28503819

Skatteministeriet
lovgivningoekonomi@skm.dk
SPL@skm.dk
Nicolai Eigtsveds Gade 28
1402 København K
Danmark

Høringssvar om udkast til forslag til Lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love - jr. nr. 2025-3159

Dansk Arbejdsgiverforening har den 25. august 2025 modtaget høring om udkast til Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love.

Dansk Arbejdsgiverforening (DA) skal indledningsvis oplyse, at DA i høringen alene forholder sig til ændringen i ligningsloven om udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder i relation til Lønmodtagernes Garantifond.

DA har ingen bemærkninger til denne del af lovforslaget. DA vurderer, at forslaget ikke medfører øgede omkostninger til Lønmodtagernes Garantifond.

Med venlig hilsen
DANSK ARBEJDSGIVERFORENING

Sign. Flemming Dreesen

22. september 2025
FLD
Dok ID: 444009

Vester Voldgade 113
1552 København V
Tlf.: 33 38 90 00
CVR 16834017
da@da.dk
da.dk

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28,
1402 København K

Att: Sine Plesner-Hansen
Mail: SPL@skm.dk
Kopi: lovgivningogoekonomi@skm.dk

Nordensvej 3, Taujov
DK - 7000 Fredericia

Rådhuspladsen 16,4
DK - 1550 København V

Tlf. +45 70 10 40 40
Fax. +45 75 45 19 28

cvr.nr. 45 81 25 10
mail@dkfisk.dk
www.dkfisk.dk

22. september 2025
Ref.: CSS/OLL

Høring over udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, suspension og indfasning af CO2-afgift for fiskeri, ændring af reglerne om moms fritagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år m.v.) (Sagsnr. 2025 – 3159)

Danmarks Fiskeriforening Producent Organisation (herefter benævnt "DFPO") har den 25. august 2025 modtaget ovennævnte høring.

Det fremgår af høringsbrevet, at lovforslaget blandt andet har til formål udmønte dele af aftalen om En ny kurs for dansk fiskeri fra juli 2025 ved at suspendere CO2-afgiften for fiskeriet i perioden 2026-2028 samt at indfase afgiften fra 2029.

DFPO noterer med tilfredshed, at CO2-afgiften for 2026-2028 bortfalder, og tager til efterretning, at der vil ske indfasning af CO2-afgift fra 2029 efter samme model som har været gældende i 2025.

Med venlig hilsen



Camilla Saager Steensig

Juridisk Konsulent

Danmarks Fiskeriforening PO

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K



Journalnr. 2025 – 3159.

25. september 2025

Høringssvar til høring over forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love

Dansk Biotek bifalder lovforslaget generelt, idet mulighederne for at aflønne medarbejdere i start-ups med aktier i selskabet er afgørende for tiltrækning og fastholdelse af motiverede og kvalificerede medarbejdere. Derfor er det overordentligt positivt, at rammerne for tildeling af medarbejderaktier udvides med lovforslaget.

Dansk Biotek er brancheforeningen for biotekselskaber i Danmark, og udgør således vækstlaget i den danske life science branche. Foreningen har 180 medlemsvirksomheder.

Fantomskatten er fortsat en udfordring

I dag findes der to forskellige skatteordninger for aktieaflønningsreglerne i ligningslovens § 7 P og § 28. Med lovforslag nr. 171 af 19. marts 2025 blev problemet med fantombeskatning løst for medarbejderaktier (og andre ejerskabsformer i øvrigt) – men kun for ordninger omfattet af § 7 P. For medarbejdere under § 28 består problemet stadig: de bliver beskattet af penge, som de aldrig reelt har tjent eller modtaget i tilfælde af et salg, hvor løbende milepælsbetalinger anvendes. Det gør sig i høj grad gældende inden for biotekbranchen.

Årsagen er, at der ikke kan gives henstand med den lønbeskatning, som udløses, når medarbejderen udnytter warrants efter § 28 i forbindelse med et aktiesalg. Det betyder, at mange medarbejdere fortsat risikerer at stå med en stor skatteregning uden at have fået noget provenu.

Selvom adgangen til at bruge § 7 P nu er blevet udvidet, hjælper det ikke de medarbejdere, der har eksisterende eller nye ordninger under § 28. De rammes stadig af fantombeskatning, og konsekvensen er, at flere helt fravælger at udnytte deres warrants for ikke at blive beskattet af beløb, de aldrig har haft i hånden.

Vi vil derfor opfordre til, at regeringen og Folketinget ændrer reglerne, så medarbejdere med § 28-warrants ikke rammes af fantombeskatning i forbindelse med exit eller børsnotering – særligt når salget sker med earn-out eller milestone-betalinger. Dette kan enten ske ved justering af det nuværende lovforslag eller gennem et selvstændigt initiativ, hvor der oprettes en mulighed for at konvertere warrants via § 28 til § 7P aktier.

Det bemærkes i øvrigt i denne sammenhæng, at det er intentionen bag Iværksætterstrategien fra 2024 at afskaffe fantomskatten helt, hvorfor der er et udestående med medarbejdere med §28 warrants, som med fordel kan håndteres via denne lovændring.

Til orientering er det Dansk Bioteks estimat, at omkring 5 pct. af aktierne i langt hovedparten af start-up selskaber er udlagt til aktieoptioner via §28.

Inklusion af bestyrelsesmedlemmer i lovforslaget

Det er et afgørende konkurrenceparameter, at biotekselskaber såvel som andre start-ups kan tiltrække de rette folk til deres bestyrelser. Det drejer sig særligt om ressourcepersoner med dyb indsigt i enten drift, strategi eller særligt det tekniske felt. I biotekbranchen kan det dreje sig om udenlandske professorer og eksperter inden for et givent sygdomsområde.

Eftersom start-ups sjældent kan tilbyde en tilpas attraktiv pakke for disse eksperter, er det i Dansk Bioteks optik afgørende, at de kan tilbyde medejerskab i virksomheden.

Derfor opfordrer Dansk Biotek til, at også bestyrelsesmedlemmer inkluderes i lovforslaget på lige fod med medarbejdere.

Pengetanksreglen

Mange iværksættervirksomheder oplever, at de første år udelukkende er finansieret gennem investorindskud, mens der samtidig bruges betydelige midler på at udvikle produkter og løsninger. I denne fase er der ofte ingen eller meget begrænset omsætning. Efter de gældende regler kan sådanne selskaber risikere at blive stemplet som "pengetanke" og dermed afskåret fra at benytte reglerne i § 7 P – selvom der er tale om virksomheder med reel udviklingsaktivitet.

Det giver en u hensigtsmæssig barriere for iværksættere. Vi anbefaler derfor, at reglerne justeres, så udviklingsselskaber ikke rammes af pengetanksreglen alene på baggrund af manglende omsætning. Til orientering er der i biotekbranchen en udviklingshorisont på minimum 10 år før et selskab får en omsætning.

En måde at gøre dette på kan være at afgrænse undtagelsen til virksomheder, der ikke har finansiell drift, eller at præcisere, at virksomhedens aktivitet ikke må have finansiell karakter. Dermed sikres det, at udviklingsorienterede virksomheder – ikke mindst startups inden for biotek og – også kan få adgang til § 7 P.

Dansk Biotek stiller sig selvsagt til rådighed for uddybelse af høringssvar.

Med venlig hilsen

Morten Engsbye

Direktør, Dansk Biotek

me@danskbiotek.dk / 4187 0823

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Att.: Sine Plesner-Hansen

Den 25. september 2025

Høringssvar: Udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (J.nr. 2025 – 3159)

Dansk Erhverv har den 25. august 2025 modtaget *Udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, suspension og indfasning af CO₂-afgift for fiskeri, ændring af reglerne om momsfratagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år m.v.)* i høring (J.nr. 2025 – 3159).

Generelle bemærkninger

Dansk Erhverv kvitterer for, at lovforslaget samler flere væsentlige initiativer med betydning for erhvervslivet. Dansk Erhverv noterer sig, at der fortsat vil gælde en momsfratagelse for undervisning af børn og unge under 30 år, hvilket er positivt. Det sikrer, at undervisning inden for bl.a. fitness, musik og dans fortsat er momsfrataget efter de seneste EU-domme. Det er dog aldeles bekymrende, at der indføres moms på fitness og undervisning, da det kan få negative konsekvenser for både udbydere og deltagere. Dansk Erhverv finder det derfor også vigtigt og afgørende, at der arbejdes videre med en egentlig kompensationsordning for undervisning til personer over 30 år, da forslaget ellers kan skabe u hensigtsmæssige skævvridninger. Dansk Erhverv vil følge dette arbejde tæt, herunder ift. at mindske de eventuelle administrative konsekvenser, det får for virksomheder.

Dansk Erhverv hilser det velkomment, når regeringen med indfasning af politiske aftaler afsætter tid til implementering, gradvise indfasninger og omstilling. Det giver en nødvendig overgangsperiode, hvor teknologiske og markedsmæssige løsninger kan udvikles. Dansk Erhverv finder det dog principielt u hensigtsmæssigt, at der med aftalen lempes for CO₂-afgiften for et enkelterhverv (fiskeriet). En lempet CO₂-afgift for et enkelterhverv skævvrider omstillingen og gør det samfundsøkonomisk dyrere at indfri vores klimamål. Der bør generelt stræbes mod en ensartet prissætning af CO₂, så reduktionerne sker der, hvor det er mest efficient.

Endelig kvitterer vi for, at regeringen har lyttet til erhvervslivets ønsker og indarbejdet centrale forbedringer i reglerne om medarbejderaktier. Det drejer sig om bl.a. afskaffelsen af 50 pct.-loftet for medarbejderaktier og indførelse af et simpelt krav om grundløn, svarende til højeste dagpengesats (193.200 kr. i 2010-niveau), udvidelsen af ordningens anvendelsesområde til virksomheder,

der er op til 10 år gamle, og med op til 150 ansatte og en omsætning/balance op til 200 mio. kr., og forenklingen af regelsættet, som styrker iværksætteres og vækstvirksomheders mulighed for at tiltrække og fastholde nøglemedarbejdere.

Dette er meget positive skridt, som vil gøre en reel forskel for danske startups og vækstvirksomheder og dermed også for fremtidens erhvervsliv i Danmark.

Dansk Erhverv vil dog understrege, at udfordringerne med den såkaldte fantomskat fortsat ikke er løst. Vi anerkender, at der også med L 171 (2024-25), som skulle implementere aftale om "Iværksætterpakken" af 21. juni 2024, blev taget et skridt i retning af en henstandsordning, men vi påpegede allerede i vores høringssvar dengang, at det er helt afgørende, at ordningen klart omfatter personer med tegnings- og køberettigheder (warrants), jf. ligningslovens § 28. Denne aflønnings-type er udbredt i mange brancher, og uden en præcisering vil der opstå uhensigtsmæssige likviditetsproblemer for medarbejdere, hvilket kan reducere relevansen af denne ellers attraktive model og underminere intentionen bag Iværksætterstrategien.

Specifikke bemærkninger til moms på fitness og undervisning

Flere gange i lovforslaget, eksempelvis på side 24, nævnes en opremsning af, hvilke aktiviteter, der er omfattet af fritagelsen for undervisning af alle under 30 år. Dansk Erhverv tolker lovforslaget brede forståelse af uddannelse sådan, at lektiehjælp er omfattet af fritagelsen. Dansk Erhverv vil derfor opfordre, lektiehjælp nævnes specifikt sammen med f.eks. fitness og skoleskak.

Specifikke bemærkninger til forslag om medarbejderaktier

Beskatning efter LL § 28 medfører fortsat udfordring med milepælsbetalinger

Lovforslaget adresserer alene LL § 7 p, men efterlader uændret de udfordringer, der knytter sig til LL § 28. Det betyder, at ansatte fortsat kan blive beskattet af milepælsbetalinger (earn-out-strukturer), som de endnu ikke har modtaget likvidt provenu fra. Det er et særligt alvorligt problem i biotek-branchen, hvor exit ofte sker via store, men udskudte betalinger bundet til regulatoriske milepæle og markedsadgang. Her rammer fantomskatten medarbejdere med aktier og warrants uforholdsmæssigt hårdt, i det de pålægges skat af en indtægt, som de endnu ikke har modtaget og ofte flere år, før den eventuelt udbetales. Kapitalfonde og andre investorer undgår derimod denne byrde.

Biotek er særligt ramt

Biotekbranchen er helt unik, fordi udviklingsforløb er ekstremt lange og kapitalkrævende, udbetalinger ved salg typisk er bundet til regulatoriske milepæle (fase 3-resultater, FDA-godkendelse, markedsadgang), og virksomhederne derfor ikke kan planlægge eller fremskynde betalingerne, da de er kontraktuelt afhængige af eksterne godkendelser. Medarbejdere og stiftere, der ofte har arbejdet i årevis med lav løn og høj risiko, kan dermed ende med en urimelig dobbeltstraf - skattekrav før provenuet er realiseret. Dansk Erhverv stiller sig uforstående over for, at regeringen ikke sikrer at løse disse udfordringer med LL § 28 og dermed ikke får afskaffet fantomskatten for alvor, som ellers fremgår af de politiske intentioner i Iværksætterstrategien fra regeringen i 2024.

Iværksættere risikerer at blive omfattet af pengetanksreglen

Men for mange mindre iværksættervirksomheder består de første års indtægter udelukkende af kapitalindskud fra investorer, mens virksomheden afholder betydelige udviklingsomkostninger uden egentligt salg eller omsætning. Efter gældende regler risikerer disse selskaber at blive kategoriseret som "pengetanke" og dermed udelukket fra at anvende LL § 7 p, selvom de reelt driver aktiv udviklingsvirksomhed.

Dansk Erhverv opfordrer Skatteministeriet til at se på en undtagelse, så virksomheder i udviklingsfase ikke omfattes af pengetanksreglen alene på grund af manglende omsætning. En mulig løsning kunne være at henvise til, at undtagelsen gælder virksomheder, der ikke har aktiv drift med finansiell karakter, eller præcisere, at virksomhedens drift ikke må have finansiell karakter. Dermed sikres det, at egentlige udviklingsselskaber, herunder mange startups inden for biotek og teknologi, kan få glæde af reglerne.

Medarbejderaktier til bestyrelsesmedlemmer

Dansk Erhverv opfordrer Skatteministeriet til at se på muligheden for at anvendelsesområdet for LL § 7 p udvides til også at omfatte bestyrelsesmedlemmer. Det er en international praksis, at bestyrelsesmedlemmer i startups og vækstvirksomheder i et vist omfang vederlægges med aktier eller warrants frem for kontant honorar. Dansk Erhverv foreslår, at der etableres en særordning, hvor bestyrelsesmedlemmer kan modtage vederlag i form af aktier eller warrants med lempelig beskatning på samme niveau som de foreslåede regler, forudsat at virksomheden er omfattet af ordningen. Dette vil gøre det lettere at tiltrække kvalificerede bestyrelsesprofiler – ikke mindst internationale medlemmer – uden at påføre hverken selskabet eller medlemmerne en uforholdsmæssig skattemæssig byrde.

Dansk Erhvervs øvrige anbefalinger

For at gøre medarbejderaktier og warrants endnu mere attraktive, foreslår Dansk Erhverv:

- at Skatteministeriet ser på muligheden for at, hvordan udstedelsen af warrants kan gøres mindre praktisk byrdefuld, herunder om udstedelse af warrant kan ske uden at ændre selskabets vedtægter.
- at Skatteforvaltningen udstikker retningslinjer for, hvornår man skal anvende en specifik værdiansættelsesmetode, når man skal værdiansætte warrants. En værdiansættelse er dyr og svær for virksomhederne, og den medfører en del compliance, særligt når Skatteforvaltningen ikke ønsker at offentliggøre deres beregningsmetoder til kontrol. Hvis Skatteforvaltningen kunne offentliggøre beregningsmetoderne og modellerne, ville det være et godt første skridt.
- at Skatteministeriet ser på muligheden for, hvordan virksomheder, der på nuværende tidspunkt har udstedt warrants, der beskattes efter LL § 28, kan overgå til reglerne i LL § 7 p, henset til at der givetvis vil være en del virksomheder, hvis medarbejdere ønsker at "konvertere" deres warrants, så de beskattes efter de nye regler i LL § 7 p, uden at den oprindelige værdiansættelse ændres.

Dansk Erhverv stiller sig naturligvis til rådighed for yderligere bemærkninger.

Med venlig hilsen

Freja Brandhøj

Chef for Iværksætteri og Regelforenkling

Fie Møller Jensen

Chefkonsulent



Skatteministeriet

Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Indsendes til:

lovgivningoekonomi@skm.dk og spl@skm.dk

København, den 19. september 2025

Vedr.: J.nr. 2025 – 3159, høring over udkast til forslag til lov om ændring af bl.a. momsloven

Dansk Musiker Forbund takker for tilsendelse af udkast til lovændringsforslag om ændring af en række love.

Dansk Musiker Forbund har bemærkninger til den del af lovforslaget, der handler om ændring af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. (udkastets § 3, nr. 1). Vi tillader os udelukkende at forholde os til den del af ændringsforslaget, som vedrører vores branche; undervisning i sang og musik.

Udkastet til lovforslaget kommer bl.a. som konsekvens af styresignalerne SKM2025.453.SKTST og SKM2025.454.SKTST, der ændrer praksis for momspligt på undervisning; henholdsvis skoleundervisning og undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner, samt faglig uddannelse. Uden nærværende lovforslag ville (endnu) flere områder med privat undervisning blive momspligtige.

Dansk Musiker Forbund billiger derfor selvfølgelig et lovinitiativ, der tilsigter at friholde privat undervisning i af børn og unge op til 30 år – trods de udstedte styresignaler.

Nuværende retstilstand for private undervisere i musik og sang

Til trods for styresignalet SKM.2025.453.SKTST's beskrivelse af gældende ret på en måde, så styresignalet virker som en mindre udvidelse af det momsfri område, udgør det faktisk – i sammenhæng med det andet styresignal – en indskrænkning af det momsfri område for vores medlemmer, der privat underviser i sang og musik. Indtil nu har privat, professionel undervisning i musik og sang været momsfri uanset elevens sigte

Dansk Musiker Forbund

Sankt Hans Torv 26 · 2200 København N

☎ +45 35 24 02 40 ✉ dmf@dmf.dk 🌐 www.dmf.dk

med undervisningen, hvilket fremgår af SKM.2016.236.SR¹, som omhandler privat undervisning i klaver. Musikundervisning har således haft en anden status end fx undervisning i tegning.

Vores medlemmer har derfor hidtil kunnet undgå momsregistrering ved privat, professionel undervisning af den karakter.

Konsekvenser

Vi vil ikke lægge skjul på, at udsigten til momspligt på privat undervisning i sang og musik for voksne, der ikke modtager undervisningen på baggrund af erhvervsmæssigt sigte, vil kunne have store konsekvenser for nogle af vores medlemmer. Det handler om de medlemmer, som nu skal momsregistreres og derfor; bliver nødt til at forhøje betalingen af lektioner med 25% - men altså kun for nogle af deres elever.

Det kan desværre betyde, at musikunderviserne i stedet for selv helt eller delvist vælger at "æde" prisforhøjelsen, som momsen udgør. De synes, at de bliver nødt til at give den samme pris til alle deres elever, hvad enten det er børn og unge eller voksne, uanset om der er moms på eller ej. Det vil også være en ærgerlig situation, at underviseren fra den ene dag til den anden skal forhøje prisen for sin undervisning med 25%, når eleven fylder 30 år. Det er ikke en god fødselsdagsgave til eleven.

En anden uheldig konsekvens kan være, at underviseren tager færre voksne elever, der kun har sangen og musikken som fritidsbeskæftigelse, for at undgå momsregistreringen.

Begge ovenstående utilsigtede konsekvenser betyder desværre, at de private musikundervisere vil miste indtægter.

Bagatelgrænsen for momsregistrering

Derfor er det et ønske fra Dansk Musiker Forbund, at Skatteministeriet også i denne forbindelse ser på, om bagatelgrænsen for momsregistrering i momslovens § 71 e, stk. 1, på kr. 50.000, kan forhøjes. Ved en ikke ubetydelig forhøjelse vil de fleste af vores medlemmer kunne fortsætte med undervisning i musik og sang som sidebeskæftigelse uden at skulle momsregistreres.

Vi har derfor set på, hvor bagatelgrænserne er sat i de øvrige EU-lande. Det viser sig, at Danmark har den absolut laveste grænse overhovedet i EU. Den tredje laveste er Sverige med en grænse på ca. 12.200 EUR, svarende til omtrent det dobbelte af den danske beløbsgrænse. I det hele taget er det ikke usædvanligt med en beløbsgrænse på 25.000 EUR eller derover.²

Den danske beløbsgrænse har ikke været reguleret siden 2002.

¹ SKM.2016.236.SR kan læses her: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2230382&lang=da>

² Kilde: https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/national-vat-rules_en?prefLang=da

Vi mener derfor, at der er meget som taler for at den danske beløbsgrænse skal reguleres nu. Dette håber vi vil blive taget med i overvejelserne.

Påtænkt lovforslag om skattefradrag

Endelig er vi bekendt med, at regeringen påtænker at foreslå som noget helt nyt, at der under en eller anden form skal gives adgang til, at borgere kan få fradrag for udgifter til undervisning i musik, sang og holdundervisning i fitness m.v. Vi tillader os at komme med lidt input til det, eftersom det hænger sammen med styresignalerne og nærværende lovforslag.

Et skattefradrag vil også kunne afbøde nogle af de negative bivirkninger af momspligten, hvilket vi bifalder, men bør efter Dansk Musiker Forbunds mening være udformet på den sådan måde, at den borger, der bruger mange penge på undervisning på et år, også får en skattelempelse der nogenlunde matcher den merudgift, som momsen udgør.

Hvis der fastsættes et generelt, lavt maksimum på fradragsmuligheden, sådan som vi fik indtryk af ved møde i Skatteministeriet d. 1. september 2025, vil skattelempelsen ikke komme de borgere til gode, som har mange udgifter til disse former for undervisning. En del borgere kan tænkes at betale både for holdundervisning i fitness osv. og for undervisning i sang eller musik og vil derfor have en ret stor udgiftspost på dette punkt.

På mødet d. 1. september fik vi oplyst, at den forventede skattelempelse for den enkelte borger ville være i størrelsesordenen 450 kr. Dette modsvarer et årligt maksimumfradrag på ca. 2.250 kr. (omtrentlig skatteværdi for ligningsmæssige fradrag). Det er efter vores opfattelse alt for lavt sat.

Det provenu, som staten opnår ved den kommende momspligt på området, vil ikke blive "betalt tilbage" til borgerne med et fradrag i den størrelsesorden, som hensigten ifølge skatteministeren er, eftersom mange borgere vil have større, årlige udgifter og dermed betale meget mere i moms. Vi opfordrer derfor til at man fastsætter maksimum højere end det for os oplyste.

Med venlig hilsen



Trine Budtz, Chefjurist

DANSK MUSIKER FORBUND

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sendt til: lovgivningoekonomi@skm.dk og SPL@skm.dk

Ang. j. nr. 2025 - 3159

22. september 2025

Høringssvar til høring over forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love

Skatteministeriet har den 25. august 2025 sendt udkast til Lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love i høring.

Forslaget har været behandlet i Foreningen af Danske Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg. Vi takker for muligheden for at komme med bemærkninger. Gennemgangen af forslaget har givet anledning til følgende bemærkninger.

Ændringerne er et led i implementering af iværksætterpakken, som samlet set har været og er til betydelig gavn for iværksættervirksomheder.

De foreslåede ændringer af ligningslovens § 7 P udvider således mulighederne for aflønning via aktieincitamentsordninger til gavn for vækst- og iværksættervirksomheder og dermed til gavn for dansk erhvervsliv og ultimativt til gavn for Danmark.

Danske Skatteadvokater og Danske Advokater gør opmærksom på, at der også efter vedtagelse af lovforslaget i sin nuværende form vil være nogle områder tilbage, hvor der er plads til forbedringer.

1. Fantombeskatning af medarbejdere

Der findes to skatteordninger for beskatning af medarbejderes aktieaflønning i henholdsvis ligningslovens § 7 P og § 28. Ved lovforslag nr. 171 af 19. marts 2025 blev problemet med fantombeskatning afhjulpet, men kun for ordninger omfattet af § 7 P. Medarbejdere med ordninger omfattet af § 28 bliver således fortsat fantombeskattet, det vil sige, at medarbejderne bliver beskattet af beløb, som de ikke har tjent og modtaget.

Der kan nemlig ikke ydes henstand med den lønbeskatning, der udløses i forbindelse med udnyttelse af warrants omfattet af LL § 28, hvor der tegnes aktier umiddelbart forud for et salg. Mange medarbejdere vil derfor fortsat skulle betale en fantomskat.

Det forhold, at mulighederne for at bruge 7 P bliver udvidet, ændrer således ikke ved, at medarbejdere med ordninger omfattet af § 28, både eksisterende og nye ordninger, fortsat bliver fantombeskattet. Dette er et reelt problem, som fører til, at en del medarbejdere hellere vil opgive deres warrants end at blive udsat for beskatning af beløb, som de aldrig har tjent eller modtaget.

Danske Skatteadvokater og Danske Advokater skal opfordre til, at Regeringen og Folketinget overvejer at ændre loven, så medarbejdere, som tildeles warrants omfattet af ligningsloven § 28, ikke skal betale en fantomskat, såfremt udnyttelsen af warrants sker i forbindelse med exit eller børsnotering, hvor det efterfølgende salg sker på en earn-out eller med milestone betalinger. Dette kan ske enten ved en ændring af det foreliggende udkast til lovforslag eller ved et separat forslag.

2. Startupvirksomheders mulighed for anvendelse af skattefriheden

Der er i lovforslaget lagt op til, at grænserne for virksomhedernes tidsmæssige aktivitet, størrelse og nettoomsætning eller balancesum forhøjes, hvorved det anerkendes, at virksomheders opstartsfase kan være lang og økonomisk krævende.

Forslaget skal kun hjælpe virksomheder med aktiv (iværksætter)drift og ikke finansielle holdingselskaber. Dette søges sikret ved at henvise til, at virksomheden ikke må være en såkaldt pengetank.

Henvisningen til pengetankreglen har imidlertid som konsekvens, at mange opstartsvirksomheder inden for bioteksfæren ikke kan bruge reglerne som tiltænkt. Virksomheder inden for biotekindustrien er kendetegnet ved, at de i de første år kun har udgifter, til forskning m.v., men ingen indtægter, som først kommer flere år senere, når og hvis forskningen lykkes.

Når investorer skyder penge ind i virksomheden med henblik på at finansiere forskningsaktiviteten, står disse midler i en periode på virksomhedens bankkonto og giver et renteafløb. Disse renter er virksomhedens eneste indtægt, og virksomhederne vil derfor teknisk set blive anset for pengetanke, selv om de notorisk ikke er det.

Kontantbeholdninger øremærket til virksomhedens drift, der typisk stammer fra kapitalindskud eller lån, herunder lønninger og andre udgifter til forskning og udvikling, bør derfor ikke anses for passiv kapitalanbringelse, da mange startupvirksomheder inden for biotekindustrien, samt andre iværksættervirksomheder, ellers vil være udelukket fra at anvende den foreslåede skattefrihed i ligningsloven § 7 P, stk. 2, nr. 2, 4. pkt. Fælles for disse virksomheder er, som nævnt, at den løbende drift finansieres gennem investorers lån og kapitalindskud, hvilket resulterer i en kontantbeholdning.

Almindeligvis vil investorerne betinge deres investering af, at midlerne anvendes til det aftalte formål. Virksomhedernes kapital er derfor i udgangspunktet øremærket til den igangværende og aktive del af virksomheden med forskning og udvikling.

Det kan derfor med fordel præciseres i bemærkningerne, at startupvirksomheder, der endnu ikke har haft en regnskabsmæssig nettoomsætning, kan anse deres kontantbeholdning, herunder renteindtægter fra denne kontantbeholdning, som tilhørende virksomhedens aktive del, når der er tale om kontantbeholdninger, som er forbeholdt anvendelse i den løbende drift, herunder omkostninger i forbindelse med forskning og udvikling.

3. Tidspunktet for udarbejdelse af en værdiansættelse

I lovforslagets § 1, nr. 2, er det foreslået, at der alene skal foretages en vurdering efter ligningsloven § 7 P, stk. 3, for så vidt gælder medarbejderaktieprogrammer omfattet af 10% og 20%-grænserne.

Det er glædeligt, at der fremadrettet ikke skal foretages en værdiansættelse af vederlagets størrelse for nye, mindre virksomheder, der tildeler aktier, købe- og tegningsretter omfattet af ligningsloven § 7 P, stk. 2, nr. 2, 4. pkt. En sådan afklaring har væsentlig økonomisk betydning for virksomhederne, da udarbejdelsen af en værdiansættelse kan være økonomisk byrdefuld.

Det bemærkes imidlertid, at det ifølge forarbejderne (lovforslag nr. 149 af 39. marts 2016) er en gyldighedsbetingelse efter ligningsloven § 7 P, stk. 2, nr. 1, 2. pkt., at vederlagets værdi skal fremgå af aftalen.

Det ønskes klarlagt, om der herved er et krav om, at købe- og tegningsretters værdi på tildelingstidspunktet skal fremgå af tildelingsaftalen, når udnyttelseskursen kendes. Såfremt der gælder et sådant krav, vil det fortsat være nødvendigt for nye, mindre virksomheder at foretage en værdiansættelse på tildelingstidspunktet, desuagtet at det fulde vederlag er omfattet af skattefriheden, og beskatningstidspunktet derfor er udskudt til salgstidspunktet.

Et krav om en værdiansættelse er økonomisk byrdefuldt for unoterede virksomheder. Kravet synes unødvendigt.

