

Udskriftsdato: mandag den 22. juni 2026

KEN nr 10824 af 30/11/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. overdragelse af ejendom – tinglyst adkomsthaver

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-01315

Landsskatteretskendelse vedr. overdragelse af ejendom – tinglyst adkomsthaver

Resumé

Overdragelse af en ejendom ansås ikke for omfattet af tinglysningslovens § 7, da det ikke var den tinglyste adkomsthaver, der havde modtaget aktier/ anparter i det modtagende selskab som vederlag for overdragelsen.

Klagen skyldes, at overdragelsen af en ejendom ikke er anset for omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 7, da det ikke er den tinglyste adkomsthaver, der har modtaget aktier/ anparter i det modtagende selskab som vederlag for overdragelsen.

Landsskatterettens afgørelse

Afgiftsmyndighedens afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

Ved skøde anmeldt til tinglysning den 10. maj 2006 overdrog A A/S som utinglyst adkomsthaver ejendommen matr. nr. X til B ApS. Ejendommen var pr. 1. oktober 2004 vurderet til 258.000.000 kr. Købesummen for ejendommen udgjorde 409.000.000 kr.

Tinglyst adkomsthaver til ejendommen var, indtil tinglysning af overdragelsen til B ApS, C A/S, som på et tidspunkt forinden havde overdraget ejendommen til A A/S. Skødet er underskrevet af en befuldmægtiget for den tinglyste adkomsthaver.

Ejendommen blev overdraget til B ApS som led i et apportindskud, idet købesummen blev berigtiget ved, at A A/S modtog anparter i B ApS tillige med, at B ApS overtog indestående gæld på ejendommen. Ingen del af vederlaget blev erlagt kontant.

Ved anmeldelsen til tinglysning blev der betalt 1.400 kr. i tinglysningsafgift.

Afgiftsmyndighedens afgørelse

Afgiftsmyndigheden har ved den påklagede afgørelse af 9. februar 2007 fastsat tinglysningsafgiften af det omhandlede skøde således:

Afgiftsgrundlag:	409.000.000kr.
Variabel afgift:	2.454.000 kr.
Fast afgift:	1.400 kr.
I alt:	2.455.400 kr.

Da den korrekte tinglysningsafgift ikke blev betalt ved anmeldelsen til tinglysning skal der yderligere betales 122.700 kr. i afgift, jf. tinglysningsafgiftslovens § 20. I forhold til det betalte skal der herefter i alt yderligere betales 2.576.700 kr.

Afgiftsmyndigheden har bl.a. henvist til, at afgiftspligten og omfanget heraf, alene beror på de dispositioner, som tinglyses. Et ejerskifte af fast ejendom der ikke tinglyses, er ikke et ejerskifte, der udløser afgift efter tinglysningsafgiftsloven. Det er alene tingbogens udvisende, der er afgørende for, om der foreligger et ejerskifte i relation til tinglysningsafgiftsloven, og det er ligeledes tingbogens udvisende, der er bestemmende for hvilke retssubjekter, der henholdsvis afstår og erhverver fast ejendom i relation til tinglysningsafgiftsloven. Tinglysningsafgiftslovens § 7 stk. 1, anvendes kun ved ejerskifte af fast

ejendom i forbindelse med selskabers omstrukturering. Adkomsthaveren foretager i disse situationer et apportindskud i forbindelse med selskabers fusion, fission, virksomhedsomdannelse eller tilførsel af aktiver. Når overdragelsen er omfattet af § 7, ændres adkomsten i tingbogen fra indskydende selskab til modtagende selskab.

I denne sag er der i tingbogen registreret et ejerskifte fra adkomsthaveren C A/S til det modtagende selskab B ApS, uden at overdragelsen til det indskydende selskab er tinglyst. I følge tingbogen er adkomsthaveren således ikke identisk med det indskydende selskab. Tinglysningsmæssigt er der tale om et almindeligt ejerskifte fra C A/S til B ApS, der ikke er omfattet af de i § 7 nævnte selskabsomstruktureringsformer. Vederlagskravet i de i § 7 nævnte omstruktureringer er ikke opfyldt, da adkomsthaveren ikke modtager vederlag for det ejerskiftede i form af aktier eller anparter i det modtagende selskab.

Det er det utinglyste forhold, som er omfattet af § 7, men da dette ikke fremgår af tingbogen, er dette uden betydning i relation til beregning af tinglysningsafgiften.

Det tinglyste ejerskifte mellem C A/S og B ApS, skal herefter afgiftsberigtiges i henhold til hovedreglen i tinglysningsafgiftslovens § 4.

Ved tinglysningsafgiftsloven som har afløst den tidligere stempellov blev det præciseret, at en afgift ved registrering i et offentligt register betyder, at det er muligt entydigt at fastlægge den afgiftsudløsende omstændighed, og at der ikke er omgåelsesmuligheder forbundet med en sådan afgift.

Disse principper skal også lægges til grund ved fortolkningen af § 7, stk. 1.

I modsætning til den tidligere gældende stempellov er det uden betydning for afgiftspligten, hvor eller mellem hvem en aftale om en rettighed er indgået. Efter tinglysningsafgiftsloven er det ikke længere relevant om ejendommen overdrages én eller flere gange, da den afgiftsudløsende omstændighed alene er registreringer af adkomstændringen.

Dette betyder, at der som udgangspunkt beregnes afgift efter § 4 ved tinglysning af ethvert ejerskifte. Der er dog flere undtagelser hertil, herunder indskud af fast ejendom i selskaber mv. i forbindelse med tilførsel af aktiver, omdannelse, fusion og fission. (se cirkulæret punkt 1.1.7) Under stempeloven gjaldt en tilsvarende afgiftsfritagelse dog alene vedrørende fusion.

I følge tinglysningslovens § 10, stk. 1, skal et dokument for at kunne tinglyses være udstedt af den, der ifølge tingbogen er beføjet til at råde over den pågældende ret. I de tilfælde, hvor et skøde udstedes af en der er berettiget efter en utinglyst overdragelse, skal den tinglyste adkomsthaver tiltræde overdragelsen. I sådanne tilfælde ændres adkomsten fra den tinglyste adkomsthaver til den endelige aftaleerhverver. De eventuelt mellemliggende overdragelser skal ikke tinglyses. Da der alene tinglyses adkomstændring fra den tinglyste adkomsthaver til den nye adkomsthaver, beregnes tinglysningsafgift kun en gang. Når denne adkomstændring anmeldes til tinglysning skal betingelsen for en eventuel afgiftsnedsettelse være opfyldt.

For så vidt angår betingelserne for afgiftsfritagelse efter § 7, stk. 1, skal ejendommen indskydes ved et selskabs fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber. Det vil sige, at ikke et ethvert indskud af fast ejendom i et selskab, er omfattet af § 7. Indskuddet efter § 7 foretages i forbindelse med en adkomstændring fra den tinglyste adkomsthaver til den nye adkomsthaver, da en mellemliggende overdragelse ikke fremgår af tingbogen, og derfor ikke er den registrerede adkomstændring.

Da registreringen i tingbogen er den afgiftsudløsende omstændighed, er det efter afgiftsmyndighedens opfattelse alene ændringer i det tinglyste forhold, der skal lægges til grund ved vurdering om hvorvidt betingelserne for afgiftsnedsettelse efter § 7, er opfyldt.

En sondring mellem et almindeligt ejendomsretligt ejerskiftebegreb og et ejerskiftebegreb i tinglysningsafgiftslovens forstand er naturligt implementeret i loven, eftersom tinglysningsafgiftsloven alene opererer med tinglyste rettigheder og ændringer til disse.

For så vidt angår det af klageren anførte om tidligere godkendelser af tilsvarende konstruktioner, er det præciseret, at alene SKAT er afgiftsmyndighed, og den omstændighed at tilsvarende skøder er tinglyst

uden forelæggelse af afgiftsspørgsmålet for SKAT, kan derfor ikke tillægges betydning. Det er korrekt at SKAT den 24. maj 2005 i j.nr. 05/05-3851-25602 traf afgørelse om, at der i en tilsvarende sag kun skulle betales 1.400 kr. i afgift, jf. tinglysningsafgiftslovens § 7 stk. 1. Den 12. oktober 2006 traf SKAT afgørelse i j.nr. 06-035157 om, at der i en ligeledes tilsvarende sag kun skulle betales 1.400 kr. i afgift, jf. tinglysningsafgiftslovens § 7 stk. 1.

Herudover har SKAT ikke kendskab til, at den omhandlede konstruktion tidligere er godkendt af SKAT, og på den baggrund er det bestridt, at der er dannet en fast afgiftsmæssig praksis for at anse apportindskud af fast ejendom fra en utinglyst adkomsthaver til et selskab m.v., for omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 7 stk. 1.

SKAT har overvejet at tilbagekalde de to ovennævnte afgørelser og erstatte disse med to afgørelser, hvorefter afgiften opkræves efter tinglysningsafgiftslovens § 4.

Under hensyn til, at der er tale om to begunstigende forvaltningsakter, har SKAT dog fravalgt denne løsning.