Købe- og tegningsretter omfattet af ligningsloven § 28 beskattes på udnyttelsestidspunktet, mens købe- og tegningsretter omfattet af ligningsloven § 7 P beskattes på tidspunktet for salg af aktierne købt eller tegnet ved udnyttelse. Det tidligste tidspunkt, der kan ske beskatning, er således udnyttelsestidspunktet, ligesom det først er på dette tidspunkt, at medarbejderen faktisk opnår en økonomisk fordel.

Såfremt købe- eller tegningsretterne bortfalder eller udløber uudnyttet, vil arbejdsgiveren have afholdt omkostninger til en værdiansættelse, selvom medarbejderne aldrig har modtaget den økonomiske fordel.

Der foreslås derfor, at købe- og tegningsretters værdi ikke behøver at fremgå af tildelingsaftalen, når udnyttelseskursen kendes, når tildelingen er omfattet af skattefriheden i ligningsloven § 7 P, stk. 2, nr. 2, 4. pkt.

Afsluttende bemærkninger

Danske Advokater står gerne til rådighed for uddybende spørgsmål eller dialog.

Med venlig hilsen

Susanne Bager
Juridisk konsulent
Danske Advokater
sub@danskeadvokater.dk

Jakob Skaadstrup Andersen
Advokat, Partner
Formand for Foreningen af
Danske Skatteadvokater

Skatteministeriet

18. september 2025

Per e-mail til:

lovgivningoekonomi@skm.dk og

SPL@skm.dk

Høringssvar fra Danske Maritime vedr. Momsloven

Danske Maritime sætter stor pris på Skatteministeriets lydhørhed overfor vores ønske om en ændring af momsloven således, at den stemmer bedre overens med EU direktivet.

Danske Maritime henviser i sin helhed til artiklen i *Ugeskrift for Retsvæsen* (Ufr.2022B.203) af Adam Goldschmidt, "Momsfri levering af udstyr til skibe", som præcist beskriver den problemstilling, branchen har oplevet. Adam Goldschmidt var på daværende tidspunkt chefjurist hos Danske Maritime og tog afsæt i henvendelser fra maritime virksomheder, som påpegede en uhensigtsmæssig divergens mellem den danske fortolkning og de øvrige EU-landes.

Det er således positivt, at Skatteministeriet har taget problemstillingen alvorligt, og at den uhensigtsmæssige sondring mellem "fast udstyr" og "nødvendigt udstyr" nu er fjernet fra den danske gennemførelseslov efter videre dialog med Danske Maritime. Denne sondring har udgjort en unødvendig komplikation i forhold til en ellers relativt klar direktivbestemmelse.

Vi noterer os positivt, at ændringen udvider momsfrigtagelsen i § 34, stk. 1, nr. 7, så den nu også omfatter genstande, der anvendes ombord på skibe. Derved tydeliggøres det, at også udstyr og materialer, der anvendes i driften, men ikke nødvendigvis er fastmonteret, er momsfrigtaget. Det sikrer en bredere fritagelse, som er i overensstemmelse med EU-reglerne og imødekommer branchens behov.

På den baggrund tilslutter Danske Maritime sig derfor det fremsatte lovforslag.

Med venlig hilsen

DANSKE MARITIME

Jette Hulgaard
Chefjurist

direktorat
fornødne
vilprocesretlige, principielle problemsummen. Således vil der opstå problemer med dommens retskraft, da påstanden ikke retter sig mod den, hvis handlinger anses i strid med loven.[36] Ligeledes vil der være kontradiktoriske udfordringer, hvis domstolene, når der ikke ned-

når det
indre ci-

lægges påstand om afvisning, kan pålægges at skulle tage stilling til en eventuel overvejelse om afvisning. Klagenævnet må derfor skulle *»stå på mål«* for sine egne afgørelser, når der ikke er andre, som retligt kan og bør gøre det.

Om retten i fremtiden kommer til samme konklusion, er endnu uvist, og vi er nødsaget til at skulle vente i spænding på, at en udenforstående tredjemand forvilder sig ud i et søgsmål mod Klagenævnet.

35. 5. afd. nr. B-1654-97 og B-2381-97.

36. Peter Pagh, »U.2001B.21 – Hæfter borgerne for øvrighyrdigheden? – mere om forvaltningssager i civilprocessen«.

Momsfri levering af udstyr til skibe

Af Head of Legal hos Danske Maritime, ph.d. Adam Goldschmidt

Momssystemdirektivets art. 148, litra c), som foreskriver momsfritagelse for transaktioner, som angår udstyr til skibe, er implementeret i dansk ret ved momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8. Artiklen diskuterer det hjemmelsmæssige grundlag for den begrænsede implementering af afgiftsfritagelsen og hensigtsmæssigheden af de danske indskrænkninger.

1. Baggrund

Ifølge momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, er salg, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af skibe med en bruttotonnage eller bruttoregister-tonnage på minimum 5 ton, bortset fra lystfartøjer, samt levering, udlejning, reparation og vedligeholdelse af disse skibes faste udstyr, fritaget for den almindelige afgiftspligt efter momslovens §§ 1 og 4, stk. 1.[1] Leveringen af nødvendigt udstyr, som bruges om bord på skibe i udenrigsfart, bortset fra lystfartøjer, er ligeledes afgiftsfritaget, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 8.

Bestemmelserne opererer, for så vidt angår de udstyrsrelaterede transaktioner, med en sondring mellem såkaldt fast udstyr, som udgør en del af skibskonstruktionen, og udstyr, som er nødvendigt for skibets drift.

Momssystemdirektivet, som implementeredes i dansk ret i 1978,[2] udgør en del af hjemmelsgrundlaget for momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8, men bestemmelserne betegnes også som danske undtagelser til det bag-

vedliggende momssystemdirektiv.[3] De konkrete undtagelser identificeres kun i ganske begrænset omfang i den Juridiske Vejledning 2022-1. Alene betingelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om, at udstyret skal kunne henføres til skibe med en vis bruttotonnage eller bruttoregister-tonnage, er fremhævet. Vejledningen til momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, som ligeledes præsenteres som en del af de danske undtagelser, indeholder ingen konkret identificering af undtagelserne, men blot en overordnet henvisning til en udtalelse fra Skatterådet i en sag om levering af el og vand, hvilke leverancer retteligt henhører under momslovens § 34, stk. 1, nr. 9, og momssystemdirektivets art. 148, litra a).[4]

I Lars Loftager Jørgensen, Børge Aagaard Pedersen & Lars Rasmussens kommentar til momsloven betegnes momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8, imidlertid ikke som undtagelser til reguleringen i momssystemdirektivet. Momssystemdirektivets bestemmelser beskrives blot som sprogligt mere omfattende end momslovens bestemmelser, og som mere specifikke i afgrænsningen af fartøjerne. Det anføres samtidig, at anvendelsen af di-

1. Afgiftssatsen på 25 pct. af afgiftsgrundlaget fremgår af momslovens § 33.

2. Jf. Rdir. 77/388/EOF af 17. maj 1977 om ensretning af beregningsgrundlaget, som i dag er afløst af Rdir. 2006/112/EF af 28. nov. 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (»momssystemdirektiv«), som gennemførtes ved Lov 1978-05-10 nr. 204 om ændring af merværdiafgiftsloven, som i dag er afløst af LBKG 2019-09-26 nr. 1021 (»momsloven«).

3. Jf. Momssystemdirektivet, Karnov note 223, Momsloven, Karnov note 209, 218 og 220 og JV 2022-1 Den Juridiske Vejledning D.A.10.1.3.1 & 2.

4. Jf. JV 2022-1 Den Juridiske Vejledning D.A.10.1.3.2 og SKM2016.200.SR.

rektivbestemmelserne i visse situationer må antages at føre til et andet resultat end momslovens tekst.^[5]

Forskellige tilgange i den juridiske teori kan således konstateres over for den danske implementering af momssystemdirektivets art. 148, litra c), ved momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8. Uenigheden handler om, hvorvidt momssystemdirektivets art. 148, litra c), blot skal anses for mere ordrig end momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8, eller om momslovens bestemmelser er udtryk for en begrænset implementering af afgiftsfritagelsen, som er foreskrevet i momssystemdirektivets art. 148, litra c).

Såfremt der er tale om en begrænset implementering af afgiftsfritagelsen, bør de danske indskrænkninger endvidere vurderes i lyset af momssystemdirektivets art. 150, stk. 2, og art. 394, som foreskriver, i hvilket omfang den nationale implementering kan begrænses.

Momssystemdirektivets art. 148, litra c), sidste led, regulerer afgiftsfritagelsen for en række transaktioner af udstyr, som udgør en del af skibskonstruktionen eller som er nødvendigt for skibets drift. Ifølge momssystemdirektivets art. 148, litra c), gælder momsfrigtagelsen for »levering, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af de i litra a) nævnte fartøjer samt levering, udlejning, reparation, vedligeholdelse af genstande – herunder fiskegrej – der er indbygget i eller anvendes ved driften af disse fartøjer».^[6]

Kredsen af de skibe, som udstyret skal kunne henføres til, defineres via henvisningen til momssystemdirektivets art. 148, litra a), som fartøjer, der i erhvervsmæssige sammenhænge anvendes til sejlads i rum so.

2. De danske indskrænkninger i afgiftsfritagelsen

Det kan konstateres, at momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8, adskiller sig fra momssystemdirektivets bagvedliggende bestemmelse i art. 148, litra c), på tre områder:

For det første er der i momsloven skabt en *reguleringsmæssig sondring* mellem forskellige typer af skibsudstyr, hvor der skelnes mellem udstyr, som udgør en del af skibskonstruktionen, og udstyr, som er nødvendigt for skibets drift.

For det andet kan det konstateres, at momsfrigtagelse for transaktioner, som består i *udlejning, reparation og vedligeholdelse* af udstyr til brug for skibets drift, er holdt uden for momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, som alene regulerer *levering* af dette udstyr. Alle de nævnte transaktionsformer omfattes derimod af momslovens § 34,

stk. 1, nr. 7, om udstyr, som udgør en del af skibskonstruktionen.

Endvidere er momssystemdirektivets betingelse om, at udstyret skal kunne henføres til et skib, som anvendes til *sejlads i rum sø*, erstattet af to forskellige kriterier i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, hhv. nr. 8. Der føjes således en yderligere sondring til den danske implementering af momssystemdirektivets art. 148, litra c). Ifølge momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, skal udstyr af betydning for skibets konstruktion kunne henføres til et skib med *bruttotonnage eller bruttoregisteretonnage på 5 ton eller derover*. Afgiftsfritagelsen for levering af udstyr, som er nødvendigt for skibets drift, forudsætter derimod, at skibet er beskæftiget i *udenrigsfart*, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 8.

På den baggrund kan synspunkt i Momslovskomentaren om, at momssystemdirektivets art. 148, litra c), blot er mere ordrigt samt mere specifikt i afgrænsningen af fartøjerne end momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8, ikke tiltrædes. Rammende er derimod den Juridiske Vejledning 2022-1, hvor momslovens bestemmelser betegnes som danske undtagelser.

3. Hjemmelsgrundlaget for de danske indskrænkninger

Hjemlen til nationalt at begrænse afgiftsfritagelserne i momssystemdirektivets kap. 7, art. 148, litra a)-g), som regulerer en række internationale transportrelaterede transaktioner, skal findes i momssystemdirektivets art. 150, stk. 2, eller art. 394.

Der henvises til begge bestemmelser i den Juridiske Vejledning 2022-1 for såvel momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 som nr. 8.^[7] I det følgende diskuteres anvendeligheden af dette hjemmelsmæssige grundlag for den begrænsede implementering af afgiftsfritagelserne i momssystemdirektivets art. 148, litra c).

3.1 Momssystemdirektivets art. 150, stk. 2's anvendelighed

Ifølge momssystemdirektivets art. 150, stk. 2, kan medlemsstaterne under visse omstændigheder begrænse afgiftsfritagelsen for de transportrelaterede transaktioner, som omfattes af momssystemdirektivets art. 148, litra a) og b).

Momssystemdirektivets art. 148, litra a), regulerer leveringen af varer i form af *brændstof og forsyninger*, mens levering af disse varer til *krigsskibe* reguleres af litra b).

Den danske pendant til momssystemdirektivets art. 148, litra a), findes i øvrigt i momslovens § 34, stk. 1, nr. 9. Selvom Skatterådet i et bindende svar har givet udtryk for det modsatte, findes der ingen pendant i momsloven

7. Jf. JV 2022-1 Den Juridiske Vejledning D.A.10.1.3.1 & 2.

til momssystemdirektivets levering af brændstof

I momslovens § 34, s gere pudsig sondring, liggende momssystemvering af brændstof s definitionen i nr. 8 (s afgiftsfri levering af f om bord eller til pas Med meget god vilje af proviant, men ikke ukvalificerede kriterie

Momsfrigtagelsen fi skibsudstyr af den (af art. 148, litra c).

Momssystemdirel henviser til art. 148 at hjemle en begræ gelsen for de udstyr

Kredsen af fartøje vets art. 148, litra c føres til, defineres d af henvisningen til (

Derfor kan de ind jerne i momslovens mum 5 ton) og nr. have hjemmel i mor

Henvisningen i n 2, til art. 148, litra a grænsede implemen står i, at udlejning, i styr til brug for skil vens § 34, stk. 1, nr.

I Momslovskomm fritagelse efter mon udlejning og repara fremgår af lovtekste og det er pudsigt, at den undladte implei geholdelsen af udsty

3.2 Momssystemdirektivets art. 150, stk. 2's anvendelighed

Endvidere findes de hjemmel til at foreta nale implementering stemdirektivets art. 1 re til dette hjemmels 2022-1.

8. Se Skatterådets bin 0060741 (SKM2016

9. Jf. Momslovskomm

5. Jf. Lars Loftager Jørgensen, Borge Aagaard Pedersen & Lars Rasmussen i Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger 2007 (5. udg.) (Momslovskomentaren), p. 799, 804f. og 809.

6. I det tidligere Rdir. 77/388/EØF af 17. maj 1977 (Rådets 6. direktiv) findes bestemmelsen i art. 15, nr. 5.

til momssystemdirektivets art. 148, litra b), om afgiftsfri levering af brændstof og forsyninger til krigsskibe.[8]

I momslovens § 34, stk. 1, nr. 9, foretages i øvrigt en yderligere pudsig sondring, som heller ikke genfindes i det bagvedliggende momssystemdirektiv. For så vidt angår afgiftsfri levering af brændstof skal der være tale om skibe omfattet af definitionen i nr. 8 (»skibe i udenrigsfart«), mens der f.eks. den afgiftsfri levering af forsyninger, herunder proviant til forbrug om bord eller til passagerer, blot skal være tale om »skibe«. Med meget god vilje kan der argumenteres for, at leveringen af proviant, men ikke brændstof, til krigsskibe omfattes af det ukvalificerede kriterie om levering til »skibe«.

Momsfritagelsen for transaktionerne, som omfatter skibsudstyr af den ene eller anden art, fremgår derimod af art. 148, litra c).

Momssystemdirektivets art. 150, stk. 2, som alene henviser til art. 148, litra a) og b), kan derfor ikke siges at hjemle en begrænset implementering af afgiftsfritagelsen for de udstyrsrelaterede transaktioner.

Kredsen af fartøjerne, som det af momssystemdirektivets art. 148, litra c), omfattede udstyr skal kunne henføres til, defineres dog i art. 148, litra a), hvilket fremgår af henvisningen til denne bestemmelse i art. 148, litra c).

Derfor kan de indskrænkende afgrænsninger af fartøjerne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 (fartøjer på minimum 5 ton) og nr. 8 (fartøjer i udenrigsfart), siges at have hjemmel i momssystemdirektivets art. 150, stk. 2.

Henvisningen i momssystemdirektivets art. 150, stk. 2, til art. 148, litra a), legitimerer imidlertid ikke den begrænsede implementering af afgiftsfritagelsen, som består i, at udlejning, reparation og vedligeholdelse af udstyr til brug for skibets drift er holdt uden for momslovens § 34, stk. 1, nr. 8.

I Momslovskommentaren antages det dog, at afgiftsfritagelse efter momslovens bestemmelser også gælder udlejning og reparation af det udstyr, selvom det ikke fremgår af lovteksten.[9] Synspunktet underbygges ikke, og det er pudsigt, at kommentaren ikke forholder sig til den undladte implementering af afgiftsfrihed for vedligeholdelsen af udstyret.

3.2 Momssystemdirektivets art. 394's anvendelighed

Endvidere findes der i momssystemdirektivets art. 394 hjemmel til at foretage visse begrænsninger i den nationale implementering af afgiftsfritagelserne i momssystemdirektivets art. 148, litra c). SKAT henviser endvidere til dette hjemmelsgrundlag i den Juridiske Vejledning 2022-1.

8. Se Skatterådets bindende svar af 26. april 2016 i sag 16-0060741 (SKM2016.200.SR).

9. Jf. Momslovskommentaren, p. 800.

Medlemsstaterne kan ifølge bestemmelsen opretholde særlige nationale foranstaltninger, som var gældende i medlemsstaten d. 1. januar 1977, og dermed begrænse implementeringen af direktivbestemmelsen. Det kræver, at der er tale om foranstaltninger, som enten forenkler afgiftsopkrævningen eller forhindrer visse former for momsunddragelse, samt at foranstaltningen er anmeldt af medlemsstaten inden d. 1. januar 1978.

I den version af momsloven, som var i kraft d. 1. januar 1977, genfindes sondringen mellem på den ene side det faste udstyr, som udgør en del af skibskonstruktionen, og udstyr, som er nødvendigt for skibets drift. I den dagældende version af momsloven stilles tillige krav om, at det faste udstyr skal kunne henføres til skibe på 5 bruttoregister-ton, mens det driftsmæssige udstyr skal kunne henføres til skibe i udenrigsfart.[10] Denne regulering er opretholdt, som det fremgår af den gældende version af momsloven.

Danmark anmeldte d. 21. december 1977 over for Europa-Kommissionen, at man som en forenkling foranstaltning ville opretholde kravet om, at det faste udstyr skulle kunne henføres til skibe – dog ikke lystfartøjer – med en bruttotonnage eller bruttoregister-tonnage på 5 ton.[11]

Den indskrænkede implementering af afgiftsfritagelsen, som består i den snævre afgrænsning i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, af kredsen af omfattede fartøjer (fartøjer på minimum 5 ton), nyder derfor også hjemmel i momssystemdirektivets art. 394.

Imidlertid har Danmark ikke anmeldt det forhold, at transaktioner i form af udlejning, reparation og vedligeholdelse af dette udstyr, er holdt uden for momslovens § 34, stk. 1, nr. 8.[12] Uden en sådan anmeldelse kan momssystemdirektivets art. 394 ikke legitimere en implementering, som indeholder en sådan begrænsning, hvilket ikke desto mindre er tilfældet, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 8.

Hjemmel til denne begrænsning i implementeringen findes således hverken i momssystemdirektivets art. 150, stk. 2, som alene legitimerer de begrænsende definitioner af skibene, som de respektive udstyrstyper skal kunne henføres til, eller i momssystemdirektivets art. 394.

Det kan herefter konkluderes, at den begrænsede implementering, som består i eksklusionen fra momslovens

10. Jf. Lovbkg. nr. 354 af 1. juli 1975 (bkg. af lov om alm. omsætningsafgift) § 12, stk. 1, litra c)-g).

11. Jf. JV 2022-1 Den Juridiske Vejledning D.A.10.1.3.1 (»Danske undtagelser«). Anmeldelsen blev foretaget iht. Rdir. art. 27 (Rådets 6. direktiv), som i dag er afløst af momssystemdirektivets art. 394.

12. EU-Kommissionen offentliggjorde d. 31. dec. 2011 en udtømmende liste over de særlige foranstaltninger, som medlemslandene har anmeldt iht. momssystemdirektivets art. 394, jf. Den Juridiske Vejledning 2022-1 D.A.4.1.3 (»Danske undtagelser«) (»VAT derogations schedule«).

kon-

om, at
des til
rier i
jes så-
dente-
lfølge
phning
b med
on el-
t, som
od, at
§ 34,

amen-
lira c),
ningen
g nr. 8,
te Vej-
beteg-

vænk-

lerne i
g), som
laterede
ets art.

brdiske
k. 1, nr.
delighe-
den be-
erne i

2's an-

an med-
tense af-
ktioner,
3, litra a)

lerer le-
syninger,
tes af li-

svets art.
stk. 1, nr.
et udtryk
momsloven
11 & 2.

JR 2022

Ufr 2022

§ 34, stk. 1, nr. 8, af momsfritagelse for transaktioner i form af *udlejning, reparation og vedligeholdelse af udstyr, som er nødvendigt for skibets drift*, savner hjemmel.

3.2.1 Momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, og momssystemdirektivets art. 394

Henvisningen til momssystemdirektivets art. 394 i den Juridiske Vejledning 2022-1's bemærkninger til momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, må i øvrigt anses for problematisk af flere årsager:^[13]

For det første har Danmark ikke over for Kommissionen anmeldt det forhold, at udstyr, som er nødvendigt for skibets drift, skal kunne henføres til et fartøj i *udenrigsfart*. Derfor bør der, for så vidt angår denne begrænsning, ses bort fra henvisningen i den Juridiske Vejledning 2022-1 til momssystemdirektivets art. 394. Denne snævre afgrænsning af fartøjerne har i øvrigt hjemmel i momssystemdirektivets art. 150, stk. 2, jf. afsnit 3.1 ovenfor.

For det andet forudsætter anvendelsen af momssystemdirektivets art. 394, som hjemmelsgrundlag for en begrænset implementering, at der er tale om opretholdelse af en *allerede gældende foranstaltning*. Det forhold, at transaktioner i form af *udlejning, reparation og vedligeholdelse* er ganske uomtalte i den dagældende version af momsloven, kan imidlertid meget vanskeligt kvalificeres som en særlig (positiv) foranstaltning, der var i kraft d. 1. januar 1977.^[14]

Endelig giver skattemyndighedernes skiftende fortolkninger af betingelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, om, at skibet skal være beskæftiget i udenrigsfart, i sig selv anledning til at diskutere, om den indskrænkende betingelse kan opretholdes:

Ifølge momssystemdirektivets art. 394 kan en foranstaltning, som anvendes af en medlemsstat pr. 1. januar 1977, kun opretholdes, hvis foranstaltningen anvendes og fortolkes på samme måde, som det var tilfældet i 1977.^[15]

Kommentaren, som vedrører fortolkningen af momssystemdirektivets art. 394, er indsat i den Juridiske Vejledning 2022-1's bemærkninger til momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, men må også gælde for momslovens § 34, stk. 1, nr. 8. Desuden udgør momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8, tilsammen implementeringen i dansk ret af momssystemdirektivets art. 148, litra c).

Skatteministeriet, Tolddepartementet, fastsatte i 1988 (Dep. 1052/88), at skibe må anses for værende i udenrigsfart, hvis de udelukkende losser varer fra udlandet, udelukkede laster varer til udlandet, eller såfremt der er

tale om udenlandske skibe, herunder fiskefartøjer. I 1999 tilføjede Told- og Skattestyrelsen (TFS 1999,393) den aktuelle gældende fortolkning til definitionen. Imidlertid ophævede SKAT, efter samtykke fra Skatteministeriet, pr. 1. juli 2008 Tolddepartementets afgørelse fra 1988.

Den anseelige udvikling over årene i skattemyndighedernes egen fortolkning af betingelsen om, at skibet skal være i udenrigsfart, udelukker i sig selv muligheden for at anvende og fortolke betingelsen på samme måde, som det var tilfældet i 1977.

Derfor bør der i dag også på dette grundlag ses bort fra henvisningen til momssystemdirektivets art. 394 i den Juridiske Vejledning 2022-1's bemærkninger til momslovens § 34, stk. 1, nr. 8.

Hensigtsmæssigheden ved SKATs aktuelle fortolkning af betingelsen om, at skibet skal være beskæftiget i udenrigsfart, diskuteres nedenfor i afsnit 4.1.

3.3 Ikke implementerede transaktioner og direktivets direkte anvendelighed

Momssystemdirektivet regulerer i art. 150, stk. 2, og art. 394, i hvilken grad medlemsstaterne kan begrænse afgiftsfritagelserne i forbindelse med implementeringen.

Det kan konstateres, at eksklusionen fra momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, af transaktioner i form af *udlejning, reparation og vedligeholdelse af udstyr*, som er nødvendigt for skibets drift, går videre i begrænsningen af afgiftsfriheden, end der er hjemmel til i direktivet. Momssystemdirektivets art. 148, litra c), er derfor ikke gennemført korrekt.

Direktivbestemmelsen er ganske klar, hvorfor det må antages, at danske virksomheder vil kunne støtte direkte ret over for skattemyndighederne på den del af momssystemdirektivets art. 148, litra c), som foreskriver afgiftsfritagelse for *udlejning, reparation og vedligeholdelse af udstyr til brug for skibets drift*.

Skattemyndighederne kan i øvrigt ikke selv støtte ret på egen manglende opfyldelse af pligten til at implementere direktivet korrekt.^[16]

4. Hensigtsmæssigheden ved den begrænsede implementering

Den *reguleringsmæssige sondring* mellem forskellige udstyrstyper kan let give anledning til unødvendige afgrænsningsmæssige spørgsmål mellem det faste udstyr, som i momssystemdirektivet betegnes som indbygget, og på den anden side det driftsmæssige udstyr, idet den sidstnævnte kategori også omfatter installeret udstyr.^[17]

Sondringen udviske at der ved vurderinger i momslovens forstanc fast installeret og/eller indretning, konstruktiv

Ifølge Momslovskor lovteksten desuden giv en leverance omfattes stemmelse.^[19]

Betingelsen i moms skibet skal være beskæftiget op ad definitionen momslovens § 2. Imidlertid momslovens § 34, som omfattes af den udenrigs- eller inder skabte sondring forel uhensigtsmæssig.

Endvidere forekomr tingelsen i momssyste at fartøjet skal anvend af to forskellige kriteri karakter tilmed er prin

I momslovens § 34, se, som vedrører skibe (bruttotonnage/brutto en øjeblikkelig og enk kan henvises til.

I momslovens § 34, kriterie, som fordrer en samlede og fortsættend hvilket forudsætter, at ningsgrundlaget. Med en anden konklusion, i ledning til afgrænsnin

Betingelsen i moms udstyret skal kunne h ton, må dog anses som at efterprøve og efter om, at fartøjet skal an kan derfor heller ikke mere specifik end lovt de omfattede fartøjer.^[1]

Imidlertid er denne i det *ene ben*, dvs. i mo i momsloven skabte so stk. 1, nr. 7 og nr. 8, til af momssystemdirektiv

13. Se JV 2022-1 Den Juridiske Vejledning D.A.10.1.3.2.

14. Se Lovbkg. nr. 354 af 1. juli 1975 (bkg. af lov om alm. omsætningsafgift) § 12, stk. 1, litra c) g).

15. Jf. JV 2022-1 Den Juridiske Vejledning D.A.10.1.3.2 (»Danske undtagelser«).

16. Jf. EU ret af Ulla Neergaard & Ruth Nielsen (7. udg.), p. 248, og EU-retten af Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartig Danielsen (7. udg.), p. 173.

17. Jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 8. Karnov note 219.

18. Cfr. Momslovskomment

19. Jf. Momslovskomment

20. Momslovens § 34, stk.

21. Cfr. Momslovskomment

Sondringen udviskes kun yderligere, når det anføres, at der ved vurderingen af, om der er tale om fast udstyr i momslovens forstand, lægges vægt på, om udstyret er fast installeret og/eller nødvendigt af hensyn til fartøjets indretning, konstruktion og drift.[18]

Ifølge Momslovskommentaren kan formuleringerne i lovteksten desuden give anledning til tvivl om, hvorvidt en leverance omfattes af den ene eller den anden lovbestemmelse.[19]

Betingelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, om, at skibet skal være beskæftiget i udenrigsfart, lægger sig tæt op ad definitionen af det danske afgiftsområde, jf. momslovens § 2. Imidlertid gælder afgiftsfritagelsen efter momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, uanset om skibene, som omfattes af denne bestemmelse, er beskæftiget i udenrigs- eller indenrigsfart.[20] Den i momsloven skabte sontring forekommer også på den baggrund uhensigtsmæssig.

Endvidere forekommer det uhensigtsmæssigt, at betingelsen i momssystemdirektivets art. 148, litra c), om, at fartøjet skal anvendes til *sejlad i rum sø*, er erstattet af to forskellige kriterier i momsloven, hvis overordnede karakter tilmed er principielt forskellig.

I momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, benyttes en betingelse, som vedrører skibets vægt eller indvendige rumfang (bruttotonnage/bruttoregistertonnage), hvilket muliggør en øjeblikkelig og enkel prøvelse, som der også senere kan henvises til.

I momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, benyttes derimod et kriterie, som fordrer en kontinuerlig vurdering af skibets samlede og fortsættende fartsaktivitet («i udenrigsfart»), hvilket forudsætter, at der løbende føjes data til beregningsgrundlaget. Med tiden kan vurderingen resultere i en anden konklusion, og kriteriet kan i sig selv give anledning til afgrænsningsmæssige spørgsmål.

Betingelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om, at udstyret skal kunne henføres til et skib på minimum 5 ton, må dog anses som mere konkret og dermed lettere at efterprøve og efterleve end betingelsen i direktivet om, at fartøjet skal anvendes til *sejlad i rum sø*. Man kan derfor heller ikke sige, at direktivbestemmelsen er mere specifik end lovbestemmelsen i afgrænsningen af de omfattede fartøjer.[21]

Imidlertid er denne indskrænkning alene skrevet ind i det «ene ben», dvs. i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, af den i momsloven skabte sontring, selvom momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8, tilsammen udgør implementeringen af momssystemdirektivets art. 148, litra c).

De i momsloven skabte sontringer med tilhørende indskrænkninger synes helt overvejende at have resultatet i en unødigt kompliceret og muligvis omsætningshæmmende retstilstand i Danmark, hvilket er uheldigt, da der er tale om transaktioner af meget international karakter.

Det havde i øvrigt været mere rammende at benytte begrebet «bortfragtning» i stedet for «befragtning» i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, som i øvrigt regulerer en række tonnagerelaterede transaktioner med udgangspunkt i *realdebtors situation* («Salg, ombygning, reparation, vedligeholdelse, befragtning og udlejning af skibe»).[22]

4.1 Skibe i udenrigsfart – den aktuelle fortolkning

Siden d. 1. juli 2008 er betingelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, om, at skibet skal være i udenrigsfart, fortolket således, at skibet overvejende skal være i fart enten mellem havne uden for det danske momsområde eller mellem en havn, som er beliggende i det danske momsområde, og havne, som er beliggende uden for dette område. Ved overvejende forstås, at mere end 50 pct. af sejladsen skal foregå på denne måde.[23]

Betingelsen er således knyttet til en beregning eller vurdering af sejladsen, hvilket giver anledning til betydelig uklarhed, som hverken ses besvaret i loven, lovkommentarerne, forarbejderne, den Juridiske Vejledning 2022-1 eller i administrativ praksis.

Ingen af de nævnte kilder forholder sig til, hvilket kriterie som skal benyttes for at foretage beregningen af «mere end 50 pct.». Den af skattemyndighederne fastlagte fortolkning er stiltiende omkring udgangspunktet og sluttidspunktet for beregningen.

For eksempel kunne man benytte et afstandskriterie (tilbagelagte sømil) eller et tidskriterie (hyredage). Hvis et tidskriterie benyttes, synes det oplagt at spørge, om sejladsen skal beregnes fra tidspunktet for skibets konstruktion, fra tidspunktet for overgangen af ejendomsretten til skibet (evt. til dets nuværende ejer) eller fra tidspunktet for leveringen af skibet under den omhandlede fragtafale.

I givet fald kunne der være tale om perioden fra bortfragtningen af skibet og frem til tidspunktet for det omhandlede udstyrs salg hhv. levering til skibsrederen, indtil udstyrets montering på skibet, såfremt der er tale om monterbart udstyr, eller muligvis helt frem til udløb af den omhandlede fragtafale.

18. Cfr. Momslovskommentaren, p. 810.

19. Jf. Momslovskommentaren, p. 799.

20. Momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, Karnov note 218, 4. afs.

21. Cfr. Momslovskommentaren, p. 810.

22. Den upræcise oversættelse stammer muligvis fra den danske version af Rdir. 2006/112/EF af 28. nov. 2006 (momssystemdirektiv) art. 148, litra c), f), og bilag X, Del B, nr. 12.

23. Jf. JV 2022-1 Den Juridiske Vejledning D.A.10.1.3.2 («Hvornår er et skib i udenrigsfart») og SKM2008.554.SKAT.

Såfremt udenrigsfarten skal beregnes fra tidspunktet for leveringen af skibet under en fragtaftale, synes det rimeligt at spørge, om et afstandskriterie kan benyttes for tonnage, som er hyret i henhold til et rejsecerteparti, og om en tidsmæssig beregning kan benyttes for tonnage, som er beskæftiget under et tidscerteparti. Det er endvidere usikkert, om man, i givet fald, har mulighed for at medregne endnu ikke afviklede, men allerede af-talte og muligvis aktiverede optioner om forlængelse af hyreperioden.

Det forekommer også oplagt at spørge, om der i beregningen kan medtages perioder, som strækker sig ud over det omhandlede udstyrs faktiske, forventede eller garanterede holdbarhedsperiode. Endvidere er det uklart, om skibet over en vis periode kan overskride eller falde under 50 pct.-grænsen og derved – med tilbagevirkende kraft – optjene eller fortabe retten til afgiftsfritagelse for allerede leveret udstyr.

Det forekommer meget besnærende at lade vurderingen af udenrigsfart i momslovens forstand tage udgangspunkt i omsætningstal, hvor der lægges vægt på, i hvilken grad det omhandlede fartøj har indtjent fragt, hyre, passagerbetalinger, fangstprovenu henholdsvis bjærgeløn i udenrigsfart i løbet af de(t) omhandlede regnskabsår.^[24]

Et omsætningsfunderet udgangspunkt forudsætter dog stadig, at udenrigsfart i sig selv defineres. Behovet for periodiseringen, hvilket alene skyldes den aktuelle myndighedsdefinerede fortolkning af et krav, som kun findes i momsloven, kan heller ikke anses for uproblematisk. Til sammenligning lægges der i momssystemdirektivets art. 148, litra a), alene vægt på, om der er tale om et skib, som anvendes til sejlads i rum sø, hvilket kan læses som et egnedhedskriterie.

Der savnes endvidere svar på spørgsmål om, hvilken undersøgelsespligt der hviler på udstyrsleverandøren, som i forbindelse med salg af udstyr er nødsaget til at indrette sig efter informationerne om skibets fartshistorik, som kun kan indhentes fra skibsrederen (køber).

I situationer, hvor tidsbefragteren bestiller udstyr af betydning for skibets aktuelle beskæftigelse, hvilket er et sandsynligt scenarie under momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, og navnlig såfremt beregningen af skibsfarten også måtte omfatte tiden for leveringen af skibet under det aktuelle fragttarrangement, kan indsamling af data om fartshistorikken volde såvel udstyrsleverandøren som tidsbefragteren og reparationsværftet unødigt besvær.

24. Se SKM2005.469, hvor Vestre Landsret efter en samlet bedømmelse af omsætning, sædekilometer, antal passagerkilometer, antal betalende passagerer og antal afgang, konkluderede, at et luftfartsselskab ikke kunne betragtes som et udenrigsfartsselskab i halvdelen af de omhandlede regnskabsår.

Vurderingen er diffus, og uden vejledning er det reelt umuligt for erhvervslivet at indrette sig efter den aktuelle fortolkning af betingelsen om, at skibet skal være i udenrigsfart.

5. Konklusion

Momssystemdirektivets art. 148, litra c), om de udstyrsrelaterede transaktioner i den maritime industri kan ikke blot betegnes som sprogligt mere omfattende end momslovens bestemmelser. Afgiftsfritagelsen i direktivet er indskrænket på tre områder i forbindelse med implementeringen af direktivbestemmelsen ved momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8.

De danske indskrænkninger hviler på to reguleringsmæssige sondringer, som dels har at gøre med kategorisering af det maritime udstyr, dels med afgrænsningen af skibene, som de respektive udstyrstyper skal kunne henføres til. Formålet med disse sondringer, som hverken kan anses som begrundet i praktiske eller juridiske forhold, er ganske uklart. Sondringerne synes alene at have resulteret i en unødvendigt kompliceret dansk retstilstand.

Afgiftsfritagelsen for udstyrsrelaterede transaktioner i form af udlejning, reparation og vedligeholdelse gælder ifølge momssystemdirektivets art. 148, litra c), både for det indbyggede og det driftsmæssige udstyr. Disse afgiftsfritagelser er medtaget i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, mens transaktionerne er holdt uden for momslovens § 34, stk. 1, nr. 8.

Denne begrænsede implementering har hverken hjemmel i momssystemdirektivets art. 150, stk. 2, eller i art. 394, hvilket er problematisk, men det må antages, at private her vil kunne støtte direkte ret på momssystemdirektivets art. 148, litra c).

I kommentarer til momslovens § 34, stk. 1, nr. 7 og nr. 8, henvises der, til støtte for de danske indskrænkninger, såvel til art. 150, stk. 2, som art. 394. Anvendeligheden af momslovens art. 150, stk. 2, over for art. 148, litra c), må dog anses som særdeles perifer. Alene spørgsmålet om afgrænsning af skibene, som udstyret skal kunne henføres til, berøres indirekte af bestemmelsen.

Den anderledes afgrænsning i momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, af skibene, som udstyret skal kunne henføres til (»skibe i udenrigsfart«), kan trods udsagn om det modsatte i den Juridiske Vejledning 2022-1 ikke siges at have hjemmel i momssystemdirektivets art. 394, da Danmark ikke har anmeldt dette forhold. Brugen af dette kriterie i momsloven har dog hjemmel i momssystemdirektivets art. 150, stk. 2.

Den aktuelle og i høj grad myndighedsdefinerede fortolkning af betingelsen i momslovens § 34, stk. 1, nr. 8, om, at skibet overvejende skal være beskæftiget i uden-

Af Pernille

Den 28. april
Fælle og han
ved at overtr
af forvaltning

Kabinetstyre
husket for sir
kørte kongen
forvaltningen
narkiet Dann
intermezzo i
gere var muli
kun var uegn
en alvorlig p

Det såkaldt
den fra andre
netsordrer ge
der adskilte si
i 250-året fo
imidlertid en

1. A. Linvald,
Aa. Sachs
1921, s. 33;
valtning 17
storie bd. I.
2. A. Andiser
s. 117-28,
2007, s. 12

rigsfart, giver anledning til en række praktiske og ubesvarede spørgsmål, hvilket reelt gør det umuligt for aktørerne i den maritime industri at indrette sig i overensstemmelse med kriteriet. Dette er uheldigt og muligvis omsætningshæmmende.

Kravet i momslovens § 34, stk. 1, nr. 7, om, at det faste udstyr skal kunne henføres til et skib på minimum 5 ton, stammer fra den version af momsloven, som var gældende pr. 1. januar 1977. Danmark har anmeldt dette

forhold iht. momssystemdirektivets art. 394, således at betingelsen fortsat kan indgå i dansk ret.

Betingelsen blev imidlertid alene skrevet ind i den del af den i momsloven skabte sondring, som regulerer transaktionerne med fast udstyr. Betingelsen er behændig, og man ville have undgået alle de her behandlede problemstillinger, hvis man alene, men konsekvent havde inkorporeret denne enkle tilføjelse i forbindelse med implementeringen af momssystemdirektivets art. 148, litra c).

ANDRE ARTIKLER

250-året for Struenseestyrets fald – om loyale embedsmænd fanget mellem stats- og forvaltningsret

Af Pernille Ulla Knudsen, ph.d., studiektor Københavns Universitet

Den 28. april 1772 blev Christian 7.'s tidligere kabinetsminister Johann F. Struensee (1737-72) henrettet på Østre Fælle og hans lig parteret og sat på støjle og hjul. Han havde ifølge dommen gjort sig skyldig i majestætsfornærmelse ved at overtræde §§ 7 og 26 i Kongeloven, den enevældige forfatning. I denne artikel præsenteres nye arkivstudier af forvaltningens sagsgange, der kan kaste lys over Danske Kancellis rolle under Struenseestyret.

Kabinetstyret fra efteråret 1770 til 17. januar 1772 er husket for sin reformaktivitet. I en kort hektisk periode kørte kongens livlæge Struensee Gehejmekonseilet og forvaltningen ud på et sidespor og styrede dobbeltmonarkiet Danmark-Norge diktatorisk.[1] Et usædvanligt intermezzo i den danske enevælde, hvor det ikke længere var muligt at skjule, at den enevældige regent ikke kun var uegnet til at regere, men at han også udgjorde en alvorlig politisk belastning.

Det såkaldte Kabinetstyre har fjernet opmærksomheden fra andre aktører. Det var Struensee, der med kabinetsordrer gennemførte en strøm af reformregulering, der adskilte sig fra den normale regeringsførelse.[2] Her i 250-året for Struensees blodige endeligt glemmer vi imidlertid en stund intrigerne ved hoffet og gør central-

forvaltningens arkivalier i Danske Kancelli til centrum i fortællingen. Vi taler her om den del af centraladministrationens arbejde, der i dag i Finansministeriets Kodex over de syv centrale pligter for embedsmænd i centraladministrationen fra 2015 bliver omtalt som embedsværkets rådgivning og bistand til en siddende minister.[3] Denne del af centraladministrationens virke er i dag kun tilgængelig gennem offentlighedsloven, der med ændringen i 2013 reelt har lukket for offentlig indsigt i interne dokumenter og dermed også for indsigt i ministeriernes interne arbejdsgange.[4] Sammenlignet med vores indsigt i embedsværkets rolle i regeringsførelsen i dag, er det måske slet ikke så underligt, at embedsværket kan synes overset, når Kabinetstyrets historie skal fortælles. Forskellen her er imidlertid, at vi har fuld adgang til arkivalierne fra enevælden.[5]

1. A. Linvald, Struensee og den danske Centraladministration i Aa. Sachs (red.): Den danske Centraladministration, Kbh. 1921, s. 333, og O. Feldbæk, Vækst og reformer – dansk forvaltning 1720-1814 i D. Tamm (red.): Dansk Forvaltningshistorie bd. I, DJOF 2000, s. 277.

2. A. Amdisen, Til nytte og fornøjelse, Akademisk Forlag 2002, s. 117-28, og M. Bregnsbo, Carollue Mathilde, Aschehoug 2007, s. 121-37.

3. Kodex VII, Finansministeriet 2015, s. 8.

4. Lov nr. 606 af 12. juni 2013 om offentlighed i forvaltningen, §§ 23-24.

5. Denne artikel bygger på en undersøgelse af de centrale arkivserier i Danske Kancelli i perioden 1766-1773, hvor det i særlig grad er de ugentlige rotuliprotokoller, der indeholder de skriftlige foretælgelsessager til kongelig resolution, der udgør

18. september 2025

J.nr. 2025-3159

Til Skatteministeriet

Sendt til skm@skm.dk og lovgivningoekonomi@skm.dk med kopi til acb@skm.dk

**Høringssvar fra Danske Tech Startups (DTS) til forslag til lov om
ændring af ligningsloven (medarbejderaktier)**

Først og fremmest vil vi fra Danske Tech Startups gerne takke regeringen for at tage initiativ til at gøre adgangen til medarbejderaktier (warrants) i Danmark bedre. Det er helt afgørende for Danmarks fremtidige innovation, vækst og velfærd.

Forudsætningen for innovation er adgang til de rette medarbejdere. Startups konkurrerer ofte med store etablerede og internationale virksomheder, der har kapital og lønrammer, som startups ikke kan matche. Medarbejderaktier giver mulighed for at tilbyde en attraktiv kompensation.

Medarbejderaktier sikrer også, at alle medarbejdere i virksomheden - uanset niveau - kan få del i virksomhedens eventuelle succes. Det er ikke alene en retfærdig deling af værdiskabelsen, men det bidrager også positivt til kulturen at vide, at alle kan få glæde og gavn af virksomhedens succes.

Når der er mulighed for ordentlige forhold for medarbejderaktier, bliver det også lettere for virksomheder at få adgang til kapital. Fordi investorer ser positivt på warrant-programmer, da de sikrer langsigtet motivation blandt medarbejderne.

Det giver også flere iværksættere på sigt. Når medarbejdere får ejererfaring, bliver de selv mere tilbøjelige til at starte virksomheder senere. Opnår de en økonomisk gevinst via medarbejderaktier, kan de bruges til at starte en ny virksomhed.

Lovudkast med flere forbedringer

Med lovudkastet kan vi se frem til, at medarbejderaktier for yngre virksomheder bliver langt mere attraktive i Danmark. Det er et betydeligt og vigtigt skridt i retning af at gøre det nemmere at starte og skalere innovationsvirksomheder i Danmark. Det fortjener anerkendelse. Det har været en meget vigtig dagsorden for os i DTS, fordi det er så afgørende for Danmarks innovationsevne. Vi vil meget gerne takke for den lydhørhed, vi er blevet mødt med. For med den nye lov, der indebærer en ændring af den såkaldte 7P-ordning, vil virksomheder, der kan bruge ordningen, blive udvidet markant. Samtidig skal startups ikke længere værdiansættes, når de laver nye warrantprogrammer. Alt i alt en mærkbar lettelse.

Bemærkninger til lovudkastet

Der er en række elementer, vi fra DTS mener, med fordel kan justeres, så en revideret lov får den bedst mulige effekt:

1. Udvid ordningen til at gælde bestyrelsesmedlemmer og eksterne rådgivere

I dag kan 7P-ordningen kun anvendes, når vederlaget ydes som led i et ansættelsesforhold. Bestyrelsesmedlemmer og eksterne rådgivere (business angels) er undtaget og henvist til §28. Det gør det svært for yngre innovationsvirksomheder at tiltrække de erfarne kompetencer, der er afgørende for forretningsudviklingen. Ved at indskrive bestyrelsesmedlemmer og eksterne rådgivere som en del af ordningen, vil det give et meget tiltrængt kompetenceløft for danske innovationsvirksomheder. Denne mulighed gælder flere andre steder fx i Sverige. Tilføjelsen kan indhegnes ved at tydeliggøre, at det kun gælder som et egentlig arbejdsvederlag og ikke en passiv investering.

2. Giv mulighed for at ændre eksisterende programmer for medarbejderaktier

En del virksomheder har fravalgt 7P eller helt misset den grundet de eksisterende vilkår. Der er åbnet op for, at en aftale efterfølgende kan ændres til 7P, men den præcise fortolkning i lovudkastet er uklar. I lovbemærkningerne kan man med fordel gøre det tydeligt, at parter kan ændre en igangværende aftale, så den bliver omfattet af 7P fremadrettet, hvis betingelserne ved tildelingen af medarbejderaktier var opfyldt. Ellers kan en konvertering betyde, at medarbejderne bliver beskattet ud fra selskabets anslåede værdi, hvilket vil indebære en skatteregning uden at medarbejderen har fået penge i lommen, hvilket vi har set mange uheldige eksempler på.

3. Alders- og størrelseskrav modvirker innovation

Lovudkastet foreslår at forhøje grænserne for virksomhedernes alder til 10 år, for størrelse til 150 ansatte, samt en nettoomsætning eller balance på 200 mio. kr. Det er rigtig godt, at grænserne ændres. De nye krav begrænser dog fortsat en række virksomheder i at indgå i ordningen, hvilket hæmmer dansk innovation. Kravene betyder nemlig, at mindre startups, der ikke opfylder alderskravet, får sværere ved at udvikle sig, da de ikke kan få adgang til den nye ordning. Det samme gælder virksomheder, der arbejder med avancerede teknologiske løsninger, der kan tage lang tid at udvikle, som fx AI og deep tech. Vi har svært ved at se, hvorfor startups, der bruger lang tid på produktudvikling, eller virksomheder, der vokser meget hurtigt, skal sorteres fra. Vi har allerede mødt eksempler på danske tech-vækstvirksomheder, der ikke opfylder de foreslåede krav, selvom behovet er stort. Vi foreslår derfor at fjerne kravene - eller alternativt at flytte grænserne yderligere for at sikre, at så mange virksomheder som muligt kan blive inkluderet. Vi ser også, at man med fordel kan lade størrelsesgrænsen tage udgangspunkt i de eksisterende regnskabsklasser, så det bliver nemt for en virksomhed at se, om de er omfattet.

4. Mulighed for overdragelse til holdingselskab

Efter gældende regler kan medarbejderaktier ikke overdrages. Derfor er det ikke muligt under 7P-ordningen for eget holdingselskab at eje medarbejderaktier. Dermed

kan medarbejderne ikke bruge et eventuelt provenu til at reinvestere. Det gælder både i andre startups eller i en virksomhed, som man selv ønsker at starte. Det hæmmer hele økosystemet. Erfaringer fra det nordiske startup-miljø viser, at evnen til at reinvestere er helt afgørende. [Fire ud af ti](#) venturekapitalinvesteringer i 2024 gik til virksomheder med mindst én repeat founder. Det understreger, at når der skal tiltrækkes kapital, er tidligere erfaring og mulighed for at geninvestere vigtige kriterier for investorer. Lovudkastet kunne tage højde for det og tillade, at modtagerens holdingselskab kan stå som ejer. Eventuelt med krav om, at den fysiske person fortsat er ultimativ ejer, så der ikke opstår tvivl.

Fortsat §28 udfordringer

I forlængelse af ovenstående bemærkninger, er det væsentligt at gøre opmærksom på, at der fortsat er flere helt almindelige lønmodtagere, der er kommet i alvorlig og uretfærdig økonomisk klemme under ligningsloven §28. Mennesker, der er blevet opkrævet skat af en gevinst, der ikke eksisterer. Vi så meget gerne, at man fik rettet op på denne fejl for de personer med tilbagevirkende kraft. Vi har forståelse for, at der ikke er anvist finansiering hertil. Men når der er tale om så klar en urimelighed og utilsigtet konsekvens, bør der handles.

Ved at rette op på §28 kan både virksomheder og enkeltpersoner komme videre med det, som det hele handler om: at skabe fremtidens virksomheder. Danmark kan kun lykkes, hvis vi hjælper dem, der bygger det, vi har brug for i morgen. For stærke, innovative startups er med til at sikre Danmarks fremtidige vækst og velfærd og til at kunne forsvare vores demokratiske værdier.

Med venlig hilsen,

Esben Gadsbøll

Formand, Danske Tech Startups (DTS)

esben@techstartup.dk

Om Danske Tech Startups

[Danske Tech Startups \(DTS\)](#) er en uafhængig interesseorganisation, der arbejder for at forbedre vilkårene for danske tech-startups gennem interessevaretagelse, netværk, events og vidensdeling. DTS blev stiftet i 2020 af mere end 50 erfarne tech-iværksættere. I dag repræsenterer vi over 100 medlemsvirksomheder i det danske startup-økosystem.



Den Danske Sommerskole

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
Danmark

København, den 22. september 2025

**Høringssvar fra Den Danske Sommerskole - Skattestyrelsens Journalnummer
2025 - 3159 - ændring af momsloven**

Den Selvejende Institution Den Danske Sommerskole ("Sommerskolen"), CVR 64300318 afgiver med dette brev høringssvar og vil gerne kvittere for det fremsatte forslag om ændring af momsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 209 af 27. februar 2024, som ændret bl.a. ved lov nr. 332 af 9. april 2024, § 1 i lov nr. 1693 af 30. december 2024 og senest ved § 16 i lov nr. 1703 af 30. december 2024 – Skattestyrelsens j. nr. 2025 - 3159.

Forslaget har vores fulde opbakning. Det vil være medvirkende til at sikre, at udlandsdanskere og deres børn fortsat kan få undervisning i det danske sprog, danske værdier og dansk kultur som momsfrataget aktivitet.

Sommerskolen er yderst positiv over at læse lovforslaget, der fremadrettet fortsætter den faste praksis med, at børn af danskere i udlandet og i øvrigt de, som er inden for Sommerskolens målgruppe med de udbudte aktiviteter, er fritaget for betaling af moms.

Som en erhvervsdrivende fond er Sommerskolens aktiviteter ikke aktiviteter, der virker med økonomisk gevinst for øje. Sommerskolen har kontinuerligt øje på at sikre, at evt. overskud ved dets aktiviteter, bliver anvendt til uddeling af legater til børn og familier, som i mangel af legat ikke ville have økonomisk mulighed for at deltage eller som Sommerskolen i øvrigt vurderer, er egnede modtagere af legatet.

Sommerskolen har været bekymret for, at de varslede ændringer af momsloven, der primært er en følge af domme fra EU-Domstolen, væsentligt ville fordyre dels

deltagelse og administration generelt. Det ville formentlig få mange til at fravælge deltagelse på Sommerskolen, hvis der blev pålagt moms.

Lovforslaget vil i sin nuværende udformning være med til at sikre, at Sommerskolen fortsat er undtaget momspligten. Vi anser dette som en anerkendelse af vores formål og aktiviteter, men også som en udmøntning af Folketingets fokus på at sikre, at det skal være forbundet med så få gener som muligt at være dansker bosiddende i udlandet.

Vi er meget tilfredse med ændringsforslaget, hvorefter formuleringen i § 13, stk. 1, nr. 3 foreslås ændret fra "Skoleundervisning« til »Uddannelse af børn og unge under 30 år, skoleundervisning".

Forslaget er med til at sikre Sommerskolens fortsatte eksistens, og at børn af danskere i udlandet og deres familier får mulighed for på en nem, sikker og lettilgængelig måde at stifte og bevare kendskab til dansk skolekultur. I 2025 deltog over 500 danske børn og unge fra hele verden i Den Danske Sommerskole.

Vi vurderer, at ændringsforslaget udgør et vigtigt og nødvendigt skridt, der vil skabe klarhed og forudsigelighed for institutioner som vores, og som kan understøtte en fortsat indsats for at styrke dansk sprog, kultur og tilhørsforhold blandt unge danskere i udlandet og deres familier.

På den måde kan vi fortsat på et tilgængeligt økonomisk grundlag bidrage til at styrke danske familier og deres børns tilknytning til Danmark.

Vi takker for den betydning, Skatteministeriet med lovforslaget viser for området, og for muligheden for at afgive høringssvar.

Med venlige hilsener



Michael Møller Nielsen
Formand for bestyrelsen



Michael Bach Petersen
Direktør

Til: Lovgivning og Økonomi (lovgivningogoeкономи@skm.dk), Sine Plesner-Hansen (SPL@skm.dk)
Fra: Daniel Honoré Jensen (daniel.honore.jensen@dgi.dk)
Titel: Sv: Høring over udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder m.v.)
Sendt: 19-09-2025 11:38

Du får ikke ofte mails fra daniel.honore.jensen@dgi.dk. [Få mere at vide om, hvorfor dette er vigtigt](#)

[ADVARSEL – EKSTERN MAIL]: Denne e-mail er sendt fra en ekstern afsender. Vær opmærksom på, at den kan indeholde links eller vedhæftede filer, som ikke er sikre.

Til Skatteministeriet

Tak for fremsendte høringsbrev. DGI har ingen kommentarer til lovforslaget.

Med venlig hilsen

Daniel Honoré Jensen
Politisk chefkonsulent



DGI Kommunikation & Politik | Vesterbrogade 6D, 2 sal | 1620 København V | Mobiltelefon 40 47 28 18
dhj@dgi.dk | www.dgi.dk
Privatlivspolitik i DGI

Fra: Sine Plesner-Hansen <SPL@skm.dk>

Sendt: 25. august 2025 15:13

Til: postkasse@advokatsamfundet.dk; ae@ae.dk; kontakt@biobraendselsforeningen.dk; bl@bl.dk; Retssikkerhed <Retssikkerhed@Skatteforvaltningen.dk>; aktiveejere@aktiveejere.dk; info@businessdanmark.dk; cosea@co-sea.dk; info@cepos.dk; mail@dkfisk.dk; dif@dif.dk; dlf@dlf.org; dmu@dmusport.dk; danmarks@skibskredit.dk; dbf@bridge.dk; daf@shareholders.dk; da@da.dk; dasu@dasu.dk; ddi@deafsport.dk; zak@mail.dk; hoeringssager@danskerhverv.dk; kontakt@firmaidraet.dk; df@friskoler.dk; pk@danskgalop.dk; handicapdraet@dhif.dk; mail@danskeadvokater.dk; info@d-i-f.dk; dmf@dmf.dk; bondo@danskpokerforbund.dk; ds@sejlsport.dk; skoleidraet@skoleidraet.dk; dsvu@dsvu.net; i@information.dk; info@dtgu.dk; duf@duf.dk; lederne@danskeerhvervsskoler.dk; danskehavne@danskehavne.dk; info@danskemaritime.dk; psf@psf.nu; info@danishshipping.dk; info@danske-seniorer.dk; dshv@di.dk; dse@skoleelever.dk; dus@dus.dk; dkuni@dkuni.dk; dbu@dbu.dk; info DGI <info@dgi.dk>; hoering@di.dk; klarlovgivning@digst.dk; info@drivkraftdanmark.dk; dtu@dtu.dk; info@efterskoleforeningen.dk; letbyrder@erst.dk; fh@fho.dk; mail@finansdanmark.dk; fa@fanet.dk; info@flidhavne.dk; fdr@fdr.dk; Formand@fdr.dk; zarina@soefart-frem.dk; fp@forsikringogpension.dk; psf@psf.nu; info@netvaerksportalen.dk; fsl@fsl.dk; fr@friluftsradet.dk; fsr@fsr.dk; mel@fsr.dk; tso@fsr.dk; iu@iu.dk; info@greenpowerdenmark.dk; itu@itu.dk; info@justitia-int.org; info@kfumspejderne.dk; kontakt@kraka.org; info@lf.dk; Skatteankestyrelsen <sanst@sanst.dk>; mail@ledernesofart.dk; sekretariatet@lopi.dk; per@danskmaskinhandel.dk; mb-miljoepuljen@live.dk; psf@psf.nu; sb@dkuni.dk; info@smedanmark.dk; Skatteankestyrelsen <sanst@sanst.dk>; skolelederne@skolelederne.org; SMV@SMVdanmark.dk; Jesper Kiholm Andersen <Jesper.Kiholm@SKTST.DK>; uds@uds.dk; kontoret@sdu.dk; sfs@dma.dk; post@teamdanmark.dk; tinglysningsret@domstol.dk; uudk@uudanmark.dk; aeldresagen@aeldresagen.dk; mail@danskeboligadvokater.dk
Emne: Høring over udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder m.v.)

Til høringsparterne

Der vedlægges udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, suspension og indfasning af CO₂-afgift for fiskeri, ændring af reglerne om momsfritagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år m.v.).

Vedlagt er også resumé, høringsbrev og høringsliste.

Skatteministeriet skal anmode om eventuelle bemærkninger til lovforslaget senest **mandag den 22. september 2025**.

Høringssvar bedes sendt til lovgivningoekonomi@skm.dk og SPL@skm.dk med angivelse af j.nr. 2025 – 3159.

Med venlig hilsen

Sine Plesner-Hansen

Specialkonsulent

Moms- og Afgiftsjura

Tel. +45 72 37 50 49

Mail SPL@skm.dk



Skatteministeriet

Skatteministeriet/Ministry of Taxation

Nicolai Eigtveds Gade 28

DK 1402 - København K

Mail skm@skm.dk

Web www.skm.dk

Sådan behandler vi [persondata](#)

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

lovgivningoekonomi@skm.dk
SPL@skm.dk

Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, suspension og indfasning af CO2-afgift for fiskeri, ændring af reglerne om momsfrigtagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år mv.

Skatteministeriet har 25. august 2025 (j.nr. 2025 – 3159) udbedt sig Dansk Industris bemærkninger til et udkast til lovforslag om udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, suspension og indfasning af CO2-afgift for fiskeri, ændring af reglerne om momsfrigtagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år mv.

I den anledning bemærkes:

Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder

DI kvitterer for de foreslåede forbedringer af nye, mindre noterede virksomheders mulighed for at kunne tilbyde medarbejderaktier under ligningslovens § 7 P som led i et ansættelsesforhold. Særligt kvitterer DI for den foreslåede "grundlønsmodel", som efter forslaget skal erstatte den hidtidige 50 pct. grænse. For de omfattede virksomheder ligger fordelene ved grundlønsmodellen navnlig i, at det ikke længere vil være nødvendigt at værdiansætte aktierne (og dermed virksomheden), hver gang en medarbejder tildeles medarbejderaktier eller udnytter sine optioner.

I forlængelse heraf vil DI også kvittere for den foreslåede udvidelse af kredsen af virksomheder, der får adgang til "grundlønsmodellen" (sammenlignet med kredsen af virksomheder, der i dag har adgang til 50 pct.-ordningen). Dog har DI følgende kommentarer til de foreslåede nye grænser:

- I lovudkastet foreslås det, at **aldersgrænsen** for virksomhederne løftes fra de eksisterende maksimalt 5 år til fremover at være maksimalt ti år. DI ser meget gerne, at aldersgrænsen løftes yderligere og allerhelst fjernes, således at mindre, noterede virksomheder – uanset alder – har adgang til "grundlønsmodellen". De omtalte udfordringer med at værdiansætte en mindre, noteret virksomhed bliver ikke mindre af, at virksomheden er over 10 år gammel. DI kan ikke se, at der skulle være EU-retslige problemer ved, at adgangen til ordningen fremover ikke længere afhænger af virksomhedens alder (men alene af virksomhedens størrelse).

- I lovudkastet foreslås det, at **størrelseskravet** løftes fra maksimalt 50 ansatte og en omsætning/balance på maksimalt 15 mio. kr. til maksimalt 150 ansatte og maksimal omsætning/balance på 200 mio. kr. Selvom der er tale om en væsentlig lempelse af størrelseskravet, skal DI opfordre til, at kravet lempes yderligere, således at det fremover følger afgrænsningen for regnskabsklasse C (mellem). Til virksomheder i regnskabsklasse C (mellem) henregnes således virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af de følgende tre kriterier: a) en balancesum på 195 mio. kr., b) en nettoomsætning på 391 mio. kr., og c) 250 ansatte. Ved at anvende en størrelsesgrænse, som virksomhederne i forvejen skal forholde sig til, vil det være administrativt lettere for virksomhederne at sikre regelefterlevelse (og lettere for myndighederne at kontrollere det).

I forhold til ovenstående forslag til justeringer af lovudkastet skal det dels fremhæves, at aftaleteksten (*Aftale om Iværksætterpakken*, juni 2014) ikke dikterer en specifik udvidelse af adgangen (blot at det er aftalt at udvide ordningen til at omfatte flere virksomheder); dels at der med nærværende lovudkast alene prioriteres et råderum på 35 mio. kr. til dette formål – mens der i aftalen var afsat 50 mio. kr. Det bør således være i tråd med aftaleteksten at imødekomme ovenstående justeringer, såfremt forbedringerne kan holdes inden for det afsatte råderum på 50 mio. kr.

I den forbindelse vil DI desuden henlede regeringens opmærksomhed på, at det i aftale om en Iværksætteraftale endvidere blev aftalt at afsøge muligheden for, at unoterede virksomheder, der er afskåret fra at kunne anvende grundlønsmodellen, får retskrav på at kunne anvende en **skematisk værdiansættelse** af medarbejderaktier tildelt under ligningslovens § 7 P (således at de nemt kan afgøre hvor stor en andel af aktierne, der opfylder kravet om at udgøre maksimalt 10 pct. hhv. 20 pct. af medarbejderens ordinære årsløn). Denne lovede forbedring er fraværende i nærværende lovudkast. Siden indgåelse af aftalen har familieejede virksomheder fået adgang til at anvende en skematisk værdiansættelsesmodel i forbindelse med generationsskifter, og DI skal opfordre til, at alle unoterede virksomheder får retskrav på at anvende den samme model i forbindelse med værdiansættelsen af medarbejderaktier tildelt under ligningslovens § 7 P.

DI skal dog også benytte lejligheden til at opfordre aftalepartierne til at justere reglerne, således at også **bestyrelsesmedlemmer** får adgang til at modtage en del af deres bestyrelseshonorar som aktier under ligningslovens § 7 P. Dette er tilfældet i f.eks. Sverige og vil særligt for mindre, unoterede virksomheder være en meget kærkommen forbedring af mulighederne for at kunne tiltrække kompetente bestyrelsesmedlemmer, særligt i konkurrence med større, veletablerede virksomheder.

DI skal desuden opfordre til, at der i forbindelse med implementeringen af nærværende lovforslag samtidig etableres en **enklere adgang for virksomhederne til at indberette anvendelsen af medarbejderaktier under Ligningslovens § 7 P**. I dag er virksomhederne henvist til at foretage indberetningen i samme system, som bankerne anvender til indberetning af aktier i depoter. Det foregår i et skema med 61 felter, hvoraf ikke alle skal udfyldes; og med en vejledning på 14 sider,

som synes stilet til programmører, og som mange mindre virksomheder derfor finder reelt umulig at forstå. De komplicerede indberetningsregler er yderligere beskrevet i DI's katalog med forslag til forenklinger af skattesystemet, som kan downloades her: [60+ skridt mod et simplere skattesystem - Dansk Industri](#). DI er ikke i tvivl om, at de komplicerede indberetningsregler i dag er en reel hindring for medarbejderaktiers udbredelse – samt i øvrigt en forklaring på, hvorfor brugen af medarbejderaktier er særlig udbredt i den finansielle sektor, hvor flere er mere fortrolige med det anvendte indberetningsformat.

DI vil også opfordre til, at der gives mulighed for, at virksomhed og medarbejder kan enes om, at uudnyttede aktieoptioner og warrants, der ikke er tildelt under ligningslovens § 7 P, kan "konverteres" til 7 P-optioner/warrants uden skattemæssig konsekvens ved konverteringen. Virksomhed og medarbejder bør ved denne lejlighed kunne aftale en "konverteringskurs", der tager højde for den ændrede skattemæssige behandling af de to typer aktiegevinster (den ene beskattes som lønindkomst med fradrag for virksomhedens omkostninger; den anden som aktieindkomst uden fradrag for virksomhedens omkostninger). Alle vil have interesse i, at flest mulig medarbejderaktier bliver beskattet i henhold til ligningslovens § 7 P sammenholdt med ligningslovens § 28.

Endelig skal DI opfordre til, at der foretages en mindre justering i reglerne, der vedrører beskatning af aktier, der modtages (eller købes til favørpris) som led i et ansættelsesforhold, men som ikke falder ind under ligningslovens § 7 P (f.eks. aktier der falder under ligningslovens § 28). For at undgå den uheldige situation (som beskrevet i medierne), at lønindkomstbeskatningen af aktierne ved tildelingen (eller udnyttelsen, hvis der er tale om optioner) risikerer at overstige aktiernes værdi, så rådes medarbejdere typisk til straks at sælge aktier i et omfang, der i hvert fald sikrer, at de kan honorere skatten af de tildelte aktier (typisk ca. 56 pct. af det samlede favørelement).

Hvis medarbejderen imidlertid allerede har de pågældende aktier i sin personlige portefølje, vil vedkommende opleve, at den skattepligtige gevinst ved dette salg beregnes ud fra medarbejderens gennemsnitlige anskaffelsespris. Dette er særdeles u hensigtsmæssigt, hvorfor DI skal opfordre til, at avancen på aktier, der er modtaget som led i et ansættelsesforhold, og som sælges umiddelbart efter, de er anskaffet, opgøres separat.

Momsfritagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år

I relation til forslaget om momsfritagelse for uddannelse af børn og unge under 30 år ønsker DI, at en virksomhed, der indkøber kurser til medarbejdere, hvor det er uklart, hvor mange af medarbejderne der er over henholdsvis under 30 år, kan vælge at indkøbe kurserne med moms inklusive ret til at afløfte momsen fremfor at skulle håndtere momsen på individuel basis for hver enkelt medarbejder.

Såfremt ovenstående giver anledning til spørgsmål, står jeg naturligvis til rådighed.

Med venlig hilsen

Jacob Bræstrup
Underdirektør

Fra: Michael Mücke Jensen

Sendt: 24. september 2025 15:00

Til: lovgivningoekonomi@skm.dk; 'spi@skm.dk' <spi@skm.dk>

Cc: Per Alm <pa@drivkraftdanmark.dk>

Emne: Forslag til Lov om ændring af ligningsloven mm - journalnummer 2025-3159

Til Skatteministeriet

Som aftalt sender vi vores høringssvar inden for fristen angivet på Høringsportalen.

Drivkraft Danmark skal indledningsvis takke for muligheden for at kommentere på det fremsatte lovforslag om ændring af ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love – Skatteministeriets journalnummer 2025 – 3159.

Vores kommentarer knytter sig til ændringen af Ligningslovens (§1 i lovforslaget) og ændringen af Kuldioxidafgiftsloven (§2 i lovforslaget). I har ikke kommentarer til de øvrige dele af lovforslaget.

Høringssvar til den påtænkte ændring af § 7 P i ligningsloven

Danmark skal være et attraktivt land for iværksættere og vækstvirksomheder. Rammevilkårene bør understøtte innovation og vækst – ikke skabe barrierer gennem snubletråde og bureaukrati.

Drivkraft Danmark støtter derfor forslaget om at udvide medarbejderaktieordningen, så flere iværksættervirksomheder omfattes. Adgangen til at tilbyde medarbejderaktier er afgørende for både at fastholde og tiltrække talenter i en global konkurrence. Det gælder ikke kun i opstartsfasen, men især i vækstfasen, hvor kampen om højt specialiserede medarbejdere er intens.

De nuværende tærskelværdier betyder imidlertid, at vækstvirksomheder alt for hurtigt falder ud af ordningen. Når en virksomhed overskrider grænserne, mister den muligheden for at tilbyde medarbejderaktier med skattefordel, samtidig med at de administrative byrder stiger markant.

Resultatet er, at virksomheder taber kampen om talenterne – netop i den fase, hvor behovet for specialiserede medarbejdere er størst.

Drivkraft Danmark foreslår derfor, at der i lovforslaget enten indskrives en aldersgrænse for virksomheden og at øvrige krav udgår, eller at de øvrige grænser ændres som følger:

- **At hæve grænsen for antal medarbejdere fra 150 til 250.** Vækstvirksomheder har ofte behov for mange forskellige kompetencer, hvilket hurtigt øger medarbejderantallet, uden at virksomheden reelt har passeret iværksætterstadiet.
- **At hæve grænsen for nettoomsætning/balancesum fra 200 mio. kr. til mindst 500 mio. kr.** En omsætning på 200 mio. kr. siger intet om virksomhedens udviklingsfase, men risikerer at bringe ellers unge vækstvirksomheder ud af ordningen og dermed underminere formålet.

Lovgivningen må ikke blive kontraproduktiv i forhold til sit hovedformål – at styrke iværksættervirksomheder og sikre, at de ikke hæmmes af unødvendige administrative byrder. Og det er der en risiko for, at loven kommer til at gøre, hvis ikke lovforslaget ændres.

Drivkraft Danmark understreger, at ligningslovens § 7 P alene udskyder beskatningstidspunktet. Staten lider dermed intet provenutab ved en udvidelse af ordningen; medarbejderen beskattes fortsat fuldt ud ved senere afståelse af medarbejderaktier.

Høringssvar til den påtænkte ændring af Kuldioxidafgiftsloven

Vi kan støtte den foreslåede suspension CO₂-afgiften for fiskeriet i perioden 2026-2028 samt at indfase afgiften fra 2029.

Giver vores kommentarer anledning til spørgsmål står vi til rådighed for en uddybning, i givet fad kan undertegnede kontaktes.

Med venlig hilsen

Michael Mücke Jensen

Teknik- og miljøchef

T: +45 3345 6514

M: +45 2042 2636

www.drivkraftdanmark.dk

Twitter LinkedIn Facebook Instagram YouTube

22. september 2025

J.nr. 2025 – 3159.

Til Skatteministeriet

lovgivning@oekonomi@skm.dk med kopi til: SPL@skm.dk

Høringssvar fra FBV – Foreningen af Børsnoterede Virksomheder om udmøntning af dele af Aftale om Iværksætterpakken

Indledende kommentarer

Først og fremmest vil vi i FBV – Foreningen af Børsnoterede Virksomheder – gerne takke for muligheden for at afgive høringssvar til udkastet til lovforslag, der udmønter dele af Iværksætterpakken.

Vores særlige interesse knytter sig til lovforslagets §1 med ændringer til ligningslovens §7 P.

Vi er glade for, at regeringen med Iværksætterpakken også har prioriteret en lempelse af reglerne for medarbejderaktieordninger. Vi mener, at forbedringerne både er ambitiøse og gør det væsentligt lettere for nyere og mindre virksomheder at tilbyde en sådan ordning.

Det er vores grundlæggende opfattelse, at lovforslagets §1 udgør et vigtigt skridt på vejen mod at hjælpe danske iværksættere med at tiltrække og fastholde talent, samtidig med at medarbejdere får mulighed for at blive medejere og dele i en potentiel gevinst.

Vi mener dog, at vi endnu ikke er helt i mål, hvis vi vil skabe et iværksætter- og investormiljø, der er konkurrencedygtigt – selv i forhold til vores nærmeste nabolande – og hvor medarbejdere undgår at ende i uheldige skattefælder. Det er en dialog, vi meget gerne fortsætter.

Ingen løsning på problemet med "skatten fra helvede" medarbejderaktionærer

Vi bemærker at ændringer til § 28 ikke er med i lovforslaget. Vi er bekymrede for, at mange selskaber – særligt udenlandske selskaber med danske medarbejdere – fortsat vil benytte ligningslovens § 28. Det skyldes både, at udenlandske selskaber ikke ønsker at lave særlige ordninger for danske medarbejdere, at selskaber ofte betragter medarbejdernes skatteforhold som selskabet uvedkommende, og at § 28 giver danske selskabet adgang til et attraktivt skattefradrag, som oftest kan opnås uden egentlige omkostninger for selskabet, i modsætning til reglerne i §7 P hvor der ikke er fradrag.

Vi vil derfor benytte lejligheden til igen at gøre ministeriet opmærksom på, at hverken iværksætteraf-talen eller det fremsatte lovforslag adresserer det væsentlige problem for medarbejdere, der har

modtaget lønbeskattede aktier eller tegningsretter, og som dermed risikerer – eller allerede er endt med – en millionstor skattegæld, uden at de reelt har haft eller kan realisere en gevinst.

Der er også behov for en løsning, som omfatter medarbejdere, der allerede har betalt skat af indtægter, de aldrig har tjent. Flere af disse sager har været omtalt i medierne, hvor medarbejdere står med skattegæld på op til 10 mio. kr., kombineret med store lønindeholdelser, der end ikke dækker de løbende renter. I flere tilfælde afventer medarbejderne nu gældssanering.

Det er efter vores vurdering utilstrækkeligt at antage, at der fremover ikke vil komme nye sager med uheldige medarbejdere, fordi virksomheder fremover som udgangspunkt vil anvende reglerne i ligningslovens § 7 P. Derfor opfordrer vi ministeriet til at se nærmere på nødvendige ændringer af ligningslovens § 28.

Problemet er vanskeligt at løse, fordi medarbejderenes beskatning efter § 28 udløses ved udnyttelse og skal ske i samme indkomstår, som virksomheden opnår skattefradrag for udstedelsen eller tildelingen af aktier. Dermed kan beskatningen ikke udskydes til det tidspunkt, hvor medarbejderen rent faktisk realiserer en gevinst – som kan 10 år senere ved et salg af aktier.

For medarbejdere uden indsigt i komplekse skatteregler, og som ikke har modtaget rådgivning fra deres arbejdsplads, er det afgørende, at der skabes sammenhæng mellem beskatning og likviditet. Derfor er det vores grundlæggende holdning, at:

”Ingen medarbejdere skal risikere at betale skat af penge, de ikke har tjent”

1. Behov for ændringer af ligningslovens § 28

Et muligt tiltag kunne være at give medarbejdere en egentlig ret til, at en tilbudt medarbejderaktieordning skal anvende reglerne i ligningslovens § 7 P, såfremt betingelserne herfor er opfyldt.

En anden løsningsmodel kunne være helt at fjerne selskabernes fradragsret ved udstedelse af nye, lønbeskattede aktier til medarbejdere. Baggrunden for dette er, at selskaberne oftest ikke har en direkte kontant omkostning ved at udstede nye aktier, men alligevel opnår et skattemæssigt fradrag i selskabsskatten – et fradrag, som heller ikke gives efter reglerne i ligningslovens § 7 P. Den reelle ”omkostning” er primært de øvrige aktionærers udvanding af deres ejerandele, hvilket i princippet er selskabet uvedkommende. Hvis selskabernes fradrag fjernes, vil der været provenue til at medarbejderaktieordninger generelt kan beskattes lavere og at beskatningen kan flyttes til salg af aktier, tilsvarende § 7 P. Der vil således ikke være behov for særordning efter § 7 P eller EU godkendelse pga. statsstøtte til udvalgte virksomheder. Med ministeriets forventning om øget brug af § 7 P, vil selskaber, som anvender denne model, heller ikke modtage et skattefradrag.

2. Problematisk værdiansættelse for unoterede selskaber

Frdragets størrelse ved udstedelse af medarbejderaktier afhænger af værdiansættelsen af virksomheden. For unoterede selskaber er værdiansættelsen ved kapitaludvidelser med nye investorer ikke den samme, som ved medarbejders salg af eksisterende aktier. I praksis vil medarbejdere (og andre sælgere af eksisterende aktier) ofte acceptere en rabat på 20–30 %. Når medarbejderen imidlertid

lønbeskattes af den højere værdi, som selskabet indberetter, forsvinder gevinsten, hvis aktierne ikke kan sælges – eller kun kan sælges med stor rabat. Dette er et problem for medarbejderne som skal bruge likviditet til at skatten. Dette giver samtidigt en stor risiko ved at modtage medarbejderaktier i unoterede selskaber og en realbeskatning, som kan være en del højere end lønbeskatning. Derfor frasiger nogle medarbejdere at udnytte deres optjente tegningsretter, når disse udløber efter f.eks. 7 år.

3. Skatten fra helvede på medarbejderaktier

Hvis der ikke sker ændringer af ligningslovens § 28, vurderer vi, at det er naivt at tro, at de velkendte problemer med de såkaldte ”skatter fra helvede” på medarbejderaktier løses alene med ændringerne til §7 P. Der vil utvivlsomt komme en øget anvendelse af §7 P, men samtidig vil § 28 fortsat blive brugt i stort omfang. Dermed vil der fortsat opstå situationer, hvor medarbejdere havner i yderst uheldige økonomiske situationer.

Der findes allerede talrige eksempler på medarbejdere, der har lidt store tab som følge af § 28. Berlingske har tidligere dokumenteret flere sager, og Dagbladet Børsen beskrev i foråret 2025 blandt andet en medarbejder, der nu skylder 10 mio. kr. til Skattestyrelsen – et beløb, der langt overstiger værdien af de aktier, han oprindeligt modtog.

4. Opsummering af problemstillinger ved ligningslovens § 28:

- Det primære problem er ikke den høje beskatningssats på op til 56 %, men beskatningstidspunktet ved udnyttelse af warrants/options, hvorefter medarbejderen får rigtige aktier.
- Der mangler symmetri mellem beskatning og fradrag. Mens gevinster beskattes med op til 56 %, er fradraget for eventuelle efterfølgende tab er kun 42 %.
- For børsnoterede virksomheder er der kildeartsbegrænsning, hvilket betyder, at medarbejdere ikke kan fradrage tab i lønindkomsten. Denne mulighed eksisterer alene for unoterede selskaber.

FBV foreslår derfor følgende ændringer til ligningslovens § 28:

1. Der skal være sammenhæng mellem medarbejderens beskatningstidspunkt og den faktiske likviditet. F.eks. ved at fjerne selskabernes fradrag ifm. udstedelse af medarbejderaktier
2. Der bør sikres symmetri mellem beskatning af gevinster og fradrag for tab på medarbejderaktier.
3. Der skal gives mulighed for at modregne aktietab i lønindkomst også for børsnoterede lønbeskattede medarbejderaktier. Dermed får medarbejdere i både unoterede og børsnoterede selskaber adgang til fradrag i lønindkomst ved realiserede tab. Dette kræver en ændring af kildeartsbegrænsningen.

FBVs forslag og kommentarer til det fremsatte lovforslag

Lovforslagets §1 – medarbejderaktieordningen

I Foreningen af Børsnoterede Virksomheder værdsætter vi, at regeringen har adresseret mange af de udfordringer, virksomheder hidtil har oplevet ved at tilbyde og administrere medarbejderaktieordninger efter ligningslovens §7 P.

Vi mener, at de foreslåede grænser – 10 års virksomhedsalder, 150 medarbejdere, 200 mio. kr. i omsætning/balance samt kravet om en minimumsløn – er gode og velafbalancerede løsninger. Det er kun ganske få virksomheder, der inden for 10 år når en størrelse på 150 medarbejdere eller en omsætning/balance på 200 mio. kr. Det kunne dog overvejes at udvide alderskriteriet til 15 eller 20 år.

Vi har imidlertid andre forslag, som vi anser for vigtigere, og vi vil derfor supplere med følgende kommentarer og anbefalinger:

1. Bestyrelsesmedlemmer skal kunne indgå medarbejderaktieordningen §7P

Problemstilling: Særligt i startups og vækstvirksomheder er der ofte ikke likviditet til at udbetale kontant honorar til bestyrelsesmedlemmer. I stedet aflønnes bestyrelsesmedlemmer typisk gennem tildeling af tegningsretter. Efter de nuværende regler kan dette imidlertid ikke ske efter ligningslovens §7 P.

Bestyrelsesmedlemmer i mindre virksomheder påtager sig en betydelig risiko, som er uløseligt forbundet med iværksætteri og opbygning af nye virksomheder. Det er langt fra sikkert, at de nogensinde modtager et kontant honorar, eller at virksomheden overlever. Statistik viser, at kun en begrænset andel af nye virksomheder eksisterer efter fem år.

Forslag: Bestyrelsesmedlemmer bør på lige fod med medarbejdere kunne modtage medarbejderaktier efter ligningslovens §7 P. Dette vil sikre en lempeligere og senere beskatning samt beskytte mod risikoen for at hænge på en stor skatteregning i situationer, hvor aktierne ikke kan sælges til dækning af skatten.

En tilsvarende ordning blev indført i Sverige i 2022 og er godkendt af EU. Vi kan ikke se saglige argumenter for, hvorfor dette ikke også bør indføres i Danmark som en del af nærværende lovforslag.

For bestyrelsesmedlemmer i nyere og mindre virksomheder (maks. 10 år, 150 ansatte og 200 mio. kr. i omsætning/balance) kan ordningen indføres uden krav om et minimum lønbeskattet honorar. For større virksomheder kan det kombineres med et krav om et minimum af lønbeskattet bestyrelseshonorar.

Provenumæssig effekt: Den forventede provenueffekt vurderes til at være begrænset. Dette skyldes dels, at antallet af bestyrelsesmedlemmer er væsentligt lavere end antallet af medarbejdere, der kan tilbydes aktieordninger, dels at beskatningen alene forskydes til et senere tidspunkt – typisk med en skattesats på 42 % frem for marginal lønbeskatning. Hertil kommer, at selskaber ved anvendelse af §7 P ikke opnår fradrag i selskabsskatten.

2. Mulighed for at ændre eksisterende medarbejderaktieordningen til de foreslåede § 7 P regler

Problemstilling: Der er formentlig tusindvis af medarbejdere i danske startups og scaleups, som i dag har medarbejderaktieordninger efter ligningslovens § 28, hvor tegningsretterne endnu ikke er udnyttet.

Efter de gældende regler er det ikke muligt at konvertere sådanne ordninger til en § 7 P-ordning, da dette skattemæssigt anses som en afståelse og dermed udløser beskatning.

Forslag: Vi foreslår, at det gøres muligt at overføre eksisterende § 28-ordninger til § 7 P, hvis betingelserne for § 7 P var opfyldt på tidspunktet for tildelingen af warrants. Denne overgang skal kunne ske uden skattemæssige konsekvenser for medarbejderne.

Provenumæssig effekt: Den forventede provenueffekt vurderes til at være begrænset. Forslaget indebærer ikke, at almindelig løn erstattes af aktieordninger, men alene at beskatningen udskydes. Skatten vil typisk blive 42 % i stedet for marginal lønbeskatning efter § 28, og selskaberne vil ikke opnå fradrag i selskabsskatten.

Resumé:

FBV – Foreningen af Børsnoterede Virksomheder – støtter grundlæggende forslaget om ændringer af medarbejderaktieordninger i ligningslovens § 7 P. Vi ser det som et vigtigt skridt for at styrke iværksætteri, vækst og talenttiltrækning i Danmark. Samtidig vurderer vi, at der fortsat er behov for yderligere tilpasninger for at undgå uheldige skattefælder for medarbejdere og for at sikre et konkurrencedygtigt rammevilkår i forhold til vores nabolande.

FBV foreslår derfor en række supplerende ændringer:

1. **Sammenhæng mellem beskatning og likviditet i § 28**
 - Medarbejderens beskatningstidspunkt skal følge det tidspunkt, hvor der faktisk kan realiseres likviditet (fx ved salg af aktier).
2. **Symmetri mellem gevinst og tab i § 28**
 - Der bør skabes fuld symmetri mellem beskatning af gevinster og fradrag ved tab på medarbejderaktier.
3. **Fradragsret for tab i børsnoterede selskaber i § 28**
 - Kildeartsbegrænsningen bør ændres, så medarbejdere i både unoterede og børsnoterede virksomheder kan fradrage tab på lønbeskattede aktier i lønbeskatning.
4. **Inklusion af bestyrelsesmedlemmer i § 7 P**

- Bestyrelsesmedlemmer bør på lige fod med medarbejdere kunne modtage aktieordninger efter §7 P.
- For mindre virksomheder (≤ 10 år, ≤ 150 ansatte, ≤ 200 mio. kr. omsætning/balance) kan dette ske uden krav om minimumshonorar.
- For større virksomheder kan ordningen kombineres med krav om et minimum lønbeskattet honorar.

5. Overgang fra § 28 til §7 P

- Eksisterende § 28-ordninger bør kunne overgå til §7 P uden skattemæssige konsekvenser, hvis betingelserne for §7 P var opfyldt ved tildelingen.

6. Overvejelse af selskabernes fradragsret i § 28

- Fradragsretten ved udstedelse af nye lønbeskattede aktier (efter § 28) bør revurderes, da selskaberne ofte ikke har en kontant omkostning ved udstedelsen.

Med venlig hilsen

FBV – Foreningen af Børsnoterede Virksomheder

Henriette Kinnunen, Forperson

Thomas Black-Petersen, Adm. direktør

Skattestyrelsen
Copenhagen Towers 1
Hannemanns Allé 25
2300 København S
Att. Jura

Sendt digitalt til: HovedpostkasseJura@SKTST.dk

25.09 2025

Høringssvar til udkast til lovforslag om bl.a. CO₂-afgift for fiskeri, medarbejderaktieordninger, momsregler mv.

Vi (FF Skagen og Malik Energy A/S) ønsker at komme med vores bemærkninger til Skattestyrelsens "udkast til lovforslag om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love.", som Skattestyrelsen har sendt i høring den 25. august 2025 med høringsfrist den 25. september 2025.

Vi undrer os over, at Skattestyrelsen ikke har sendt et så afgørende udkast til lovforslag i høring hos os i oliebranchen, som er direkte berørt af lovforslagets indhold og konsekvenser. Især henset til at vi af flere omgange har forsøgt at få Skatteministeriet i tale herom. Vi tillader os derfor at fremsende vores bemærkninger til udkastet, da vi mener, det er afgørende, at de virksomheder, der opererer under de regler og afgifter, lovforslaget omhandler, får mulighed for at bidrage med praktiske og juridiske perspektiver.

Vi har følgende bemærkninger til Skattestyrelsens udkast til lovforslag vedr. CO₂-afgift på fiskeri.

Udkastets indhold - Administrative krav og dokumentation

Som lovforslaget fremgår nu, vil udenlandske fiskere blive omfattet af kravet om en fritagelsesbevilling, for at kunne modtage brændstof afgiftsfrit i Danmark.

Følgende fremgår af lovforslaget under afsnit 2.2.2.1:

*"For fiskere vil oplagshaveres mulighed for at udlevere motorbrændstoffer afgiftsfrit efter CO₂-afgiftslovens § 7, stk. 1, nr. 1, være betinget af, at fartøjet, der leveres til, er omfattet af en fritagelsesbevilling fra Skatteforvaltningen. For at kunne søge om fritagelsesbevilling er det en forudsætning, at virksomheden er registreret i det Centrale Virksomhedsregister (CVR) med et SE-nummer. **Det gælder også for udenlandske virksomheder med fiskerfartøjer, som ønskes omfattet af muligheden for at modtage afgiftsfri brændstof.** Virksomheder, der i forvejen måtte have en fritagelsesbevilling vedrørende*

energiavgift, kan i perioden 2026-2028 få leveret brændstoffet CO₂-avgiftsfrit til de af bevillingen omfattede fartøjer uden særskilt fritagelsesbevilling vedrørende CO₂-avgift.”

Frem til 1. januar 2025 kunne udenlandske fiskere, der overvejende sejlede i udenrigsfart, modtage brændstof afgiftsfrit, når de tankede i Danmark. Der var altså ikke tidligere et krav om, at udenlandske fiskere skulle have en fritagelsesbevilling, hvorfor lovforslaget fortsat begrænser udenlandske fiskeres mulighed for at tanke brændstof i Danmark, da processen for at opnå det afgiftsfrit fortsat vil kræve en bevilling.

Denne tilgang vil tvinge udenlandske fiskere til at registrere sig i Danmark på trods af, at de ikke har andre tilhørsforhold til Danmark end at “lande fisk” i danske havne. Hvis de ønsker at tanke brændstof i samme havn som de “lander fisk”, vil de nu skulle registreres i Danmark for at kunne købe brændstof til samme “pris” som danske fiskere.

Det fremgår af Skattestyrelsens juridiske vejledning, afsnit E.A.4.1.8 (version 3.13 - 2024), at kun udenlandske fiskefartøjer, **der har aktiviteter med fiskeri i dansk farvand**, skal momsregistreres og omfattes af betingelsen om afgiftsfritagelsesbevilling til at modtage brændstof uden afgift (fra 2025 ikke CO₂-avgift).

Ud fra Skattestyrelsens juridiske vejledning samt momsloven kan det således konkluderes, at udenlandske fiskefartøjer, som **ikke** fisker i dansk farvand, **ikke** kan registreres for moms og heller ikke tidligere har kunnet opnå bevilling til at modtage brændstof uden afgift.

Der er derfor med lovforslaget tale om en ny praksis på området, der ændrer på en mangeårig praksis forud for 1. januar 2025. Dette selvom både lovforslaget og politikkerne siger at reglerne bliver de samme som før 2025. Vi anbefaler derfor Skatteforvaltningen om at kravet om fritagelsesbevillingen ikke kommer til at omfatte udenlandske fiskere, da tidligere nævnte udfordringer da fortsat vil gøre sig gældende i 2026-2028.

Udkastets indhold – EU's energibeskatningsdirektiv

Det fremgår af lovforslaget, at både energiavgifterne og CO₂-afgiften er indført for at implementere EU's energibeskatningsdirektiv. Med de foreslåede ændringer vil der i perioden 2026-2028 ikke skulle betales afgift af motorbrændstoffer, der anvendes til erhvervsmæssigt fiskeri.

For os som olieleverandør er det helt afgørende, at de danske regler fortsat er fuldt ud i overensstemmelse med EU-retten. Det er vigtigt, at der ikke indføres nationale særregler, som kan skabe konkurrenceforvridning eller usikkerhed for fiskeriet og de tilknyttede brancher.

EU's energibeskatningsdirektiv (RÅDETS DIREKTIV 2003/96/EF) artikel 14 foreskriver følgende:

“Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige produkter, og medmindre andet er fastsat i andre EF-bestemmelser, fritager medlemsstaterne følgende produkter for beskatning på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug:

- a. ...
- b. ...
- c. *Energiprodukter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på **sejlads i EF-farvande (herunder fiskeri)**, bortset fra sejlads med fritidsfartøjer, og elektricitet, der produceres om bord på et fartøj.*

I dette direktiv forstås ved »fritidsfartøjer« ethvert fartøj, som ejeren eller en fysisk eller juridisk person anvender, og som den pågældende har rådighed over enten ved leje eller på anden måde, til ikke-erhvervsmæssige formål, navnlig andre formål end personbefordring og godstransport eller levering af tjenesteydelser mod vederlag eller til offentlige formål.” (vores fremhævnings)

Artikel 14, stk. 1, litra c foreskriver altså at medlemsstaterne **skal** fritage energiprodukter, der leveres til brug som brændstof til skibe (herunder fiskefartøjer), der anvendes til sejlads på åbent hav, fra beskatning. Dette omfatter ikke private lystfartøjer.

EU's energibeskatningsdirektiv fastslår klart, at alle medlemslande er forpligtet til at fritage brændstof leveret til fiskere (og andre) med sejlads i EF-farvande for afgifter, der er omfattet af direktivet. Det betyder, at det ikke blot er en mulighed, men et **krav**, at brændstof til udenlandske fiskere, som ikke fisker i dansk farvand, skal leveres uden afgift – både hvad angår energiafgift og CO₂-afgift.

Udenrigsfart

Vi har for nyligt oplevet, at Skattestyrelsen har fået en ny holdning til begrebet *udenrigsfart*, betydende at fiskefartøjer aldrig kan anses for at sejle i afgiftsmæssig udenrigsfart, dette uanset om det er et dansk eller udenlandsk fiskefartøj, og uanset hvor fiskefartøjet faktisk sejler. Denne del er uddybet i vores notat.

Vi finder denne fortolkning meget problematisk, da den afviger fra den praksis, der gælder på moms- og toldområdet, hvor der netop anerkendes udenrigsfart på baggrund af dokumentation som kaptajnserklæringer og eksportangivelser. Skattestyrelsens nuværende linje skaber usikkerhed og konkurrenceforvridning, og vi mener, at afgiftsområdet bør følge den etablerede moms- og toldpraksis for udenrigsfart.

Derudover er det yderst kritisabelt at Skattestyrelsen selv kan definere hvad de mener er udenrigsfart, når denne definition er klar i EU-reglerne og mangeårig praksis på området.

I den Juridiske Vejledning E.A.4.1.8 (version 3.14 2025) fremgår det klart og tydeligt, at det udelukkende er ved aktiviteter i dansk farvand, at der skal foreligge en afgiftsfritagelsesbevilling. Modsætningsvist må altså konkluderes, at der ved overvejende sejlads i udenlandsk farvand skal foreligge en kaptajnserklæring.

Det skal desuden bemærkes, at Skattestyrelsen og Toldstyrelsen heller ikke tidligere har kommenteret på dette, når der er foretaget kontroller ude i oliebranchen. Her er både eksportangivelser samt kaptajnserklæringer ifm. levering af brændstof til fiskefartøjer i afgiftsmæssig udenrigsfart tidligere blevet godkendt.

CO₂-afgiften

I forbindelse med de nye afgiftsregler, der trådte i kraft 1. januar 2025, fremgår det tydeligt af L 183 (2024), at CO₂-afgiften i Danmark anses for en energiafgift i EU-mæssig forstand. Det fremgår bl.a. af afsnit 3.1.2.1.2.2.:

“Det foreslås som led i gennemførelsen af aftalen Gron skattereform for industri m.v. at indføre en godtgørelse for energiafgift, der anvendes til ikke-kvoteomfattet procesformål, når der betales CO₂-afgift af det samme energiforbrug. Det vil medføre, at virksomheder, der anvender energiprodukter til ikke-kvoteomfattede procesformål, kan få godtgjort hele energiafgiften.

*Godtgørelsen vil dog være betinget af, at **der betales CO₂-afgift af det konkrete energiforbrug. Det skal sikre, at der altid betales afgift svarende til minimumsafgift fastsat i energibeskatningsdirektivet.** Det gælder både for energiprodukter, der er omfattet af energibeskatningsdirektivet, og energiprodukter, der nationalt er omfattet af energi- og CO₂-afgift.” (vores fremhævning)*

Samtidig bestyrkes vores bemærkninger her af, at Skatteministeriet selv i lovforslaget skriver “både energiafgifterne og CO₂-afgiften er indført for at implementere EU’s energibeskatningsdirektiv”. Altså må det formodes at Skatteministeriet selv mere at også CO₂-afgiften er omfattet af Energibeskatningsdirektivet.

Der er således ingen tvivl om, at CO₂-afgiften er omfattet af energibeskatningsdirektivet og dermed bør behandles som en energiafgift.

Udkastets indhold – suspension og indfasning af CO₂-afgift for fiskeri

Som olieleverandører til det danske fiskerierhverv har vi med stor interesse læst lovudkastet, der udmønter dele af “Aftale om en ny kurs for dansk fiskeri”. Vi har allerede indsendt et omfattende notat til Skatteministeriet i starten af 2025, hvor vi grundigt har redegjort for vores bekymringer og anbefalinger – notatet vil blive vedlagt som bilag. Vi afventer stadig Skatteministeriets reaktion på vores omfattende arbejde.

Vi hæfter os ved, at lovforslaget foreslår, at fiskeriet i perioden 2026-2028 fritages for CO₂-afgift, og at afgiften herefter gradvist indfases igen fra 2029. Det er positivt, at der i perioden 2026-2028 åbnes for både fritagelse og godtgørelse, så erhvervet får tid til at tilpasse sig de nye rammevilkår. Det er dog helt afgørende for os – og for

vores kunder i fiskeriet – at administrationen af fritagelsesbevillinger og godtgørelse bliver så enkel og smidig som overhovedet muligt. Vi oplever allerede i dag, at sagsbehandlingstiderne hos Skattestyrelsen er uholdbart lange; aktuelt tager det op mod seks måneder at få behandlet en bevillingsanmodning og efterfølgende lige så lang tid at få behandlet en anmodning om godtgørelse. Det er ødelæggende for både vores forretning og for fiskerne, som er afhængige af hurtig og forudsigelig adgang til afgiftsfrit brændstof.

Samtidig bekymrer det os, at man i lovforslaget ser helt bort fra kravene i EU-retten. Mere herom nedenfor.

Vi vil derfor kraftigt opfordre til, at Skatteforvaltningen i både vejledningsmateriale og praksis sikrer, at ansøgnings- og dokumentationskrav for fritagelsesbevillinger og godtgørelse er klare, proportionale og let tilgængelige – uanset om man er en stor eller lille aktør i branchen. Behovet for at minimere bureaukratiet og sikre en reel, praktisk mulighed for at opnå fritagelse eller godtgørelse uden unødige forsinkelser er afgørende både nu og efter 2029.

Det er desuden vigtigt at understrege, at lovforslaget reelt blot udskyder de grundlæggende udfordringer til 2029. Hvis der ikke sker en ændring af reglerne – særligt i forhold til udenlandske fiskere, som vi har beskrevet indgående i vores notat – vil erhvervet stå over for de samme problemer om få år. De langsigtede konsekvenser og udfordringer for både fiskeriet og de tilknyttede leverandører er derfor ikke løst, men blot udskudt.

Vi står naturligvis til rådighed for dialog og uddybning af vores synspunkter, og vi henviser i øvrigt til vores tidligere indsendte notat for en mere detaljeret gennemgang af problemstillingerne.

Levering af brændstof til udenlandske fiskere - erfaringer og bekymringer i oliebranchen – konsekvenserne fra 2029

Som olieleverandører til både danske og udenlandske fiskere har vi på nærmeste hold oplevet de store udfordringer, som indførelsen af den nye CO₂-afgift fra 1. januar 2025 har medført. I det tidligere indsendte notat til Skatteministeriet, har vi detaljeret beskrevet de praktiske og økonomiske konsekvenser for både vores kunder og vores egen virksomhed. Nedenfor uddybes de centrale pointer i notatet, som jo igen bliver en udfordring fra 2029.

Likviditetspres og administrative barrierer

Med den nuværende ordning skal alle fiskere – uanset om de fisker i dansk eller udenlandsk farvand – betale hele CO₂-afgiften på 2,261 kr. pr. liter olie ved tankning i Danmark. Først efterfølgende kan de søge om delvis godtgørelse. For udenlandske fiskere er situationen endnu mere problematisk: De skal først registrere sig som virksomhed i Danmark, oprette dansk bankkonto og gennemgå en række administrative trin, før de overhovedet kan ansøge om godtgørelse. Som vi beskrev i

vores notat, er dette ikke blot en teoretisk udfordring – det er en reel barriere, der får mange udenlandske fiskere til helt at fravælge at tanke i Danmark.

Et konkret eksempel fra notatet viser, at en udenlandsk fisker, der lander fisk i Hanstholm, nu vælger at sejle til Sverige for at tanke brændstof afgiftsfrit, fordi han ikke har likviditet til at binde store beløb i den danske CO₂-afgift i flere måneder. Denne ekstra omvej på 260 sømil (ca. 480 km) betyder ikke blot tabt omsætning for danske havne og leverandører, men også en merudledning af CO₂ på over 10 tons pr. tur – stik imod intentionen med afgiften.

Langsommelig sagsbehandling og statens likviditetsfordel

For udenlandske fiskere forstærkes problematikken yderligere af, at anmodning om godtgørelse skal indsendes via en fysisk blanket, og sagsbehandlingstiden hos Skattestyrelsen kan være op til 90 dage. I denne periode er fiskeren afskåret fra at råde over de betydelige midler, der er bundet i den forudbetalte afgift. Som vi har påpeget i notatet, betyder det i praksis, at mange udenlandske fiskere ikke har mulighed for at tanke i Danmark, fordi de ganske enkelt ikke har likviditet til at afholde CO₂-afgiften midlertidigt. Samtidig opnår staten en likviditetsfordel, idet afgiften opkræves længe før, den tilbagebetales til fiskerne.

Administrativt pres på alle parter

Ordningen efter 2029 medfører desuden en betydelig administrativ byrde for alle involverede. Vi som olieleverandør skal opkræve og afregne CO₂-afgiften til Skattestyrelsen, hvilket øger vores administrative opgaver markant. Udenlandske fiskere skal igennem en lang række trin: registrering hos Erhvervsstyrelsen og Skattestyrelsen, ansøgning om bevilling til godtgørelse, indsendelse af blanket og derefter lang ventetid på udbetaling. Hvert trin indebærer yderligere administrativt arbejde for både fiskeren og myndighederne, uden at det samlet set skaber værdi for nogen af parterne. Som vi skrev i notatet, er det svært at få øje på, hvordan denne model skulle bidrage til at lette erhvervslivets administrative byrder – tværtimod.

Konsekvenser for konkurrenceevne og miljø

Vi ser allerede nu, at flere fiskere – både danske og udenlandske – vælger at tanke i udlandet for at undgå den danske CO₂-afgift og det tilhørende bureaukrati. Det betyder tabt omsætning for danske leverandører og havne, men også øget CO₂-udledning, fordi fiskerne sejler længere for at tanke. Vi har fx estimeret, at deres kunder alene vil udlede 100.000 tons mere CO₂ om året som følge af denne praksisændring (jf. notatet).

Behov for en reel løsning

Selv hvis ordningen justeres fra 2029, så udenlandske fiskere kan få hele CO₂-afgiften refunderet, vil der fortsat være tale om en betydelig administrativ og likviditetsmæssig belastning. Fiskerne skal stadig stille store midler til rådighed og gennemgå en omfattende ansøgningsproces for at få deres penge retur. Vi mener, at dette er i direkte modstrid med regeringens erklærede ønske om at reducere administrative byrder for erhvervslivet.

Vi håber, at Skatteforvaltningen vil tage vores erfaringer og de konkrete eksempler fra notatet til efterretning og arbejde for en mere smidig og konkurrencedygtig model, der både tilgodeser fiskeriets og leverandørernes behov – og ikke mindst miljøet.

Bilag

Skatteministeriet – Notat udenlandske fiskere – levering uden afgift

Med venlig hilsen

FF Skagen
Lars Leer, CFO

Malik Energy A/S
Steen Møller, CEO



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sendt pr. mail til skm@skm.dk

10. februar 2025

Levering af brændstof til udenlandske fiskere

Fra 1. januar 2025 er der sket en omlægning af energiafgiften til en ensartet høj CO₂-afgift. Ifølge Skattestyrelsens vejledning om "*CO₂-afgifter for fiskeri, færgefart og luftfart*" betyder det, at CO₂-afgiften for fiskeri omfatter både udenrigs- og indenrigsfiskeri.

Olieleverandører skal derfor fremover pålægge CO₂-afgift på fakturaen ved levering til fiskefartøjer, når der leveres brændstof indenfor dansk lands- eller søterritorium inden for den danske 12-sømilegrænse.

Konsekvensen af denne vejledning om "*CO₂-afgifter for fiskeri, færgefart og luftfart*" er bl.a. at olieleverandører ser ind i en stor nedgang af salg af brændstof til fiskeriet (herunder særligt udenlandske fiskere), der i stedet vælger at sejle til Sverige eller andre lande for at tanke brændstof afgiftsfrit. Altså vil både danske og udenlandske fiskere fra 1. januar 2025 få pålagt CO₂-afgift på fakturaen, selvom de tidligere har haft mulighed for at modtage brændstoffet afgiftsfrit, enten ved at opnå bevilling eller ved at der er tale om sejlads i udenrigsfart.

1. Baggrund

I samarbejde med Q8 Danmark A/S, UNIOIL SUPPLY A/S, FF Skagen A/S, Malik Energy A/S, BUNKER HOLDING A/S, A/S Dan-Bunkering Ltd & KPI OceanConnect A/S, rækker PwC ud til Skatteministeriet på vegne af oliebranchen.

Oliebranchen er bekymrede for den nye vejledning om "*CO₂-afgifter for fiskeri, færgefart og luftfart*" samt Skattestyrelsens nyudviklede praksis som de har udtalt i forbindelse med den nye CO₂-afgift fra 2025, da begge vil få ødelæggende konsekvenser for både oliebranchen og fiskebranchen, som vi kender den i dag.

Vi er bekymrede for, at Skattestyrelsens tilgang vil åbne op for en lækage-problematik, som vi endnu ikke kender de store konsekvenser af. Lækage-problematikken kan bestå af følgende:

- Det må forventes (og ses desværre allerede), at udenlandske fiskere sejler til andre lande (herunder Sverige) for at tanke brændstoffet afgiftsfrit, og derved undgå en ekstra omkostning (i form af CO₂-afgift, som fra 2025 pålægges fakturaen).
- En forhøjet udledning af CO₂ må forventes, da fiskerne sejler større omvej for at tanke brændstoffet.
- Det må forventes, at udenlandske fiskere ikke ønsker en registrering som udenlandsk virksomhed i Danmark for senere at kunne tilbagesøge en andel af de betalte afgifter, da disse

udenlandske fiskere ikke har noget tilhørsforhold til Danmark. Dette vil derfor gå ud over fiskeindustrien og dennes følgeerhverv i Danmark.

- Dertil må det forventes, at der følger store likviditetsmæssige- og administrative byrder med, når CO₂-afgiften først pålægges fakturaen, for senere hen at blive godtgjort 100 % af Skattestyrelsen. Dette både for virksomhederne, fiskerne samt Skattestyrelsen.

2. Konklusion

Det må være klart for enhver, at den praksis Skattestyrelsen har søsat ift. udenlandske fiskere er både i strid med tidligere praksis og EU's energibeskatningsdirektiv.

Det fremgår af EU's energibeskatningsdirektiv, at alle medlemslande **skal** fritage olie leveret til fiskere (og andre) med sejlads i EF-farvande for afgifter omfattet af energibeskatningsdirektivet. Det kan således konkluderes, at der ikke bare *kan*, men **skal** ske levering af olie uden afgift (både energiafgift og CO₂-afgift), når olien leveres til udenlandske fiskere, som ikke fisker i dansk farvand.

Samtidig må det være klart for enhver, at en udenlandsk fisker, der ikke fisker i dansk farvand, altid sejler i overvejende udenrigsfart og dermed skal modtage olie uden afgifter (både energiafgift og CO₂-afgift). Når Skattestyrelsens nye praksis er noget andet, er det simpelthen i direkte strid med både Energibeskatningsdirektivet samt Mineralolieafgiftsloven og CO₂-afgiftsloven. Tidligere praksis, hvor udenlandske fiskere ikke kunne opnå bevilling til afgiftsfritagelse, bekræfter dette. At Skattestyrelsen pludselig mener, at det er et krav, at udenlandske fiskere har en destination i en havn i et land uden for Danmark, viser med al tydelighed blot, at Skattestyrelsen mangler forståelse for, hvad en fisker faktisk foretager sig.

Konklusionen må derfor meget klart være, at udenlandske fiskere både kan og skal modtage olie uden afgift (både energiafgift og CO₂-afgift), når det kan dokumenteres at de sejler i udenrigsfart ved en kaptajnserklæring.

Selv hvis man - som det pt. fremgår af diverse medier - neutraliserer afgifterne, således at udenlandske fiskere kan søge hele CO₂-afgiften retur, vil der stadig være tale om en enorm administrativ byrde. Ligesom de udenlandske fiskere skal have unødvendige økonomiske midler i spil, og det ændrer ikke på ovenstående konklusion om, at opkrævningen af afgifter er i strid med både Energibeskatningsdirektivet og den danske lovgivning på området.

Eftersom både Energibeskatningsdirektivet og den nuværende danske lovgivning rummer afgiftsfri leverancer af olie til udenlandske fiskere, vil der derfor ikke være tale om behov for lovændringer mv. Der er således blot behov for at Skatteministeriet sikre, at Skattestyrelsen overholder både praksis og at fortolkning af gældende lovgivning bliver håndteret korrekt af Skattestyrelsen.

3. Udenlandske fiskere

3.1 Begrebet udenlandske fiskere

Med udenlandske fiskere menes fiskere, som er hjemmehørende uden for Danmark og som fisker uden for dansk farvand. Disse fiskere kan både i dag og tidligere "lande fisk" i Danmark uden at have andre tilhørsforhold til Danmark.

Der er således **ikke** tale om udenlandske fiskere som fisker i dansk farvand, ligesom der ikke er tale om fiskerbåde med dansk tilhørsforhold.

3.2 Den Juridisk Vejledning

Af Skattestyrelsens punktafgiftsvejledning vedr. afgiftsfritagelser for skibe (F.1.5.2) fra 2012¹ fremgår følgende:

“§ 9, stk. 1, nr. 3

Oplagshavere kan levere afgiftspligtige varer **uden afgift** til brug om bord på **skibe i udenrigsfart, herunder udenlandske fiskerfartøjer**, dog bortset fra lystfartøjer.

Der skal fremlægges dokumentation for den afgiftsfri leverance som ved udførsel af varer til udlandet” (**vores fremhævnning**)

Dette underbygger meget tydeligt, at praksis er og altid har været, at udenlandske fiskere sejler i udenrigsfart og dermed altid har kunnet modtage brændstof afgiftsfrit, og at den praksis Skattestyrelsen nu har søsat ift. udenlandske fiskere er i strid med tidligere praksis.

Følgende fremgår af Skattestyrelsens juridiske vejledning, afsnit E.A.4.1.8 (version 3.13 - 2024)²:

“Oplagshavere kan levere afgiftspligtige varer uden afgift til brug om bord i fiskerfartøjer med en bruttotonnage på 5 ton og derover eller en bruttoregistertonnage på 5 ton og derover. Se MINAL § 9, stk. 1, nr. 3.

Af administrative og kontrolmæssige hensyn er den afgiftsfri udlevering gjort betinget af, at fartøjet er omfattet af en fritagelsesbevilling til at modtage olie mv. uden afgift. Olien skal leveres direkte i skibets fremdriftstank.

Udenlandske fiskerfartøjer, der har aktiviteter med **fiskeri i dansk farvand**, skal momsregistreres og omfattes af betingelsen om fritagelsesbevilling til at modtage olie mv. uden afgift.

Leverandoren skal sikre sig, at ejeren af fartøjet har en sådan bevilling. Hvis leverandoren ikke kan få dokumenteret bevillingsforholdet, kan Skattestyrelsen give oplysning om det.

Udstedte salgsfakturaer eller bilag for leverancer til fiskerfartøjer skal blandt andet oplyse om fiskerfartøjets nr. og navn.” (**vores fremhævnning**)

Videre fremgår det:

“Fiskerfartøjer, der ikke kan få leveret olie afgiftsfrit efter MINAL § 9, stk. 1, nr. 3, kan få godtgjort afgiften af olieprodukter, der leveres til erhvervsmæssig sejlads. Dette gælder også udenlandske fiskerfartøjer, der **fisker i dansk farvand**, og som registreres efter momsloven. Se MINAL § 9, stk. 6, nr. 1.” (**vores fremhævnning**)

¹ <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=111016&chk=205110>

² <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2061408&chk=219529>

I forhold til fritagelsen for CO₂-afgift fremgår følgende af Skattestyrelsens juridiske vejledning, afsnit E.A.4.5.8 (version 3.13 - 2024)³:

“Varer, der er afgiftspligtige efter CO₂AL § 2, stk. 1, nr. 1-4, 8-10, 13, 15 og 18, og tilsvarende afgiftspligtige varer efter § 2, stk. 1, nr. 19 (olieprodukter), kan leveres uden CO₂-afgift til brug om bord i skibe i udenrigsfart, fiskerfartøjer med en bruttotonnage på 5 ton og derover eller en bruttoregistertonnage på 5 ton og derover.”

Videre fremgår:

“Bemærk at ved lov nr. 683 af 11. juni 2024 ændres CO₂-afgiftsfritagelserne for skibe i CO₂AL § 7 fra den 1. januar 2025.

Ved en ændring ophæves CO₂-afgiftsfritagelsen for levering til fiskerfartøjer med en bruttotonnage på 5 ton og derover eller en bruttoregistertonnage på 5 ton og derover, i CO₂AL § 7, stk. 1, nr. 1.”

Af Skattestyrelsens juridiske vejledning, afsnit E.A.4.1.8 (version 3.13 - 2024)⁴ fremgår det også:

*“Der sker afgiftsfritagelse, når oplagshavere leverer varer til brug om bord på **skibe i udenrigsfart**. Fritagelsen omfatter ikke lystfartøjer. Se MINAL § 9, stk. 1, nr. 3.*

Der skal dokumenteres for den afgiftsfri leverance på samme måde som ved udførsel af varer til udlandet.” (vores fremhævnning)

Det faktum, at Skattestyrelsen den 3. februar 2025 (dateret 31. januar 2025) har opdateret deres juridiske vejledning til at beskrive den nye praksis på området, ændrer ikke på ovenstående mangeårige praksis.

3.3 Lovgrundlaget

Af momslovens § 47, stk. 1⁵ fremgår følgende:

“Afgiftspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, skal anmelde deres virksomhed til registrering hos told- og skatteforvaltningen.”

Ligeledes fremgår følgende af momslovens § 49, stk. 1, 3 pkt.⁶:

“Afgiftspligtige personer, der hverken er etableret her i landet eller har leverancer her, kan ikke registreres.”

³ <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2060521&chk=219529>

⁴ <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2061408&chk=219529>

⁵ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/209>

⁶ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/209>

Af mineralolieafgiftslovens § 9 (gældende fra 1. januar 2025)⁷ fremgår følgende:

“§ 9

Der sker afgiftsfritagelse, når en oplaghaver leverer

1) ...

2) ...

3) varer til brug om bord på skibe i udenrigsfart og fiskerifartøjer med en bruttotonnage på 5 t og derover eller en bruttoregistertonnage på 5 t og derover, dog bortset fra lystfartøjer,”

Mens følgende fremgår af CO₂-afgiftslovens § 7⁸:

“Fritaget for afgift er

1) afgiftspligtige varer omfattet af § 2, stk. 1, nr. 1-4, 8-10, 13, 15 og 18, tilsvarende afgiftspligtige varer efter § 2, stk. 1, nr. 19, der leveres fra en registreret virksomhed eller en virksomhed, der har bevilling til afgiftsgodtgørelse, jf. § 8, til brug om bord på skibe i udenrigsfart, og jetfuel til brug i luftfartøjer, der anvendes i erhvervsmæssig udenrigsfart,”

3.4 Bevillinger for at modtage olie afgiftsfrit

Det fremgår af Skattestyrelsens juridiske vejledning, afsnit E.A.4.1.8 (version 3.13 - 2024)⁹, at kun udenlandske fiskefartøjer, **der har aktiviteter med fiskeri i dansk farvand**, skal momsregistreres og omfattes af betingelsen om afgiftsfritagelsesbevilling til at modtage olie uden afgift (fra 2025 ikke CO₂-afgift).

Ud fra Skattestyrelsens juridiske vejledning samt momsloven kan det således konkluderes, at udenlandske fiskefartøjer, som **ikke** fisker i dansk farvand, **ikke** kan registreres for moms og heller ikke kan opnå bevilling til at modtage olie uden afgift. Det faktum, at Skattestyrelsen 3. februar 2025 (dateret 31. januar 2025) har opdateret Den Juridiske Vejledning til at beskrive den nye praksis på området, ændrer ikke på ovenstående mangeårige praksis.

3.5 Ny registrering for godtgørelse af CO₂-afgift på olie for udenlandsk virksomhed

I lyset af den nye CO₂-afgift i Danmark har Skattestyrelsen udarbejdet en vejledning omkring “CO₂-afgifter for fiskeri, færgefart og luftfart”¹⁰, der er gældende fra 1. januar 2025. Det bemærkes, at Skattestyrelsens vejledning ikke er dateret.

Det fremgår af Skattestyrelsens vejledning “CO₂-afgifter for fiskeri, færgefart og luftfart” at alle fiskere fremover skal modtage en faktura, hvor den nye CO₂-afgift fremgår, når de køber brændstof i Danmark. Dette betyder, at udenlandske fiskere, der ikke er momsregistreret (fordi de ingen

⁷ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2020/1349#P9>

⁸ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2020/1353>

⁹ <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2061408&chk=219529>

¹⁰ <https://skat.dk/erhverv/afgifter-paa-varer-og-ydelser-punktafgifter/co2-afgift-for-fiskeri-faergefart-og-luftfart> (version 1. februar 2025)

aktiviteter har i Danmark), fremover vil modtage en faktura inkl. CO₂-afgift. Såfremt de udenlandske fiskere ønsker at få godtgørelse, på lige vilkår med danske fiskere, skal de fremover registreres via blanket "40.112 - Registration of non-Danish Company", hvorefter de ifølge vejledningen vil modtage et cvr-nummer eller et SE-nummer, som er nødvendigt for at kunne anmode om en bevilling til godtgørelse af CO₂-afgiften. Når registreringen er opnået, vil de udenlandske fiskere herefter skulle søge om godtgørelse via en ny blanket.

Denne tilgang vil tvinge udenlandske fiskere til at registrere sig i Danmark på trods af, at de ikke har andre tilhørsforhold til Danmark end at "lande fisk" i danske havne. Såfremt de ønsker at tanke olie i samme havn som de "lander fisk", vil de nu skulle registreres i Danmark for at kunne købe olie til samme "pris" (med mulighed for delvis godtgørelse af CO₂-afgiften) som danske fiskere.

Udenlandske fiskere vil således få en merudgift ift. afgifter på 2,261 kr. pr. liter olie, hvis de ikke lader sig registrere i Danmark. For at kunne opnå samme afgiftsbetaling på 1,06 kr. pr. liter olie, som de danske fiskere betaler efter delvis godtgørelse af CO₂-afgiften, vil de udenlandske fiskere være tvunget til en registrering.

Der er dermed tale om en merafgift på hhv. 2,261 kr. pr. liter olie ved ingen registrering. Der vil desuden være tale om en merudgift på 1,2 kr. pr. liter olie ved en registrering, hvor de kan opnå delvis godtgørelse af CO₂-afgiften. Denne merudgift opstår både sammenlignet med tidligere ved tankninger i Danmark og også sammenlignet med tankninger i andre europæiske lande, som ikke pålægger CO₂-afgift. Dette betyder, at de danske olieleverandører ikke kan konkurrere med andre europæiske lande, når der sælges olie til udenlandske fiskere.

Derudover vil de udenlandske fiskere have en likviditetsmæssig belastning frem til de kan få godtgjort en del af CO₂-afgiften, hvilket også må anses for at medvirker til, at de danske olieleverandører bliver mindre konkurrencedygtige ift. andre europæiske lande.

3.5.1 Praksisændring

Med Skattestyrelsen håndtering af den nye CO₂-afgift er der tale om en kraftig praksisændring i forhold til, hvordan Skattestyrelsen anså de tidligere regler. Dette da det nu er muligt for en udenlandsk fisker at opnå en registrering for at kunne søge den betalte CO₂-afgift i Danmark retur uden at have en momsregistrering. Normalt vil en sådan godtgørelse skulle tilbagesøges på virksomhedens momsangivelse, hvilket de danske fiskere også skal fremadrettet.

3.5.2. Den likviditetsmæssige og administrative byrde

Som følge af den nye CO₂-afgift på fakturaen til både danske og udenlandske fiskere, vil der opstå en stor likviditetsmæssig byrde for fiskerne, der skal betale 2,261 kr. i CO₂-afgift pr. liter olie, når de tanker brændstof hos en olieleverandør i Danmark, og først senere hen kan opnå delvis godtgørelse af CO₂-afgiften.

Lad os give jer et eksempel:

Fiskeren tanker den 4. marts. Efter få dage modtager fiskeren en faktura inkl. CO₂-afgift. Olieleverandøren afregner afgiften til Skattestyrelsen den 15. april.

En momsregistreret dansk fisker, der afregner moms kvartalsvis, vil først den 2. juni kunne opnå delvis godtgørelse af CO₂-afgiften, hertil går der op til 5 hverdage før pengene udbetales. Der vil altså gå flere måneder fra fiskeren betaler CO₂-afgiften til at denne tilbagebetales til fiskeren. Det betyder, at mange fiskere ikke har råd til at købe deres brændstof i Danmark, simpelthen fordi de ikke har likviditet til midlertidigt at betale CO₂-afgiften.

For den udenlandske fisker vil den likviditetsmæssige konsekvens være enorm. Når anmodningen om delvis godtgørelse af CO₂-afgiften indsendes til Skattestyrelsen via den fysiske blanket, har Skattestyrelsen 90 dage til at behandle denne. Altså vil også de udenlandske fiskere ikke have råd til at købe deres brændstof i Danmark, simpelthen fordi de ikke har likviditet til midlertidigt at betale CO₂-afgiften.

Til gengæld låner Staten penge af fiskerne i flere måneder ... Det betyder nemlig, at Staten har en større likviditet fra CO₂-afgiften bliver betalt til at den skal tilbagebetales til fiskerne.

Udover de store likviditetsmæssige udfordringer for fiskerne, så kommer der også et stort administrativt arbejde for alle involverede parter.

Det nuværende håndteringen af CO₂-afgiften på brændstof til fiskere vil medføre et stort administrativt arbejde for både fiskeren, olieleverandøren samt Skattestyrelsen. Olieleverandøren skal fakturere fiskeren for CO₂-afgift og indbetale den til Skattestyrelsen. Det giver administrativt arbejde hos både Skattestyrelsen og olieleverandøren. Den udenlandske fisker skal registreres hos Erhvervsstyrelsen og Skattestyrelsen. Det giver administrativt arbejde hos både Skattestyrelsen og fiskeren. Herefter skal fiskeren opnå en bevilling til godtgørelse af CO₂-afgiften. Det giver igen administrativt arbejde hos både Skattestyrelsen og fiskeren. Herefter skal fiskeren anmode om godtgørelsen af afgiften via en blanket. Det giver endnu engang administrativt arbejde hos både Skattestyrelsen og fiskeren. Alt imens at ingen er blevet rigere eller fattigere.

Det er vores forståelse, at regeringen ønsker at mindske den administrative byrde og ikke forhøje den. Det ønske er svært at få øje på her.

Selv hvis man - som det pt. fremgår af diverse medier - neutraliserer afgifterne, således at den udenlandske fisker kan søge hele CO₂-afgiften retur, vil det stadig være tale om en enorm administrativ byrde, ligesom de udenlandske fiskere skal have unødvendige økonomiske midler i spil.

3.6. Fiskere registreret for dansk moms

Af vejledningen om "*CO₂-afgifter for fiskeri, færgefart og luftfart*" har Skattestyrelsen alene kommenteret på håndtering af energiafgiften, NO_x-afgiften og svovlafgiften for de momsregistrerede virksomheder. Her fremgår det, at CO₂-afgiften skal tilbagesøges på momsangivelsen, hvorimod energi-, NO_x- og svovlafgift fortsat kan undgås at blive pålagt på fakturaen, såfremt modtageren af olien har en afgiftsfrigagelsesbevilling. Før 1. januar 2025 var CO₂-afgiften også omfattet af afgiftsfrigagelsesbevillingen.

Det fremgår af vejledningen om "*CO₂-afgifter for fiskeri, færgefart og luftfart*", at ovenstående medfører, at alle, der **i dag** har en afgiftsfrigagelsesbevilling til køb af brændstof uden punktafgifter, skal have udstedt en ny bevilling af Skattestyrelsen. Skattestyrelsen oplyser, at det forventes at ske snarest i 2025. Den nye bevilling vil være gældende med tilbagevirkende kraft fra 1. januar 2025.

Fra 1. januar 2025 kan olieleverandør derfor kun udlevere marinediesel eksklusive energi-, NO_x- og svovlafgift som hidtil, men inklusive CO₂-afgift til fiskerfartøjer, hvis deres kunder er omfattet af afgiftsfritagelsesbevillingen.

Dertil skal det nævnes, at vi på nuværende tidspunkt ikke ser, at disse afgiftsfritagelsesbevillinger er blevet udstedt af Skattestyrelsen, hvorfor de danske olieleverandører har svært ved at navigere i, hvad og hvem der er fritaget for afgifter på leverancer. Dette på trods af, at der er et krav om, at leverandøren skal sikre, at ejeren af fiskefartøjer har en sådan bevilling. Flere afgiftsfritagelsesbevillinger fremstår stadig som gældende på SKAT.dk.

Eksempel på en kunde, der stadig har en gældende bevilling til at modtage olie afgiftsfrit:

Aktuelle registreringer

Afgift	Bevillinger/oplagshaver
CO ₂ -afgift/Mineralolie mv	Bevilling Afgiftsfrit/fiskefartøjer 5 BRT/5 BT/derover
Mineralolieafgift	Bevilling Afgiftsfrit/fiskefartøjer 5 BRT/5 BT/derover
Svovlafgift/Mineralolieprodukter	Bevilling Afgiftsfrit/fiskefartøjer 5 BRT/5 BT/derover
Afgift af smøreolier, hydraulikolier mv	Bevilling Afgiftsfrit/fiskefartøjer 5 BRT/5 BT/derover
CO ₂ -afgift/smøreolier, hydraulikolier mv	Bevilling Afgiftsfrit/fiskefartøjer 5 BRT/5 BT/derover
Afgift af kvælstofoxider	Bevilling Afgiftsfrit/fiskefartøjer 5 BRT/5 BT/derover

Ny søgning

Ved søgning på virksomheder, der er registreret for afgiften 'mentanafgift på biogas' eller afgiften 'glødelamper, elektriske sikringer mv', bedes I kontakte Skattestyrelsen på tlf. 72222810 eller via kontaktformularen på [TastSelv Erhverv](#).
 OpslagsID: 4d57a0fa-0616-4e03-9dd1-9328afe5ce2b
 Dato: 03-02-2025 15:41:42

Skattestyrelsen har desuden ikke været behjælpelige med at levere den nødvendige dokumentation på om disse afgiftsfritagelsesbevillinger er gyldige på trods af at følgende fremgår af Den Juridiske Vejledning E.A.4.1.8 (version 3.14 2025)":

" <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2061408&chk=219882>

“Leverandøren skal sikre sig, at ejeren af fartøjet har en sådan bevilling. Hvis leverandøren ikke kan få dokumenteret bevillingsforholdet, kan Skattestyrelsen give oplysning om det.”

At det er Skattestyrelsen, der ikke har fået udstedt de nødvendige nye bevillinger på baggrund af reglerne, der var gældende fra 1. januar 2025, på trods af forventningen om, at olieleverandører skulle overholde de nye regler finder vi yderst kritisk og mangelfuldt.

4. Begrebet udenrigsfart

Det er på nuværende tidspunkt Skattestyrelsens opfattelse, at der kun er tale om afgiftsmæssig udenrigsfart, når der sker sejlads mellem en udenlandsk havn og en dansk havn. Der er efter Skattestyrelsens opfattelse ikke tale om afgiftsmæssig udenrigsfart, når der er tale om sejlads med en destination i udlandet, som ikke er en havn - fx international farvand.

Dertil er det Skattestyrelsens opfattelse, at fiskefartøjer aldrig kan anses for at sejle i afgiftsmæssig udenrigsfart. Dette uanset om det er et dansk fiskefartøj eller et udenlandsk.

Skattestyrelsen har desuden udtrykt, at man ikke mener, at der er sammenhæng mellem den moms- og afgiftsmæssige vurdering af udenrigsfart. Dette på trods af, at dokumentationen for udenrigsfart er den samme, og at der på momsområdet er en klar praksis for, hvornår der er tale om sejlads i udenrigsfart.

Det er vores vurdering, at det er yderst kritisabelt at Skattestyrelsen selv kan definere hvad de mener er udenrigsfart alt efter om det genererer penge i statskassen eller ej.

Ift. Skattestyrelsens opfattelse om, at fiskefartøjer aldrig kan anses for at sejle i afgiftsmæssig udenrigsfart, uanset om de har en destination i udlandsk farvand, er efter vores opfattelse imod al praksis på området og ikke mindst i strid med de moms og toldmæssige vurderinger. Vi er af den opfattelse, at afgiftsområdet burde følge den moms og toldpraksis, der foreligger ift. vurderingen af begrebet afgiftsmæssig *udenrigsfart*. Vi er uforstående over for Skattestyrelsens opfattelse, når de mener, at fiskefartøjer aldrig kan anses for at sejle i afgiftsmæssig udenrigsfart, dette på trods af, at de har en kendt destination i udlandet.

Det skal desuden bemærkes, at Skattestyrelsen og Toldstyrelsen ikke tidligere har kommenteret på denne holdning, når der er foretaget kontroller ude i oliebranchen. Her er både eksportangivelser samt kaptajnserklæringer ifm. levering af brændstof til fiskefartøjer i afgiftsmæssig udenrigsfart tidligere blevet godkendt.

Vi er meget uenige med Skattestyrelsen, når de for skibe (ikke fiskefartøjer) har en opfattelse af, at der aldrig er tale om sejlads i udenrigsfart mellem to danske havne, når denne har sejlet overvejende udenrigsfart mellem de to havne. Vi anser det for værende konkurrenceforvridende, at tilgodesee skibe der har en udenlandske havn som hjemsted eller sejler mellem en dansk og udenlandsk havn frem for to danske havne, så længe de derimellem er i udenrigsfart.

4.1 Den juridisk vejledning

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning D.A.10.1.3.2 (version 3.14 2025)¹², at der er tale om et skib i udenrigsfart når:

*“skibsfart, der **overvejende** finder sted mellem en havn, der er beliggende inden for det danske momsområde, og havne, der er beliggende uden for dette område.*

....

*Ved overvejende forstås, at mere end 50 pct. af sejladsen foregår på den nævnte måde.”
(vores fremhævning)*

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at der for at være tale om udenrigsfart, skal der være tale om sejlads mellem en udenlandsk og en dansk havn. Dette til trods for at der klart og tydeligt står “overvejende”.

Følgende fremgår af Den Juridiske Vejledning E.A.4.1.8 (version 3.14 2025)¹³ under udenrigsfart:

“Der sker afgiftsfritagelse, når oplagshavere leverer varer til brug om bord på skibe i udenrigsfart. Fritagelsen omfatter ikke lystfartøjer. Se MINAL § 9, stk. 1, nr. 3.

Der skal dokumenteres for den afgiftsfri leverance på samme måde som ved udførsel af varer til udlandet.”

Følgende fremgår af Den Juridiske Vejledning E.A.4.1.8 (version 3.14 2025)¹⁴ under fiskefartøjer:

“Oplagshavere kan levere afgiftspligtige varer uden afgift til brug om bord i fiskerfartøjer med en bruttotonnage på 5 ton og derover eller en bruttoregistertonnage på 5 ton og derover. Se MINAL § 9, stk. 1, nr. 3.

Af administrative og kontrolmæssige hensyn er den afgiftsfri udlevering gjort betinget af, at fartøjet er omfattet af en fritagelsesbevilling til at modtage olie mv. uden afgift. Olien skal leveres direkte i skibets fremdriftstank.

Udenlandske fiskerfartøjer, der har aktiviteter med fiskeri i dansk farvand, skal momsregistreres og omfattes af betingelsen om fritagelsesbevilling til at modtage olie mv. uden afgift.” (vores fremhævning)

Her fremgår det klart og tydeligt, at det udelukkende er ved aktiviteter i dansk farvand, at der skal foreligge en afgiftsfritagelsesbevilling. Modsætningsvist må altså konkluderes, at der ved overvejende sejlads i udenlandsk farvand skal foreligge en kaptajnserklæring.

4.2 Lovgrundlaget

Af momslovens § 34, stk. 1, nr. 8¹⁵ fremgår følgende:

¹² <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=1978308>

¹³ <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2061408&chk=219882>

¹⁴ <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2061408&chk=219882>

¹⁵ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/209>

*“Nødvendigt udstyr, der leveres til brug om **bord på skibe i udenrigsfart**, bortset fra lystfartøjer, og ydelser, der præsteres for sådanne skibe og deres ladning.” (vores fremhævnning)*

Af momslovens § 34, stk. 1, nr. 9¹⁶ fremgår følgende:

*“Leveringer af varer bestemt som **brændstof til skibe** omfattet af nr. 8 og forsyninger, herunder proviant, til skibe til brug om bord eller til salg til passagerer m.v. i overensstemmelse med toldlovens regler.” (vores fremhævnning)*

Det følger således af momslovens § 34, stk. 1, nr. 9, jf. nr. 8, at levering af varer bestemt som brændstof til skibe i udenrigsfart er fritaget for moms, mod udstedelse af en kaptajnserklæring.

Af mineralolieafgiftslovens § 9, stk. 1, nr. 3¹⁷ fremgår følgende:

*“Der sker **afgiftsfritagelse**, når en oplagshaver leverer*

(...)

*3) varer til brug om bord på skibe i **udenrigsfart** og **fiskerifartøjer** med en bruttotonnage på 5 t og derover eller en bruttoregistertonnage på 5 t og derover, dog bortset fra lystfartøjer,” (vores fremhævnning)*

4.3 Retspraksis

Skatterådet har den 19. november 2024 (SKM2024.635.SR)¹⁸ truffet afgørelse i et bindende svar omkring skibe i udenrigsfart ud fra et momsmæssigt perspektiv. Af det bindende svar fremgik følgende:

*“Med skibet HS, transporterede Sporger betalende lystfiskere ud til Y-sted, der ligger uden for det danske momsområde. Sporger ønskede bekræftet, at sejladsen til Y-sted var sejlads i udenrigsfart, således han kunne modtage brændstof til skibet momsfrit.
(...)”*

*Skatterådet kunne bekræfte, at sejlads med skibet HS ud til Y-sted, en destination som ligger uden for det danske momsområde, var **sejlads i udenrigsfart**, idet skibet **overvejende** blev anvendt til at sejle lystfiskere ud til denne destination. Det var for denne vurdering ikke **afgørende, om den destination, der ligger uden for det danske momsområde, var en havn eller en anden defineret destination.**” (vores fremhævnning)*

Det var Skatterådets vurdering, at der i henhold til momslovens § 34, stk. 1, nr. 9, jf. nr. 8, ikke skal beregnes moms ved levering af brændstof til skibe, som sejler i udenrigsfart.

Skatterådet foretog desuden en vurdering af “skibe i udenrigsfart” og nåede frem til følgende:

¹⁶ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2024/209>

¹⁷ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2020/1349#Pg>

¹⁸ <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2436994>

*“Ved vurdering af om et skib er i udenrigsfart, skal der **kun skelnes mellem trafik internt i Danmark og mellem Danmark og udlandet**. Det har således ingen betydning, om trafikken sker inden for eller uden for EU.*

Det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit D.A.10.1.3.2, at ved udenrigsfart forstås:

- Skibsfart, der **overvejende** finder sted mellem havne uden for det danske momsområde som defineret i momslovens § 2, og
 - Skibsfart, der overvejende finder sted mellem en havn, der er beliggende inden for det danske momsområde, og havne, der er beliggende uden for dette område.”
- (vores fremhævelse)**

Ud fra Skatterådets afgørelse kan der ved sejlads i udenrigsfart leveres olie uden at der pålægges moms og dermed selvfølgelig også afgifter. Ved vurderingen af udenrigsfart, er det ikke afgørende, om den destination, skibet sejler til efter det danske momsområde, er en havn eller en anden defineret destination. Det essentielle er, at skibsfarten overvejende finder sted uden for det danske søområde.

4.4 Det danske søterritorium

Af lov om afgrænsning af Danmarks søterritorium fremgår følgende af § 1⁹:

*“Det ydre territoriale farvand omfatter de områder af havet, som indadtil er begrænset af de i § 2 nævnte basislinier og udadtil er begrænset af linier trukket således, at afstanden fra ethvert punkt på disse linier til det nærmeste punkt på basislinierne er **12 sømil** (22.224 m).”* **(vores fremhævelse)**

Udgangspunktet er, at der er fastsat en bredde af de ydre territorialfarvand op til 12 sømil fra kystlinjen eller rette basislinier trukket mellem kystfremspring eller øer. Dette betyder, at der nogle steder, herunder mellem Sjælland og Sverige, er en mindre bredde, hvorfor Danmarks søterritorium er mindre end 12 sømil fra kysten. Det er vigtigt at pointere, at der i dette tilfælde vil være tale om udenrigsfart eller sejlads i det svenske søterritorium før de 12 sømil er nået.

Af udenrigsministeriets havret²⁰ fremgår følgende:

*“De væsentligste havretlige regler vedrører afgrænsning af staternes søterritorium og maritime zoner samt disses benyttelse, herunder **retten til ressourcer (fiskeri, olie og gas m.v.)**. Endvidere adgangen til retshåndhævelse, navnlig i forbindelse med ressourceforvaltning og miljøbeskyttelse.*

*De havretlige regler tilstræber en balance mellem på den ene side kyststaternes interesse i at have kontrol med de tilstødende havområder, **og på den anden side alle staters interesse i frit at kunne benytte havet til sejlads, fiskeri m.v.** Reglerne bygger dels på internationale aftaler (konventioner), navnlig FN's Havretskonvention af 1982, dels på sædvaneret.”* **(vores fremhævelse)**

¹⁹ <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/1999/200>

²⁰ <https://um.dk/udenrigspolitik/folkeretten/folkeretten-a/havret>

Det fremgår tydeligt af de havretligt regler, at disse tilstræber alle staters interesse i frit at kunne benytte havet til sejlads, fiskeri mv. Det må forstås sådan, at det er tilsigtet at fiskeri/sejlads i udenrigsfart ikke er tilsigtet at blive omfattet af staters lovgivning, så længe denne foregår på åbent hav.

Yderligere fremgår under "Det åbne hav":

*"Uden for disse zoner ligger det åbne hav, som **ingen stat kan underlægge sin suverænitet. Det er åbent for alle stater til sejlads, fiskeri og overflyvning.**" (vores fremhævnning)*

Det er vores opfattelse, at når Skattestyrelsen vælger at pålægge udenlandske fiskere mv. at betale afgifter i Danmark på trods af, at fiskeriet udelukkende foregår i det åbne hav, ikke er i overensstemmelse med formålet med havretten. At sejladsen kortvarigt foregår i det danske søterritorium for at skibet kan tanke olie samt "lande fisk", må ikke anses for at falde uden for ovenstående bestemmelser.

5. EU-reglerne

EU's energibeskatningsdirektiv (RÅDETS DIREKTIV 2003/96/EF)²¹ artikel 14 foreskriver følgende:

"Ud over de almindelige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF om fritagne anvendelsesformål for afgiftspligtige produkter, og medmindre andet er fastsat i andre EF-bestemmelser, fritager medlemsstaterne følgende produkter for beskatning på vilkår, som de fastlægger for at sikre korrekt og ligefrem anvendelse af sådanne fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug:

- a) ...
- b) ...
- c) **Energiprodukter, der leveres til anvendelse som motorbrændstof med henblik på sejlads i EF-farvande (herunder fiskeri), bortset fra sejlads med fritidsfartøjer, og elektricitet, der produceres om bord på et fartøj.**

I dette direktiv forstås ved »fritidsfartøjer« ethvert fartøj, som ejeren eller en fysisk eller juridisk person anvender, og som den pågældende har rådighed over enten ved leje eller på anden måde, til ikke-erhvervsmæssige formål, navnlig andre formål end personbefordring og godstransport eller levering af tjenesteydelser mod vederlag eller til offentlige formål." (vores fremhævnning)

Artikel 14, stk. 1, litra c foreskriver altså at medlemsstaterne **skal** fritage energiprodukter, der leveres til brug som brændstof til skibe, der anvendes til sejlads på åbent hav, fra beskatning. Dette omfatter ikke private lystfartøjer. Der er altså tale om en obligatorisk fritagelse, hvor medlemsstaterne er forpligtet til at implementere denne fritagelse. Det betyder, at de ikke har valgfrihed i forhold til, om de vil anvende denne fritagelse eller ej.

²¹ <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0096:da:HTML>

Artikel 15, stk. 1, litra f foreskriver at medlemsstaterne **kan** fritage energiprodukter, der anvendes som brændstof til skibe, der anvendes til sejlads i indre farvande, fra beskatning, hvis de ønsker det.

5.1 Dækker EU's energibeskatningsdirektiv også den danske CO₂-afgift?

I forbindelse med de nye lovændringer fra 1. januar 2025 på afgiftsområdet fremgår det af L 183 2024²², at CO₂-afgiften i Danmark anses for en energiafgift i EU-mæssig forstand. Det fremgår bl.a. af afsnit 3.1.2.1.2.2.:

“Det foreslås som led i gennemførelsen af aftalen Grøn skattereform for industri m.v. at indføre en godtgørelse for energiafgift, der anvendes til ikke-kvoteomfattet procesformål, når der betales CO₂-afgift af det samme energiforbrug. Det vil medføre, at virksomheder, der anvender energiprodukter til ikke-kvoteomfattede procesformål, kan få godtgjort hele energiafgiften.

*Godtgørelsen vil dog være betinget af, at **der betales CO₂-afgift af det konkrete energiforbrug. Det skal sikre, at der altid betales afgift svarende til minimumsafgift fastsat i energibeskatningsdirektivet.** Det gælder både for energiprodukter, der er omfattet af energibeskatningsdirektivet, og energiprodukter, der nationalt er omfattet af energi- og CO₂-afgift.” (vores fremhævelse)*

Der er således ingen tvivl om, at Energibeskatningsdirektivet også dækker CO₂-afgiften.

6. Konsekvenser for miljøet

Efter Skattestyrelsens nye vejledning om “CO₂-afgifter for fiskeri, færgefart og luftfart”, hvoraf det fremgår at danske leverandører af olie fremover skal pålægge CO₂-afgift på salg af olie, også til udenlandske fiskere, er konsekvensen nu, at udenlandske fiskere, der tager til Danmark for at lande fisk i fx Hanstholm, nu sejler en omvej udelukkende for at tanke olie afgiftsfrit i fx Sverige, før de igen sejler i udenrigsfart for at fiske.

Denne “omvej” til Sverige betyder, at der i vores eksempel nedenfor nu sejles 260 sømil ekstra (svarende til ca. 480 km), hvilket medfører en stigning i CO₂-udledningen på 10.508 kg²³ for dette konkrete skib.

²² https://www.folketingstidende.dk/samling/20231/lovforslag/L183/20231_L183_som_fremsat.pdf

²³ Der henvises til bilag 1 for beregningen



Der er ikke tale om et fiktivt eksempel, men et aktuelt eksempel fra partner i dette brev hverdag.

Malik Energy A/S har foretaget et estimat af deres forventelige årlige merudledning af CO₂ fra deres kunder, som fremadrettet vil sejle til fx Sverige for at tanke brændstof. Estimateret er at blot Malik Energy A/S' kunder vil udlede 100.000 tons mere CO₂ om året på baggrund af denne ændring af praksis i Danmark ift. udenlandske fiskere.

Som det kan ses af ovenstående, vælger flere fiskere at tanke deres brændstof uden for Danmark. Det er derfor vores vurdering, at denne opfattelse af, hvorvidt en udenlandsk fisker sejler afgiftsmæssig udenrigsfart, vil virke konkurrenceforvridende for de danske olieaktører i Danmark.

Derudover ses også allerede en nedgang i antallet af "landinger" af fisk i Danmark (herunder Hanstholm, Hvide Sande, Thyborøn mv.), da det for fiskerne ikke længere kan betale sig at sejle til Danmark for at "lande fisk", når de alligevel vælger at sejle til Sverige for at få billigere brændstof.

Fiskerne vil derfor i stedet "lande fisk" hos de svenske auktioner. Fx har alene Malik kun leveret 51 % brændstof til fiskere i januar 2025 sammenlignet med 2024, altså en halvering. Denne nye tilgang medfører som nævnt ovenfor en større udledning af CO₂-afgift både i lyset af at fiskerne sejler længere for billigere brændstof, men derudover vil fisken blive fragtet videre ud til salg med lastbil til fx Danmark, som vil give en endnu større CO₂-udledning.

Det er vores opfattelse, at det nuværende krav fra Skattestyrelsen om, at brændstof skal pålægges CO₂-afgift på fakturaen til alle fiskere/skibe (også udenlandske) har fået meget større konsekvenser i praksis, end hvad der har været tilsigtet med omlægningen af energiafgiften til en ensartet høj CO₂-afgift. Derudover har CO₂-afgiften fået en modsat virkning, idet udledningen af CO₂ vil stige markant fremadrettet, når fiskere tvinges til at sejle til andre lande for at tanke brændstof mv., som de ellers forhen vil tanke i Danmark.



7. Afslutning

De underskrivende parter ønsker et dialogmøde med Skatteministeriet om den nye praksis på afgiftsområdet for udenlandske fiskere, som er åbenlyst i strid med både Energibeskatningsdirektivet og den danske lovgivning på området.

Underskrevet af:

FF Skagen A/S
Lars Leer, CFO

Q8 Danmark A/S
Erling Hansen, Account Manager

Malik Energy A/S
Steen Møller, CEO

UNIOIL SUPPLY A/S
Troels Holch Jacobsen, Managing Director

BUNKER HOLDING A/S
Michael Krabbe, CFO

A/S Dan-Bunkering LTD
Clauch Bulch Klausen, CEO

KPI OceanConnect A/S
Patrick Bøgedahl Hoé, Managing Director

Udarbejdet af PwC:

Joan Faurskov Cordtz
Partner

Christina Bisgaard Fast
Senior Associate

Bilag 1

Nedenfor et eksempel på en udenlandsk fisker, der normalt tanket olie i Hanstholm, der nu lander fisk i Hanstholm, men sejler til Sverige (Göteborg) efter for at tanke olie afgiftsfrit:



Beregning af CO₂-udledning når der tankes brændstof i Sverige:

Ekstra sejl distance ved at sejle til Sverige for at spare den danske CO₂-afgift = 260 sømil

Forudsætninger:

- Fart ved sejlads: 10 kn
- Estimeret forbrug: 150 liter diesel pr. time
- CO₂-udledning pr. liter diesel = 2,7 kg CO₂

CO₂-udledning baseret på ovenstående forudsætninger:

- Ekstra brændstofforbrug = 3.892 liter diesel
- Merudledning af CO₂ for den ekstra sejlads: 10.508 kg

Vi henviser til bilag 1, hvor der er indsat eksempler for de nye sejlruiter efter danske leverandører af brændstof er blevet pålagt at pålægge CO₂-afgift på fakturaen.

Bilag 2

Nedenfor er andre eksempler på fiskere (både danske og udenlandske), der historisk set har været meget loyale over for havnene i Thyborøn og Hanstholm, der nu sejler til hhv. Norge og Sverige for at tanke brændstof. Her ses det også, at sejladsen i overvejende grad foregår i udenrigsfart.

Eksempel 1: Dansk fiskefartøj. Førhen har fartøjet altid tanket og landet fisk i Hanstholm, men nu sejler til Hanstholm for at lande fisk, og derefter til Egersund for at tanke brændstof afgiftsfrit.

HM 227 Myggenes (IMO 9807786). (05-01-2025 til 20-01-2025)



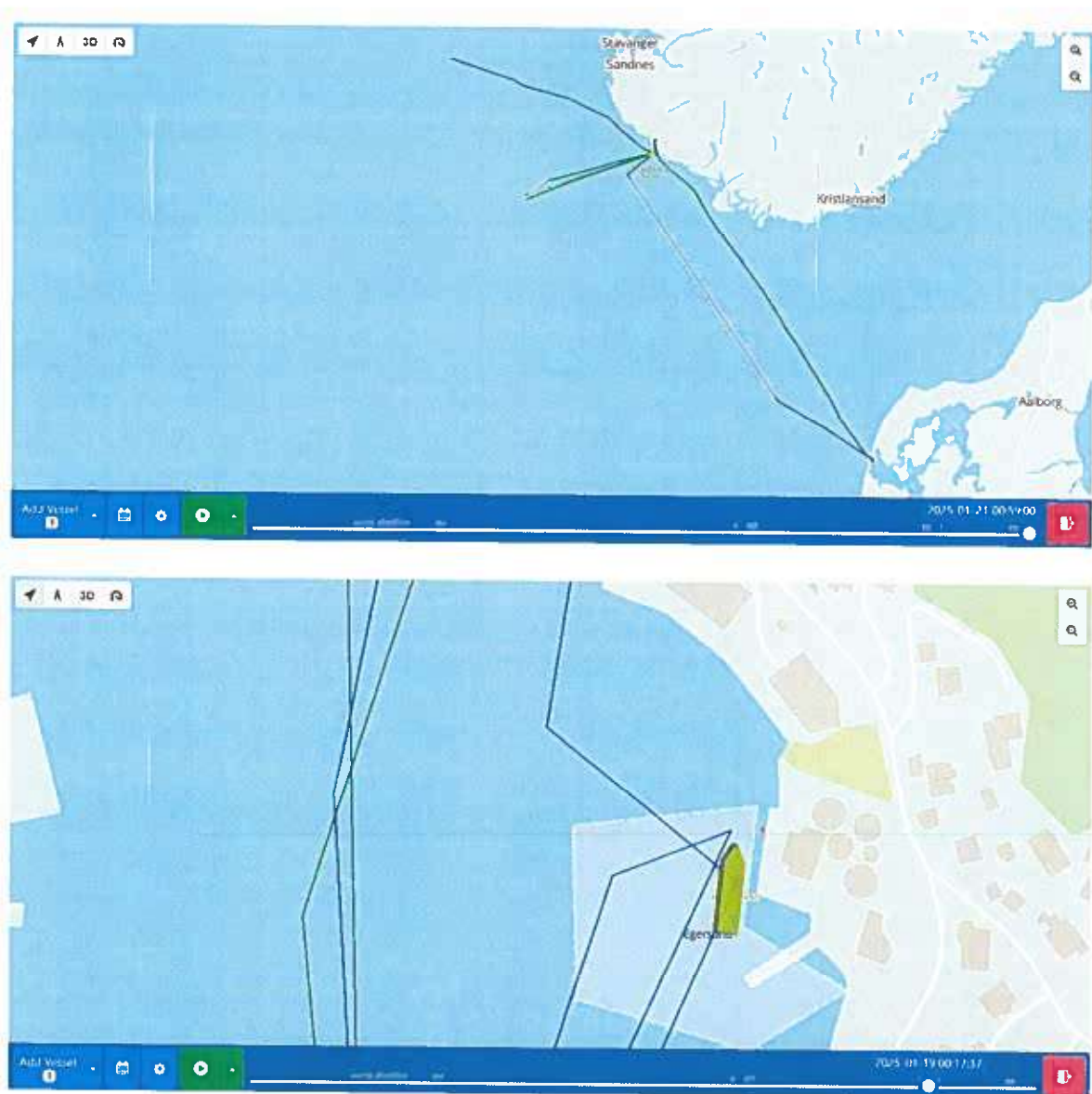
Eksempel 2: Dansk fiskefartøj. Førhen har fartøjet altid tanket og landet fisk i Hanstholm eller Thyborøn, men nu sejler til Hanstholm eller Thyborøn for at lande fisk, og derefter til Egersund for at tanke brændstof afgiftsfrit.

L 549 Frida Amalie (mmsi 220151000). (05-01-2025 til 20-01-2025)



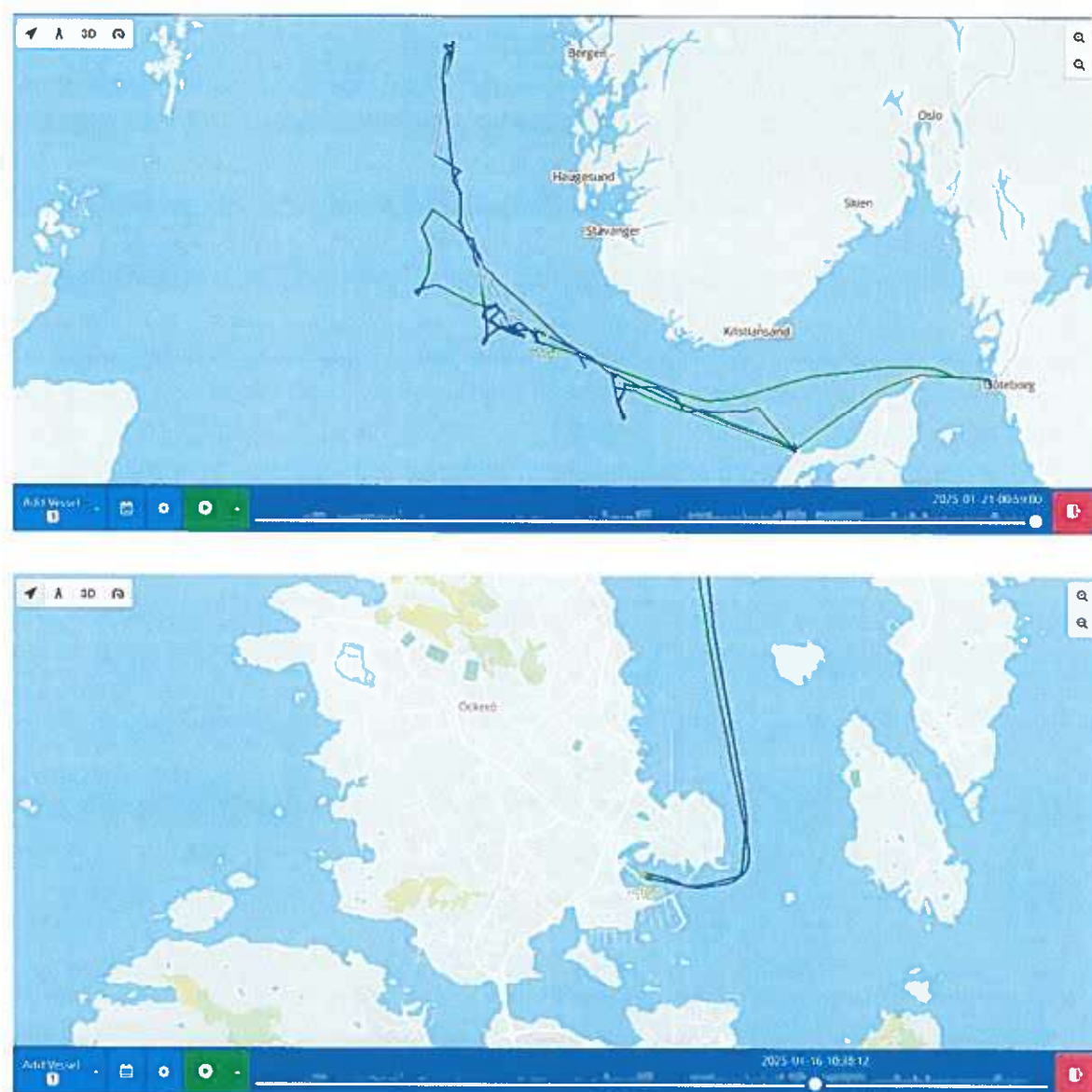
Eksempel 3: Tysk fiskefartøj. Førhen har fartøjet altid tanket og landet fisk i Thyborøn, men nu sejler til Thyborøn for at lande fisk, og derefter til Egersund for at tanke brændstof afgiftsfrit.

NC 322 Helgoland (IMO 9683300)



Eksempel 4: Tysk fiskefartøj. Førhen har fartøjet altid tanket og landet fisk i Hanstholm, men sejler nu til Hanstholm for at lande fisk, og derefter til Öckerö for at tanke brændstof afgiftsfrit.

NC 315 Victoria (IMO 9295892)



PENNEO

Underskrifterne i dette dokument er juridisk bindende. Dokumentet er underskrevet via Penneo™ sikker digital underskrift. Underskrivernes identiteter er blevet registreret, og informationerne er listet herunder.

"Med min underskrift bekræfter jeg indholdet og alle datoer i dette dokument."

Joan Faurskov Cordtz

PRICEWATERHOUSECOOPERS STATS AUTORISERET
REVISIONSPARTNERSELSKAB CVR: 33771231

Tax partner

På vegne af: PwC

Serienummer: b6a48c94-e1eb-4bba-ad90-05cade0f14ab

IP: 83.136.xxx.xxx

2025-02-10 19:52:49 UTC



Christina Bisgaard Fast

PRICEWATERHOUSECOOPERS STATS AUTORISERET
REVISIONSPARTNERSELSKAB CVR: 33771231

Tax Senior Associate

Serienummer: 9343477c-24c9-4852-a235-73db784de056

IP: 87.52.xxx.xxx

2025-02-10 22:10:44 UTC



Steen Møller Jensen

Kunde

Serienummer: db4e1ce2-a553-4615-8e8b-9ff3cc9b7e76

IP: 212.10.xxx.xxx

2025-02-11 04:40:42 UTC



Patrick Bøgedal Hoé

Kunde

Serienummer: c3bc55d9-109c-41cc-8a9d-4a4d2dd44bcb

IP: 217.74.xxx.xxx

2025-02-11 07:13:59 UTC



Erling Møller Hansen

Kunde

Serienummer: 1e31c7aa-9e4b-4576-8e41-af226f7cab3e

IP: 176.222.xxx.xxx

2025-02-11 08:30:45 UTC



Claus Bulch Klausen

Kunde

Serienummer: cbk@dan-bunkering.com

IP: 83.94.xxx.xxx

2025-02-11 10:22:50 UTC

Dette dokument er underskrevet digitalt via Penneo.com. De underskrevne data er valideret vha. den matematiske hashværdi af det originale dokument. Alle kryptografiske beviser er indlejret i denne PDF for validering i fremtiden.

Dette dokument er forseglet med et kvalificeret elektronisk segl med brug af certifikat og tidsstempel fra en kvalificeret tillidstjenesteudbyder.

Sådan kan du verificere, at dokumentet er originalt

Når du åbner dokumentet i Adobe Reader, kan du se, at det er certificeret af Penneo A/S. Dette beviser, at indholdet af dokumentet er uændret siden underskriftstidspunktet. Bevis for de individuelle underskrivernes digitale underskrifter er vedhæftet dokumentet.

Du kan verificere de kryptografiske beviser vha. Penneos validator, <https://penneo.com/validator>, eller andre valideringstjenester for digitale underskrifter

PENNEO

Underskrifterne i dette dokument er juridisk bindende. Dokumentet er underskrevet via Penneo™ sikker digital underskrift. Underskrivernes identiteter er blevet registreret, og informationerne er listet herunder.

"Med min underskrift bekræfter jeg indholdet og alle datoer i dette dokument."

Lars Nørgaard Leer

Kunde

Serienummer: 5b42abc1-a151-44e1-b3c7-1b2ad6c46544

IP: 2.109.xxx.xxx

2025-02-11 12:17:46 UTC



Troels Holch Jacobsen

Kunde

Serienummer: 38b247c0-7f34-440b-a7ca-734040771b1b

IP: 212.10.xxx.xxx

2025-02-12 07:44:01 UTC



Michael Krabbe

Kunde

Serienummer: 95710f43-f760-4f6a-9a1d-33f3b0e35b5d

IP: 84.247.xxx.xxx

2025-02-12 07:44:30 UTC



Dette dokument er underskrevet digitalt via **Penneo.com**. De underskrevne data er valideret vha. den matematiske hashværdi af det originale dokument. Alle kryptografiske beviser er indlejret i denne PDF for validering i fremtiden.

Dette dokument er forseglet med et kvalificeret elektronisk segl med brug af certifikat og tidsstempel fra en kvalificeret tillidstjenesteudbyder.

Sådan kan du verificere, at dokumentet er originalt

Når du åbner dokumentet i Adobe Reader, kan du se, at det er certificeret af **Penneo A/S**. Dette beviser, at indholdet af dokumentet er uændret siden underskriftstidspunktet. Bevis for de individuelle underskrivernes digitale underskrifter er vedhæftet dokumentet.

Du kan verificere de kryptografiske beviser vha. Penneos validator, <https://penneo.com/validator>, eller andre valideringstjenester for digitale underskrifter.

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 - København K
Att. Sisne Plesner-Hansen

Sendt digitalt til: SPL@skm.dk og lovgivningoekonomi@skm.dk

22. 09 2025

Høringssvar til høring over udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, suspension og indfasning af CO2-afgift for fiskeri, ændring af reglerne om momsfritagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år m.v.), jf. Skatteministeriets j. nr. 2025 – 3159.

FSR – danske revisorer

Børsgade 4, 4. sal
DK - 1215 København K

Telefon +45 7225 5703
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

FSR – danske revisorer ("FSR") takker for modtagelse af nærværende udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, suspension og indfasning af CO2-afgift for fiskeri, ændring af reglerne om momsfritagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år m.v.), som Skatteministeriet har sendt i høring den 25.08.2025 med høringsfrist den 25.09.2025.

Til høringsforslagets § 1

FSR er meget positiv overfor den lempelse, der indføres for så vidt angår 50 %-reglen. Det er en stor lettelse – særligt for de mange mindre og mellemstore ejerledede virksomheder. Der henses særligt til, at de mange ressourcer og usikkerheder på værdiansættelse af virksomheden undgås.

FSR foreslår, at den foreslåede ordning overvejes indført generelt.

FSR beder herudover konkret om at få nedenstående tre punkter belyst ved høringssvar:

Anvendelse af § 7 P, stk. 2, nr. 2, 1 og 2 pkt. (10 & 20% reglen)

Forslagets § 1, nr. 1 foreslår, at § 7 P, stk. 2, nr. 2, 4 affattes således:

"Udgør den ansattes årsløn på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, mindst 193.200 kr. (2010-niveau), og er betingelserne i stk. 7 tillige opfyldt, finder 1. og 2. pkt. ikke anvendelse"

Vi forstår heraf, at såfremt en virksomhed kvalificerer sig til anvendelse af de nye udvidede regler, så er det ikke muligt at vælge at anvende 10% grænsen eller 20 %



grænsen ved aktivt tilvalg, idet 1. og 2. pkt. i LL § 7P stk. 2, ikke finder anvendelse. Det betyder i praksis, at enhver virksomhed skal foretage en vurdering af, hvilket regelsæt, de kan benytte (eventuelt med hjælp fra rådgiver). Dette virker uhensigtsmæssigt.

Vi ønsker afklaring af, hvorvidt der er valgfrihed for hvilket regelsæt man ønsker at anvende.

Krav om for værdiansættelse for indgåelse af gyldig aftale om anvendelse af LL § 7P

Indholdet i udvidelsen af reglerne medfører, at der ikke længere er en %-grænse for, hvor stor en andel af årslønnen, der kan omfattes af de lempelige regler. Dette medfører, at der i praksis ikke længere er behov for at foretage en værdiansættelse af vederlaget og det formodes at grænseværdien netop er fjernet for at imødekomme det faktum, at værdiansættelse kan være et fordyrende element ved indførelse af medarbejderaktieordninger i mindre unoterede virksomheder.

Det er dog stadig et krav, at der indgås en såkaldt 7P-aftale mellem arbejdsgiver og medarbejder, om anvendelse af 7P-reglerne på det konkrete vederlag.

Der står imidlertid beskrevet i det generelle lovforberedende arbejde til hovedbestemmelsen i LL § 7P, at det er et krav til indholdet af selve aftalen om anvendelse af LL § 7 P, at der fremgår en værdiansættelse af det underliggende aktiv.

Af forarbejderne fremgår: "Der stilles en række krav til aftalens indhold. Det skal efter 1. pkt. fremgå af aftalen, at parterne er bundet til at overholde de vilkår, der fremgår af nr. 2-7. Efter 2. pkt. er det et krav, at vederlaget er entydigt fastsat i aftalen. Derudover skal det efter 3. pkt. fremgå, om vederlaget er en aktie eller en købe- eller tegningsret hertil, og i hvilket selskab der er eller kan erhverves aktier. Endvidere skal den nominelle størrelse eller stykværdien af aktien fremgå af aftalen, eller, hvor vederlaget består af en købe- eller tegningsret, den nominelle størrelse eller stykværdien af den aktie, som købe- eller tegningsretten giver ret til at erhverve. Endelig skal det, hvis udnyttelseskursen kendes, fremgå af aftalen, hvilken værdi vederlaget har, eller såfremt kun principperne for fastsættelse af udnyttelseskursen er fastlagt, da disse."

Ordlyden er ikke optaget i selve lovteksten, men håndhævet ved flere afgørelser.

FSR ønsker bekræftet, at man ved anvendelse af de nye foreslåede udvidede regler ikke behøver at efterleve kravet om at værdiansættelsen af vederlaget skal fremgå af den obligatoriske aftale om anvendelse af LL § 7 P, al den stund at der ikke er noget behov herfor.

Opgørelse af lønkrav

Anvendelsen af de nye regler forudsætter, at medarbejderen har en løn (lønkravet).

Lønnen kan opgøres af flere forskellige lønelementer, herunder også variable lønde. Dette står beskrevet nærmere i lovforslaget. Der står dog udspecificeret, at variabel løn kan indgå, så længe at der er tale om en ikke-uvæsentlig løndel, og at denne er forventelig på det tidspunkt, hvor man foretager vurderingen.

Det forekommer uhensigtsmæssigt, at alene lønde, der ikke er uvæsentlige sammenlignet med årslønnen, kan indgå. I al almindelighed så må man antage, at enhver

løndel er væsentlig for lønmodtageren. Uvæsentlighedsgrænsen er i praksis repræsenteret og omtalt som løndele, der udgør op til 30% af det samlede årlige vederlag. Uvæsentlighedskravet er ikke præcist defineret, men det antages at variable løndele på signifikant lavere beløb end cirka 30%, er væsentlige i et ansættelsesforhold. Idet lønkravet er indrettet efter dagpengesatsen, så må man have en formodning for, at selv mindre, variable løndele er væsentlige for modtageren.

Til høringsforslagets § 2

Suspension og indfasning af CO₂-afgift for fiskeri

FSR noterer sig, at lovforslaget udmønter dele af "Aftale om en ny kurs for dansk fiskeri" og indebærer, at fiskeriet i perioden 2026-2028 ikke skal betale CO₂-afgift, og at afgiften indføres igen i 2029 med 375 kr. pr. ton CO₂ (2022-niveau). Fra 2030 skal afgiftssatsen følge det almindelige afgiftsniveau på 750 kr. pr. ton CO₂ (2022-niveau).

Det fremgår af lovforslaget, at:

"Forslaget indebærer, at store fiskerfartøjer (5 bruttotoner eller mere) i 2026-2028 kan få leveret brændstof uden betaling af CO₂-afgift, hvis de har en fritagelsesbevilling fra Skatteforvaltningen. [...] De mindre fiskerfartøjer, der ikke kan få leveret afgiftsfrit efter den foreslåede ændring af § 7, stk. 1 nr. 1, vil derimod kunne opnå godtgørelse af den CO₂-afgift, der er betalt for brændstoffet fra og med den 1. januar 2026 til og med den 31. december 2029, jf. § 9 e, stk. 2."

FSR finder det positivt, at der i overgangsperioden gives mulighed for både fritagelse og godtgørelse, så fiskeriet får tid til at omstille sig til de nye rammevilkår. Det er dog væsentligt, at administrationen af fritagelsesbevillinger og godtgørelse bliver så enkel og smidig som muligt, så der ikke pålægges unødigt bureaukrati for erhvervet.

FSR anbefaler, at Skattestyrelsen i vejledningsmateriale og praksis sikrer, at ansøgnings- og dokumentationskrav for fritagelsesbevillinger og godtgørelse er klare, proportionale og let tilgængelige for både store og små aktører. Skattestyrelsen i skrivende stund ca. 6 måneder om at behandle de bevillingsanmodninger de modtager.

Det skal desuden bemærkes, at lovforslaget reelt blot udskyder problemstillingen til et senere tidspunkt, idet fiskeriet vil møde de samme udfordringer i 2029, hvis der ikke sker en ændring af bl.a. forholdet omkring fiskere der fisker i udenlandsk farvand (herefter betegnet "udenlandske fiskere"). De langsigtede konsekvenser og udfordringer for erhvervet er således ikke løst, men blot udskudt.

Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovforslaget skønnes at medføre en samlet lempelse for erhvervslivet på ca. 615 mio. kr. (2025-niveau) i perioden 2026-2029, jf. lovforslagets bemærkninger:

"Den del af lovforslaget, som angår suspensionen af CO₂-afgiften fra 2026 til 2028 og satsnedsættelsen i 2029, skønnes samlet set og baseret på fiskeriets CO₂-udledning som lagt til grund i forbindelse indførelsen af CO₂-afgiften at udgøre en lempelse for erhvervslivet på ca. 615 mio. kr. (2025-niveau)."

FSR anerkender, at der tages hensyn til fiskeriets konkurrenceevne og omstillingsevne i den grønne omstilling, og at der gives en vis overgangsperiode, hvor afgiften suspenderes og indføres gradvist. Vi mener dog, at forslaget bør genbesøges for perioden efter 2029.,

Forholdet til EU-retten

Det fremgår, at energiafgifterne og CO₂-afgiften gennemfører energibeskatningsdirektivet, og at:

"Med de foreslåede ændringer vil der for motorbrændstoffer anvendt til erhvervsmæssigt fiskeri i årene 2026-2028 ikke skulle svares afgift."

FSR finder det væsentligt, at de danske regler fortsat er i overensstemmelse med EU-retten, og at der ikke indføres nationale særregler, som kan skabe konkurrenceforvridning eller usikkerhed for erhvervet.

Det fremgår desuden af EU's energibeskatningsdirektiv, at alle medlemslande skal fritage olie leveret til fiskere (og andre) med sejlads i EF-farvande for afgifter omfattet af energibeskatningsdirektivet. Det kan således konkluderes, at der ikke bare kan, men skal ske levering af olie uden afgift (både energiafgift og CO₂-afgift), når olien leveres til udenlandske fiskere, som ikke fisker i dansk farvand.

Administrative krav og dokumentation

FSR bemærker, at der fortsat stilles krav om dokumentation for, at brændstoffet er leveret til det konkrete fiskerfartøj, og at:

"Disse krav svarer til dem, der var gældende indtil den 1. januar 2025 for afgiftsfri leverancer af brændstof til erhvervsmæssigt fiskeri i større fartøjer."

FSR anbefaler, at der i den kommende vejledning fra Skattestyrelsen gives konkrete eksempler på, hvilken dokumentation der kræves, og at der tages hensyn til de praktiske forhold i fiskeriet.

Vi anbefaler desuden, at det skrives ind, at der for udenlandske fiskere ikke er krav om bevilling – som hidtil.

Konsekvenser for miljøet

Lovforslaget skønnes at medføre en merudledning på ca. 0,3 mio. ton CO₂ i perioden 2026-2029. Dette skøn er vi skeptiske overfor, da der ikke er taget højde for den ekstra CO₂-udledning, som ændringerne fra 1. januar 2025 allerede har medført, da fiskeren – udenlandske såvel som danske – blot tanket i Sverige i dag.

Efter vores vurdering har Skattestyrelsens nuværende krav om, at der skal opkræves CO₂-afgift på brændstof til alle fiskere og skibe – også de udenlandske – haft langt større praktiske konsekvenser end forudset ved omlægningen til en ensartet og høj CO₂-afgift. Samtidig har afgiften haft den utilsigtede effekt, at CO₂-udledningen fremover vil stige markant, fordi fiskere nu i stigende grad sejler til udlandet for at tanke brændstof, som de tidligere ville have tanket i Danmark. Vi forventer således at forslaget vil mindske den nuværende udledning af CO₂ både i Danmark såvel som globalt.

Til høringsforslagets § 3

Lovforslagets indhold

Ændringen af bestemmelsen sker i forlængelse af en administrativ ændring af praksis på momsområdet for undervisning. Praksisændringen udspringer af EU-domstolens afgørelser i sagerne C-449/17, A&G Fahrschul, C-47/19, HA, C-373/19, Dubrovin & Tröger Aquatics, som alle fortolker på rækkevidden af momsfritagelsen for "skole og universitetsundervisning".

Skattestyrelsen har som konsekvens af EU domstolssagerne konkluderet, at anvendelsesområdet for momsfritagelsen skal indskrænkes og at praksisændringen indebærer, at de nugældende momsfritagelser for anden undervisning, der har karakter af skolemæssig undervisning, som sprog, musik, legemsøvelser, håndarbejde, tegning og bogføring, samt øvrig undervisning i enkeltfag, herunder privattimer i fornævnte, ikke længere kan rummes i momsfritagelsen som skoleundervisning.

I forlængelse heraf har Skatteministeriet nu vurderet, at momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i, ikke er tilstrækkeligt implementeret i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, da momsloven ikke indeholder momsfritagelse af "uddannelse af børn og unge", som det fremgår af momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i.

Lovforslaget er derfor først og fremmest en sproglig tilpasning ift. direktivbestemmelsen, men samtidig en tilpasning, som skal sikre, at den undervisning, som i henhold til praksisændringen bliver momsplichtig, fortsat er omfattet af momsfritagelsen, når undervisningen tilbydes børn og unge. Af lovforslaget fremgår, at der fastsættes en aldersgrænse på 30 år, hvilket svarer til den afgrænsning, der bl.a. anvendes af Eurostat.

Følgende fremgår endvidere af lovforslagets bemærkninger; "med lovforslaget vil al uddannelse til børn og unge under 30 år som udgangspunkt være momsfritaget. I den forbindelse skal uddannelse forstås bredt, således at al undervisning af børn og unge under 30 år, som efter hidtidig administrativ praksis har været momsfritaget som anden undervisning, der har karakter af skolemæssig undervisning, vil være omfattet af momsfritagelsen af uddannelse af børn og unge. Med forslaget vil således undervisning i f.eks. legemsøvelser (fitness, yoga, spinning etc.), musik, dans, drama, friluftsliv, skoleskak m.v. til børn og unge under 30 år være omfattet af momsfritagelsen"

FSR forstår det således, at de virksomheder, som i dag tilbyder momsfri undervisning, men som rammes af praksisændringen og som fremover ikke længere vil være momsfritaget for sit udbud af undervisning, fortsat vil være momsfritaget af sine undervisningsaktiviteter, når modtageren af undervisningen er under 30 år. Der er i bemærkningerne opstillet eksempler på, hvordan grænsen på de 30 år skal fortolkes i relation til forskellige undervisningsforløb og deltagerens 30-års fødselsdag. Disse afgrænsninger har vi for så vidt ingen bemærkninger til.

Konkrete bemærkninger

FSR er grundlæggende forstående overfor ønsket og viljen til at fastholde en bred momsfritagelse for undervisning af børn og unge. Vi er imidlertid bekymrede for, om den forslåede fortolkning af indførelsen af "uddannelse af børn og unge" reelt kan rumme den undervisning, som lovforslaget lægger op til.

Indledningsvist skal det bemærkes, at fritagelserne i momssystemdirektivet er undtagelser til hovedreglen om momspligt, og derfor skal fortolkes indskrænkende, hvilket er understreget flere gange af EU-Domstolen, se bl.a. dommene i sag C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH og C-449/17 A & G Fahrschul-Akademie GmbH.

Formålet med momsfrigtagelsen for uddannelse af børn og unge i momssystemdirektivets er at sikre, at uddannelsesydelser bliver økonomisk tilgængelige for borgerne og dermed fremme samfundsmæssige mål som uddannelse, viden og kompetenceudvikling.

Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i, opstiller to kumulative betingelser for, hvornår fritagelsen for uddannelse, herunder uddannelse af børn og unge, finder anvendelse:

1. **Arten af den leverede ydelse:** Ydelsen skal være "uddannelse af børn og unge" eller en anden form for undervisning nævnt i bestemmelsen.
2. **Leverandørens status:** Ydelsen skal leveres af enten et offentligretligt organ eller et organ, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål.

Det er ikke FSR's forståelse, at den foreslåede lovændring tager højde for betingelse 2, herunder leverandørens status.

I dommen C-612/20 Happy Education SRL understregede EU-Domstolen, at medlemsstaterne har en vis skønsebeføjelse til at afgøre, hvilke organer der kan anerkendes som havende tilsvarende formål som offentligretlige organer. Dette skøn skal dog anvendes i overensstemmelse med direktivets formål, som redegjort for ovenfor. EU-Domstolen har i flere sager præciseret, at fritagelsen kun omfatter undervisning, der udbydes inden for "*et integreret system til overførsel af viden og færdigheder vedrørende en bred og varieret mængde af emner såvel som elevernes og de studerendes uddybning og udvikling af denne viden*"; se i den forbindelse sag C-434/05, Horizon College, sag C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH og sag C-373/19, Dubrovin & Tröger – Aquatics. Dommene understreger, at specialiseret undervisning inden for et afgrænset emne, såsom svømmeundervisning, falder uden for fritagelsen.

Suppleres der herudover med en sproglig fortolkning af bestemmelsen, vil uddannelse i sig selv dække over et struktureret og målrettet forløb, som skal sikre overførsel af viden og kompetencer til modtageren.

Det er ikke FSR's opfattelse, set i lyset af denne formålsfortolkning, at den foreslåede lovændring kan finde hjemmel i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra i, og at den dermed kan anses som værende direktivkonform.

Det er således FSR's opfattelse, at begrebet "uddannelse" skal fortolkes mere snævert end begrebet "undervisning", hvorfor vi er bekymrede for, om direktivet giver mulighed for, at "al undervisning af børn og unge", fraset undervisning med henblik på, at modtageren opnår et certifikat mv., kan rummes i fritagelsen.

F.eks. anerkender praksis i dag (SKM2016.11.SR), at undervisning i babysvømning skal anses som momsfrigtaget undervisning i legemsøvelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, 1.led. Det fremgår af det bindende svar, at der vil være tale om undervisning i

legemsøvelser, når undervisningens leveres med det formål at styrke barnets fysiske og motoriske udvikling, når undervisningen foregår i hold med en instruktør gennem hele forløbet.

Heroverfor står, at undervisning i specifikke sportsgrene, herunder golf, ridning, tennis mv. efter deres art ikke omfattes af momsfritagelsen af undervisning i legemsøvelser, uanset disse bidrager til en styrkelse af deltagernes kondition, udholdenhed mv. Dette gælder ligeledes undervisning i faldteknik og klatring.

Der består således allerede i praksis dag en uklarhed ift. om svømmeundervisning af børn ligeledes vil være fritaget som undervisning i legemsøvelser eller om undervisning af børn i basale svømmefærdigheder og svømmeteknikker skal anses som undervisning i en specifik sportsgren, herunder hvor aldersgrænsen mellem baby og børn i så fald vil gå.

Den danske praksis og momsfritagelsen for babysvømning står, efter vores opfattelse, i ikke i overensstemmelse til EU-domstolens dom i sag C-373/19, Dubrovin & Tröger, som netop omhandler den momsmæssige behandling af en svømmeskoles udbud af svømmeundervisning, hovedsageligt til børn, som skal tilegne sig basale svømmefærdigheder og svømmeteknikker. Domstolen når i dommen frem til, at ydelserne ikke kan rummes i fritagelsen for "skole- og universitetsundervisning", som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra j.

Som det fremgår af lovbemærkningerne, så foreligger der ikke tilsvarende domme, som vedrører direktivets momsfritagelse af "uddannelse af børn og unge". Videre fremgår det af lovbemærkningerne, at det vurderes, at der ikke er holdepunkter for at antage, at fritagelsen for "uddannelse af børn og unge" er underlagt samme krav til undervisningens indhold af en bred og varieret mængde af emner og undervisningens rekreative karakter, som fritagelsen for "skole- og universitetsundervisning".

FSR udleder samtidig, at Skatteministeriet er af den opfattelse, at hvis EU-domstolen i stedet havde taget stilling til, om begrebet "uddannelse af børn og unge" skal fortolkes således, at det omfatter undervisning i babysvømning, så havde svaret været ja.

Det efterlader derfor også det spørgsmål, om EU-domstolen var nået til et andet resultat, hvis der i stedet var blevet spurgt til, om svømmeskolens udbud af svømmeundervisning, hovedsageligt til børn, i stedet kunne rummes i fritagelsen for "uddannelse af børn og unge". Og hvis dette var tilfældet, om EU-domstolens så ikke af egen drift skulle være nået frem til dette resultat?

FSR finder det således uafklaret om svømmeundervisning af børn og unge, efter det fremlagte lovforslag, vil være fritaget som "uddannelse af børn og unge", hvis undervisningen udbydes i hold med det formål at børnene skal tilegne sig basale svømmefærdigheder og svømmeteknikker?

Eller nærmere bestemt, at hvis EU-domstolen bliver forelagt spørgsmålet om, hvorvidt begrebet "uddannelse af børn og unge" skal fortolkes således, at det omfatter al undervisning af børn og unge, herunder fx undervisning i skoleskak, holdundervisning i legemsøvelser eller undervisning i surf og sejlerkurser, så vil EU-domstolen svare

bekræftende. Dette til trods for, at EU-domstolen generelt har skærpet praksis for fortolkningen af fritagelsen for "skole og universitetsundervisning".

Samtidigt finder FSR det uafklaret, om "al undervisning" fremover også vil dække over undervisning i specifikke sportsgrene, herunder golf, ridning, tennis mv. når undervisningen udbydes overfor unge under 30 år. Særligt er det uafklaret, om det er lovgivers hensigt, at der, som i dag, skal være en liste over undtagelser til fritagelserne og hvordan denne liste i så fald i så fald skal udmøntes, når udgangspunktet er, at al undervisning fritages

FSR finder således, at nærværende udkast til lovforslag, vil medføre en ikke-EU-konform implementering af art. 132, stk. 1, litra i. Ydermere, er det FSR's opfattelse, at lovforslaget som det er formuleret, vil medføre følgende væsentlige ulemper for erhvervslivet:

- 1) Fuld risiko falder på den erhvervsdrivende, der tilsvarende som hidtidig praksis, vil skabe væsentlig usikkerhed ift. hvornår en ydelse er omfattet af momspligten eller ej.*
- 2) Lovgivers implementering af anvendelsesområdet for fritagelsen elimineres væsentligt, idet det lægges til den administrative forvaltning at fortolke/bedømme bestemmelsens anvendelsesområde, hvilket skaber risiko for inkonsistent praksis.*
- 3) Kulmination med anden lovgivning, fx GDPR, idet der skal indhentes oplysninger om elev/bruger/andet, som af hensyn til dokumentation for momsfrie leverance skal opbevares sikkert og alene så længe behovet består.*
- 4) Væsentlig administrativ byrde ift. opgørelse af splitmoms og lønsumsafgift, hvilket fordyrer leverancerne.*

FSR indstiller således til, at ordlydsfortolkningen, som anlagt i lovforslaget, suppleres med en formålsfortolkning af bestemmelsen, hvorved uddannelse i sig selv (jf. EU-Domstolens praksis i nævnte sager), efter vores opfattelse alene vil omfatte et struktureret og målrettet forløb, som skal sikre overførsel af viden og kompetencer til modtageren.

Afslutningsvist, skal det kort bemærkes, at der i lovforslaget ikke tages stilling til lønsumsafgift, der i sig selv er et fordyrerende element, der udover større udgifter til administration (momslovens § 38, 1) samt øget risiko for efteropkrævning af salgsmoms, bidrager til en højere pris hos eleven/modtageren og dermed er modstridende med bestemmelsens egentlige formål, som er at sikre at uddannelsesydelser bliver økonomisk tilgængelige for borgerne.

Med venlig hilsen

Jon Reinhold Jensen
Chefkonsulent, Moms og Afgifter

Til: Sine Plesner-Hansen (SPL@skm.dk), Lovgivning og Økonomi (lovgivningogoeekonomi@skm.dk)
Fra: Høringer og Jura (hoering@klimabev.dk)
Titel: Jf. j.nr. 2025-3159, høringssvar
Sendt: 19-09-2025 14:30

Du får ikke ofte mails fra hoering@klimabev.dk. [Få mere at vide om, hvorfor dette er vigtigt](#)

[ADVARSEL – EKSTERN MAIL]: Denne e-mail er sendt fra en ekstern afsender. Vær opmærksom på, at den kan indeholde links eller vedhæftede filer, som ikke er sikre.

Høringssvar til udkast til lovforslag om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder, suspension og indfasning af CO₂-afgift for fiskeri, ændring af reglerne om momsfritagelse af uddannelse af børn og unge under 30 år m.v.), jf. journalnummer 2025-3159.

En væsentlig del af lovforslaget har til formål at suspendere CO₂-afgiften for fiskeriet i perioden 2026-2028. Klimabevægelsen anerkender behovet for at sikre stabile og bæredygtige rammer for dansk fiskeri, men vi ønsker at udtrykke vores dybe bekymring over den foreslåede suspension af CO₂-afgiften for fiskeriet.

Suspensionen af CO₂-afgiften underminerer den grønne skattereform og sender et uheldigt signal om, at fiskeriet fritages fra at bidrage til den nødvendige klimaomstilling. Afgiften er et centralt værktøj til at internalisere de miljømæssige omkostninger ved fossilt brændstoffsforbrug, og dens fravær risikerer at fastholde sektoren i en fossil afhængighed i en kritisk periode.

De Økonomiske Vismænd vurderede i sin rapport om Dansk Økonomi fra maj 2025, at ved *"at udskyde afgiften risikerer man imidlertid at skabe usikkerhed om de fremtidige afgiftsniveauer i såvel fiskeriet som andre brancher"*. Vismændene påpeger også, at sådanne tiltag risikerer at mindske troværdigheden om den aftalte, fremtidige klimapolitik og reducerer tilskyndelse til de rette langsigtede investeringer. Klimabevægelsen deler disse vurderinger. Det skal understreges, at der for fiskeriet som for andre erhverv og sektorer i samfundet gælder, at en reel omstilling kræver økonomiske incitamenter, herunder ikke mindst en CO₂-afgift. Uden denne afgift reduceres presset for at investere i energieffektive fartøjer, alternative drivmidler og mere skånsomme fiskemetoder.

Kompensation og afgiftsfritagelse er ikke den rette vej. I stedet bør der fokuseres på grønne investeringer og teknologisk udvikling, frem for at udskyde den nødvendige omstilling. I sin statusrapport fra februar 2025 vurderede Klimarådet, at det nu for første gang var *"anskueliggjort"*, at Danmark kan nå sit 2030-mål om en 70 procents reduktion af udledningen af drivhusgasser. Klimarådet understregede samtidig at anskueliggørelse ikke er det samme som opfyldelse, og at det er helt afgørende, at alle politiske aftaler, der er blevet indgået på klimaområdet, står til troende og bliver implementeret.

Efterfølgende har en række politiske partier så foreslået at suspendere CO₂-afgiften for fiskeriet i perioden 2026-2028. Dette er et beklageligt og bekymrende tiltag, der kun bidrager til at skabe yderligere usikkerhed om den danske klimapolitik. Klimabevægelsen i Danmark opfordrer til, at fiskeriet – som alle andre sektorer – tager ansvar for sin klima- og miljøpåvirkning.

Arbejdsgruppen for klimaret og høringer
Klimabevægelsen i Danmark
Mobil: +45 2295 4047

Støt os og bliv medlem på www.klimabevægelsen.dk

SKATTEMINISTERIET
NICOLAI EIGTVEDS GADE 28
1402 KØBEHAVN K
DANMARK

Til Skatteministeriet

Sendt til: lovgivning@goekonomi@skm.dk
cc: SPL@skm.dk

KOMMENTARER TIL UDKAST TIL LOV OM ÆNDRING AF LIGNINGSLOVEN, LOV OM KULDIOXIDAF-GIFT AF VISSE ENERGIPRODUKTER, MOMSLOVEN OG FORSKELLIGE ANDRE LOVE

Med henvisning til ovenstående lovforslag og til j.nr. 2025-3159, har Kromann Reumert følgende kommentarer.

1. OPHÆVELSE AF 50 PCT. GRÆNSEN I LL § 7 P, STK. 2, NR. 2, 4. PKT.

Ifølge lovforslagets § 1, 1. pkt., foreslås det, at den nuværende betingelse i ligningslovens § 7 P, stk. 2, nr. 2, 4. pkt., hvorefter ansatte i nye og mindre virksomheder kan modtage aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier (samlet benævnt "Aktieløn") til en værdi svarende til op til 50 pct. af medarbejderens skattepligtige årsløn, erstattes af en betingelse om, at de ansatte modtager en årlig grundløn, der svarer til cirka 12 måneders dagpenge på højeste dagpengesats.

For de mindste virksomheder – særligt dem i den helt tidlige opstartsfase – medfører lovforslaget en forværret situation. Den nye betingelse indebærer, at virksomheder, som endnu ikke har mulighed for at tilbyde den påkrævede årlige grundløn, udelukkes fra ordningen i ligningslovens § 7 P i samme omfang som tidligere. Det kan dermed blive vanskeligt for de mindste virksomheder at tiltrække den nødvendige talentmasse.

Kromann Reumert foreslår derfor, at den i lovforslaget forslåede ordning (herefter "Den Nye Ordning") med dertilhørende ændringer i betingelserne i ligningslovens § 7 P ikke erstatter den ordning, der på nuværende tidspunkt gælder i henhold til ligningslovens § 7 P, stk. 2, nr. 2, 4. pkt., (herefter "Den Gamle Ordning"). I stedet skal Den Gamle Ordning eksistere sideløbende med Den Nye Ordning. På denne måde kan virksomheder, der opfylder minimumslønkravet, vælge Den Nye Ordning, mens virksomheder, der ikke opfylder minimumslønkravet, fortsat kan benytte Den Gamle Ordning og tildele Aktieløn til medarbejdere efter denne.

--oo0oo--

ADVOKATFIRMA

WWW.KROMANNREUMERT.COM
CVR-NR. DK 62 60 67 11

PARTNER

MICHAEL NØRREMARK

KØBENHAVN

DIR. +45 38 77 44 61

MOB. +45 24 86 00 53

MNO@KROMANNREUMERT.COM

MICHAEL NØRREMARK

22. SEPTEMBER 2025

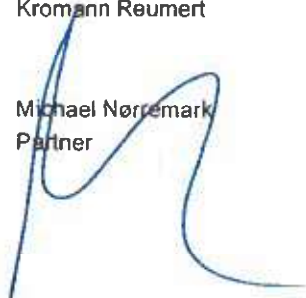
SAGSNR. 8105 MNO/MNO

DOK. NR. 8105-759545383-10615

KROMANN REUMERT

Med venlig hilsen
Kromann Reumert

Michael Nørremark
Partner

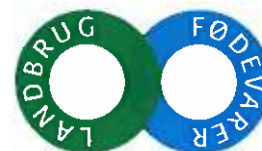
A large, stylized handwritten signature in blue ink, consisting of a series of loops and curves.

Emil Christensen
Advokat

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'EHC' in a cursive style.

Ida Vennick Olsen
Advokatfuldmægtig

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Ida V' in a cursive style.



Landbrug & Fødevarer F.m.b.A.

Agro Food Park 13
DK 8200 Aarhus N

T +45 3339 4000
E info@lf.dk
W www.lf.dk

CVR DK 25 52 95 29

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K
Att. Sine Plesner-Hansen

Høringssvaret er sendt til lovgivning@oekoekonomi@skm.dk med kopi til spl@skm.dk

Høring af udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven mv., j.nr. 2025-3159.

Landbrug & Fødevarer takker for muligheden for at afgive bemærkninger til udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven mv. som er sendt i høring den 25. august 2025.

Vores bemærkninger til lovforslagets enkelte elementer fremgår nedenfor:

§ 1 - Ændringer til ligningslovens § 7 P

I lovforslagets § 1, nr. 1 foreslås, at den nuværende 50 pct.-grænse for medarbejderens årsløn ændres til, at medarbejderens årsløn på det tidspunkt hvor aftalen om medarbejderaktier indgås, mindst udgør et beløb svarende til 12 måneder med højeste dagpengesats. For 2025 svarer det til en årsløn på 253.104 kr.

Reglerne om beskatning ved tildeling af medarbejderaktier i nye, mindre virksomheder blev indført ved lov nr. 84 af 30.1.2019, og af bemærkningerne til lovforslagets § 5, nr. 3 om 50 pct.-grænsen fremgår det bl.a.:

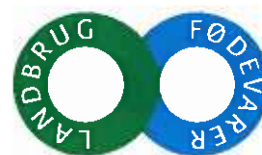
"Årsløn opgøres som indkomstskattepligtig løn, herunder også indkomstskattepligtige aktier og købe- og tegningsretter til aktier, dog før fradrag for arbejdsmarkedsbidrag, tillagt værdien af eventuelle indkomstskattepligtige personalegoder opgjort til den værdi, der anvendes ved personalegodebeskatningen, og eventuelle pensionsbidrag, som indbetales af selskabet."

Heraf fremgår det tydeligt, at der ved opgørelsen af årslønnen er tale om lønindkomsten og indkomstskattepligtige aktier mv. før arbejdsmarkedsbidrag.

Ifølge den foreslåede ændring til ligningslovens § 7 P, stk. 2, nr. 2, 4. pkt. kræves der fremover en årsløn på mindst 253.104 kr. (2025-tal) svarende til højeste dagpengesats.

Der betales dog ikke arbejdsmarkedsbidrag af dagpenge, og efter vores opfattelse er der derfor brug for en præcisering af, hvorvidt den krævede årsløn efter den nye bestemmelse, også er før fradrag af arbejdsmarkedsbidrag.

Kan Skatteministeriet bekræfte, at der ved opgørelse af årslønnen er tale om medarbejderens indkomstskattepligtige løn og værdi af aktier mv. før fradrag af arbejdsmarkedsbidrag?



§ 3 - Ændringer til momsloven

I lovforslagets § 3, nr. 6 foreslås, at begrebet "virksomheden uvedkommende formål" i momslovens § 38, stk. 2 ændres til "formål, der ikke vedrører virksomheden".

Ændring sker på baggrund af udkast til styresignal – udtagning til uvedkommende formål – ændring af praksis – genoptagelse. I udkastet til styresignal blev den tidligere praksis underkendt. Der skal fremadrettet ske en konkret vurdering af om den pågældende aktivitet er omfattet af begrebet "virksomheden uvedkommende formål" i momslovens § 5, stk. 4 og 5. Såfremt aktiviteten ikke er virksomheden uvedkommende, skal der ikke betales udtagningsmoms.

Det fremgår af udkastet til styresignal, at praksisændringen ikke gælder for momslovens § 38, stk. 2. Momslovens § 38, stk. 2 ændres således, at begrebet "virksomheden uvedkommende formål" ikke længere fremgår af bestemmelsen, men at begrebet erstattes med "formål, der ikke vedrører virksomheden" i forslaget til lovændring. Omformuleringen tilsigter, at der ikke sker en indholdsmæssig ændring, men alene en sproglig ændring af bestemmelsen.

Det er L&F's opfattelse, at når der er tale om en ren sproglig ændring af momslovens § 38, stk. 2, skal bestemmelsen stadig fortolkes i overensstemmelse med begrebet "virksomhed uvedkommende formål".

L&F finder det problematisk, at praksis omkring den ændrede fortolkning af begrebet "virksomheden uvedkommende formål" alene anvendes i momslovens § 5, stk. 4 og 5 om udtagningsmoms, men ikke i momslovens § 38, stk. 2 om delvis fradragsret.

Dette finder vi uhensigtsmæssigt, da det kan skabe forvirring og usikkerhed om, hvordan begrebet skal forstås og anvendes, når det tillægges to forskellige betydninger inden for samme retsområde.

Når samme begreb fortolkes forskelligt og dermed får forskellige retsvirkninger, opstår en situation, hvor virksomheder potentielt kan udnytte forskellen til at opnå en momsmæssig fordel.

Det kan derfor f.eks. fremstå mere attraktivt for en virksomhed at anskaffe et aktiv med fuld fradragsret og efterfølgende anvende aktivet til formål, der ligger uden for momsområdet, men som efter den nye præcisering ikke nødvendigvis anses som virksomheden uvedkommende efter momslovens § 5, stk. 4 og 5.

Derimod vil den samme aktivitet, hvis den vurderes efter momslovens § 38, stk. 2, fortsat kunne berettige til et delvist fradrag. Dette skyldes, at fortolkningen af begrebet "virksomheden uvedkommende formål" her ikke er ændret, og aktiviteter uden for momsområdet derfor må antages fortsat at skulle anses som værende virksomheden uvedkommende.

Vi er af den opfattelse, at EU-domstolens præcisering af begrebet bør finde anvendelse både i § 5, stk. 4 og 5, samt i § 38, stk. 2.

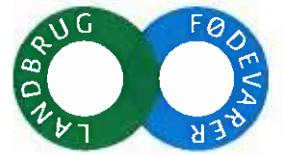
EU-Domstolen udtalt i sag C-269/20, Finanzamt T mod S, præmis 57, at blot fordi en transaktion ligger uden for momsordningens anvendelsesområde, kan det ikke alene af den grund medføre, at transaktionen kan anses for at være foretaget "til virksomheden uvedkommende formål".

EU-Domstolen henviser i øvrigt til sag C-515/17, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, præmis 38.

Danmark er forpligtet til at fortolke EU-konformt, og når EU-Domstolen har fastslået, hvordan begrebet "virksomheden uvedkommende formål" skal fortolkes, bør dette efter vores opfattelse gælde både i henhold til momslovens § 5, stk. 4 og 5 og momslovens § 38, stk. 2.

Vi skal derfor bede Skatteministeriet redegøre for, hvorfor der ikke skal fortolkes EU-konformt i forhold til momslovens § 38, stk. 2?

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, er I velkommen til at kontakte os.



Med venlig hilsen

Signe Strandby
Specialkonsulent

Skat

M +45 24 23 81 32
E sigs@lf.dk

Brian Juel Jørgensen
Senior Tax Manager

Skat

M +45 3012 8322
E bnjj@lf.dk

Høringssvar til udkast til lovforslag om bl.a. CO₂-afgift for fiskeri, medarbejderaktieordninger, momsregler mv.

Vi ønsker at komme med vores bemærkninger til Skattestyrelsens "*udkast til lovforslag om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love.*", som Skattestyrelsen har sendt i høring den 25. august 2025 med høringsfrist den 25. september 2025.

Vi vil indledningsvis udtrykke vores undren over, at lovforslaget udelukkende omhandler fiskeriet, når det er velkendt, at også indenrigsfærgefarten blev omfattet af CO₂-afgiften pr. 1. januar 2025. Indenrigsfærgerne står over for mange af præcis de samme udfordringer som fiskeriet, herunder betydelige vanskeligheder ved at omstille sig til alternative, klimavenlige brændstoffer, da sådanne løsninger endnu ikke er tilgængelige eller modne i branchen. Vi finder det derfor bemærkelsesværdigt, at lovforslaget ikke adresserer de tilsvarende problemstillinger, som indenrigsfærgefarten oplever i forhold til CO₂-afgiften og den grønne omstilling.

Indenrigsfærgefarten overses i lovforslaget

Som en af Danmarks største aktører inden for indenrigsfærgefart har vi med stor interesse læst lovudkastet, der udmønter dele af "Aftale om en ny kurs for dansk fiskeri".

Vi bemærker, at lovforslaget giver fiskeriet mulighed for fritagelse for CO₂-afgift i perioden 2026-2028 og en gradvis indfasning fra 2029. Det er positivt, at der for fiskeriet åbnes for både fritagelse og godtgørelse i en overgangsperiode, så erhvervet får tid til at tilpasse sig de nye rammevilkår.

Vi kan dog ikke forstå, hvorfor tilsvarende hensyn ikke gælder for indenrigsfærgefarten, som ligeledes har behov for tid og fleksibilitet til at omstille sig til nye teknologier og brændstoftyper. Også færgebranchen oplever, at der mangler reelle alternativer til de nuværende brændstoffer, og at omstillingen er forbundet med betydelige tekniske, økonomiske og infrastrukturelle udfordringer.

Vi vil derfor opfordre til, at Skatteforvaltningen anerkender, at indenrigsfærgefarten står i en tilsvarende situation som fiskeriet, og at der bør indføres lignende overgangsordninger og administrative lettelser for færgebranchen. Det er afgørende, at eventuelle ansøgnings- og dokumentationskrav for fritagelse eller godtgørelse bliver klare, proportionale og let tilgængelige – også for færgerederier, der opererer under stramme driftsvilkår og med stor samfundsmæssig betydning.

Det er desuden vigtigt at understrege, at de grundlæggende udfordringer for den grønne omstilling i færgefarten - fuldstændig som med fiskeriet – bedre kan afhjælpes på sigt, ved at branchen inkluderes i lovgivningen, således at også færgerederierne får arbejdsro til at forbedre mulighederne for grøn omstilling. Hvis der ikke sker en ændring af reglerne, vil færgebranchen stå over for de samme problemer som fiskeriet – blot uden mulighed for en tilsvarende tilpasningsperiode. De langsigtede konsekvenser og udfordringer for både færgerederier og de tilknyttede leverandører er derfor ikke løst, men risikerer at blive forværret.

Manglende begrundelse for forskelsbehandling af sektorer

Vi finder det bemærkelsesværdigt, at lovudkastet ikke indeholder nogen saglig eller teknisk begrundelse for, hvorfor overgangsordningen med suspension og gradvis indfasning af CO₂-afgiften udelukkende gælder for fiskeriet, selvom det i udkastet anerkendes, at både fiskeriet, indenrigsfærgefarten og indenrigsflyvningen blev omfattet af CO₂-afgiften fra 1. januar 2025.

Det fremgår direkte af lovudkastet, at *"CO₂-afgiften blev udvidet til at omfatte fiskeri, indenrigsfærgefart og indenrigsflyvning fra den 1. januar 2025"*, men i den efterfølgende gennemgang og begrundelse for overgangsordningen fokuseres der udelukkende på fiskeriets rammevilkår og omstillingsbehov.

Der gives således ingen forklaring på, hvorfor færgefarten ikke omfattes af en tilsvarende overgangsordning, selvom disse sektorer står over for mange af de samme udfordringer som fiskeriet.

Udkastet til lovforslaget konstaterer blot, at overgangsordningen gælder for fiskeriet, fordi det er aftalt politisk, men det fremgår ikke, hvorfor færgefarten ikke får samme mulighed. Denne manglende begrundelse for forskelsbehandlingen er efter vores opfattelse problematisk, da det skaber usikkerhed om lovgivningens saglighed og retfærdighed på tværs af de berørte brancher. Det kunne fremstå som om, at man ved at råbe højest opnår de bedste forhold.

Vi skal derfor opfordre til, at ordningen udvides til også at omfatte færgebranchen, så der sikres ensartede og rimelige rammevilkår for alle berørte sektorer – alternativt, at der i det videre lovarbejde gives en klar og saglig begrundelse for, hvorfor færgefarten ikke omfattes af overgangsordningen.

Store omstillingsudfordringer for færgerne

Af udkastet til lovforslaget fremgår følgende:

"Lovforslaget medfører dermed en langsommere indfasning af CO₂-afgiften for erhvervet, hvilket kan give dansk fiskeri- og akvakulturerhverv bedre mulighed for at omstille sig til aftalens øvrige initiativer, som skal minimere påvirkning af havbund og klima."

Vi vil gerne understrege, at indenrigsfærgefarten står over for tilsvarende – og i visse tilfælde større – udfordringer med at omstille sig til alternative, klimavenlige brændstoffer. Som det også fremgår af den offentlige debat, er teknologier som el- og brintdrift endnu ikke modne eller tilgængelige i den skala, der kræves for at opretholde en stabil og pålidelig færgedrift.

Færgerne udgør en livsnerve for mange øsamfund og for den samlede mobilitet i Danmark. Hvis ikke der sikres ensartede og retfærdige rammevilkår på tværs af de berørte brancher, risikerer vi, at CO₂-afgiften får utilsigtede negative konsekvenser for både passagerer, erhvervsliv og sammenhængskraften i Danmark.

Opfordring til politisk handling

Vi opfordrer derfor til, at Skatteministeriet og Folketinget genovervejer den nuværende tilgang og sikrer, at også indenrigsfærgefarten får adgang til overgangsordninger og lempelser, indtil der foreligger reelle, teknologiske alternativer til de nuværende brændstoffer.

Vi står naturligvis til rådighed for dialog og bidrager gerne med konkrete forslag til, hvordan en mere balanceret og retfærdig ordning kan indrettes.

Med venlig hilsen

Molslinjen A/S
Poul Jacobsen, CFO

Tinglysningsretten



Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Dato: 18. september 2025
Sagsbeh.: Camilla Velling
J.nr.: 25/22722

Høring over udkast til forslag til lov om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love (Udvidelse af medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder m.v.) – J. nr. 2025-3159.

Skatteministeriet har ved mail af 25. august 2025 anmodet om bemærkninger til udkast til lovforslag om ændring af ligningsloven, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, momsloven og forskellige andre love, herunder tinglysningsafgiftsloven.

Lovforslagets § 7 indeholder forslag til en ændret formulering af tinglysningsafgiftslovens § 5 a, stk. 5 og stk. 6, der skal træde i kraft den 1. januar 2026.

Den foreslåede præcisering, der er beskrevet som en tilpasning af tinglysningsafgiftslovens regler om overførsel af afgift ved forhøjelse af det pantsikrede beløb på eksisterende pantebreve i fast ejendom og andel i en andelsboligforening, er efter Tinglysningsrettens opfattelse i overensstemmelse med de nugældende regler i tinglysningsafgiftsloven, forarbejderne hertil og den nuværende praksis på området.

Venlig hilsen

Rikke Holler
Retspræsident