SKAT's indstilling

SKAT har indstillet de påklagede afgørelser stadfæstet. Det er herunder bemærket, at stempelovens § 53 er ophævet, og at der i øvrigt heller ikke tidligere ville have været afgiftsfrihed efter denne bestemmelse. I de foreliggende tilfælde foreligger ikke fusion m.v., men indskud af en ejendom, som ikke omfattes af tinglysningsafgiftslovens § 7. Bestemmelsen er en undtagelsesregel, hvor de i bestemmelsens nærmere opregnede betingelser kræves opfyldt for, at forholdet ikke omfattes af hovedreglen i § 4. Det er efter forarbejderne til loven endvidere klart, at tinglysningsafgiftssystemet er transaktionsbaseret, og at registreringer i tingbogen derfor er afgørende for fastsættelse af afgiften.

Klagerens påstand og argumenter

Klageren har overfor Landsskatteretten nedlagt påstand om, at tinglysningsafgift alene skal berigtiges med 1.400 kr.

Til støtte for påstanden har klageren bl.a. gjort gældende, at det af tinglysningsafgiftslovens § 7, stk. 1 fremgår, at for andre tinglysninger end omfattet af § 4-6, herunder tinglysning af adkomstændring ved selskabers mv. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber, udgør afgiften 1.400 kr.

Formålet med at afgiftsfritage tinglysning af ejerskifte i forbindelse med tilførsel af aktiver er grundlæggende, at der ikke herved sker et egentlig ejerskifte, idet kravet om, at der skal ske vederlæggelse i aktier medfører, at ejendommen fortsat i sidste ende ejes af samme (juridiske) person.

Formålet med § 7, stk. 1, taler således for, at der ej heller skal betales almindelig tinglysningsafgift i forbindelse med overdragelse fra en utinglyst ejer, idet forudsætningen om, at ejendommen ikke reelt skifter ejer også i denne situation er opfyldt. Tinglysning er ikke et krav (gyldighedsbetingelse) i forhold til selve overdragelsen af ejendommen. Tinglysning er en sikringsakt, og som sådan har tinglysningen intet at gøre med, hvorledes den underliggende overdragelse er gennemført.

§ 7, stk. 1 er en videreførelse af en bestemmelse i den nu ophævede stempellov. Det fulgte således af den ophævede stempelovs § 53, stk. 5, at overdragelse af fast ejendom i forbindelse med fusioner og visse virksomhedsomdannelser var fritaget for den dagældende stempelafgift. Det ses ikke af forarbejderne (L 208 /1998) til § 7, stk. 1, at man i forbindelse med indførslen heraf havde tiltænkt bestemmelsen et snævrere eller væsentligt anderledes anvendelsesområde, end den hidtil gældende bestemmelse i stempeloven § 53, stk. 5.

I forarbejderne til § 7, stk. 1 fremgår ikke, at anvendelsen af bestemmelsen er betinget af, at overdrageren har tinglyst sin adkomst til ejendommen, ligesom dette endvidere ikke kan udledes af ordlyden af bestemmelsen. I sidstnævnte henseende kan det ikke tillægges nogen særlig betydning for fortolkningen

af bestemmelsen, at denne til forskel fra tinglysningsafgiftslovens § 4, anvender begrebet adkomst og ikke ejerskifte. Ordet »adkomst« må antages at sigte mod netop det forhold, at det bagvedliggende ejerskifte er sket ved tilførsel af aktiver mv., og som konsekvens heraf er der ikke tale om et sædvanligt ejerskifte, idet overdrageren fortsat indirekte ejer ejendommen. Anvendelsen af ordet »adkomst« peger således tilbage til formålet med bestemmelsen, og der kan derfor ikke heri indfortolkes et krav om, at overdrageren skal have tinglyst sin adkomst til ejendommen.

Stempelovens § 53, stk. 5 blev indsat ved lov nr. 283 af 23. maj 1973. Det følger af lovforslaget til denne ændringslov (L 182 af 1. februar 1973), at lovforslaget var en følge af, at Danmark ved tiltrædelse af De europæiske Fællesskaber forpligtede sig til at efterkomme kravene i rådsdirektiv af 17. juli 1969 vedrørende afgift på tilførsel af kapital til erhvervsdrivende selskaber mv. Stempelovens § 53, stk. 5 var ikke en direkte følge af forpligtelsen i henhold til direktivet, idet stempelfritagelsesbestemmelsen allerede eksisterede i form af en mulighed for finansministeren til at fritage sådanne dokumenter for stempelafgift. I lovforslaget er følgende dog anført:

»Ved forslagens nr. 5 opretholdes den gældende bestemmelse om fritagelse for skødestempel af den overdragelse, som det opløsende selskabs indskud af fast ejendom i det fortsættende selskab er ensbetydende med. I forslaget er fritagelsesbestemmelsen udformet som en ret, da det i praksis har vist sig at være mindre hensigtsmæssigt at lade fritagelsen være betinget af en ministeriel bevilling i hvert enkelt tilfælde.«

Et krav om, at overdrageren skal have tinglyst sin adkomst kan ej heller udledes af den tidligere stempelovs § 53, stk. 5. Det fulgte ikke af hverken ordlyden af eller forarbejderne til stempelovens § 53, stk. 5, at det skulle være en betingelse for stempelfrihed, at det skøde, hvorved overdrageren oprindeligt havde erhvervet ejendommen, skulle være stemplet. Overdragelse af en ejendom ved fusion mv. kunne således være stempelfri også selvom overdragerens skøde ej heller var stemplet.

Betingelserne vedrørende tilførsel af aktiver i tinglysningsafgiftslovens § 7, stk. 1, er defineret i den tidligere aktieafgiftslov § 4, hvortil der henvises i forarbejderne til tinglysningsafgiftsloven. Ved tilførsel af aktiver i tinglysningsafgiftsloven § 7, stk. 1, 's forstand forstås således, jf. den nu ophævede aktieafgiftslovens § 4, stk. 6:

»(...) den transaktion, hvorved et selskab m. v. uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab m. v. mod at få tildelt aktier m. v. i det modtagende selskabs kapital. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab m. v., som ud fra en organisationsmæssig synsvinkel udgør en selvstændig bedrift, dvs., en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.«

Der er således to grundlæggende krav for, at en overdragelse af en fast ejendom er omfattet af tinglysningsafgiftsloven § 7, stk. 1:

- 1) Vederlæggelsen skal ske i aktier i det modtagende selskab
- 2) Ejendommen (ejendomsporteføljen) skal udgøre en selvstændig gren af en virksomhed

Betingelsen om at vederlæggelse sker i aktier i det modtagende selskab er opfyldt, hvis ejendomsporteføljen indskydes som apportindskud i et nyt selskab i forbindelse med stiftelse af dette.

Betingelsen om at vederlæggelse skal ske i aktier vil dog også, ifølge cirkulære nr. 147 af 2. juni 1999 om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterrettigheder mv., pkt. 7.5, være opfyldt i det tilfælde, hvor værdien af aktierne i det bestående selskab forøges. Tilføres ejendomsporteføljen således et allerede bestående 100 % ejet datterselskab, vil betingelsen også i dette tilfælde være opfyldt.

Der foreligger ikke praksis som kan underbygge en påstand om, at der er et krav for anvendelsen af TAL § 7, stk. 1, at overdrageren har tinglyst sin adkomst til ejendommen. SKAT har dog den 9. marts 2007 (SKM2007.185.SKAT) udsendt meddelelse herom. Det fremgår bl.a. heraf:

»Ved vurderingen af hvorvidt betingelserne for afgiftsnedsættelsen (efter tinglysningsafgiftslovens § 7, stk. 1) er opfyldt, lægges alene vægt på ændringer i de tinglyste forhold. Det er derfor den i tingbogen registrerede adkomsthaver, som anses for at være den indskydende selskab/person, og den ifølge tingbogen nye adkomsthaver, anses som modtagende selskab. Indskydes ejendommen af en person/selskab i et andet selskab m. v., efter reglerne om fusion, fission, virksomhedsomdannelse eller tilførsel af aktiver, er tinglysning af adkomstændringer således omfattet af afgiftsnedsættelsen i § 7, stk. 1, når den indskydende person/selskab er identisk med den tinglyste adkomsthaver og de øvrige betingelser om bl.a. vederlagets sammensætning m. m. er opfyldt.«

Ud over denne meddelelse fra SKAT findes det ingen steder beskrevet, at anvendelsen af TAL § 7, stk. 1 skulle være betinget af, at overdrageren tillige er tinglyst som adkomsthaver til ejendommen.

Tinglysningsafgiftsvejledningen afsnit C.1 omtaler ej heller problemstillingen, idet der blot henvises til ordlyden af § 7, stk. 1, samt for så vidt angår tilførsel af aktiver til den ovenfor omtalte definition i den tidligere aktieafgiftslovens § 4. Dog fremgår følgende definition af 'ejerskifte' af afsnit C. 1.2:

»Et ejerskifte er defineret som en transaktion vedrørende fast ejendom, der tinglyses som en adkomstændring. Det vil sige, at den pågældende transaktion er registreret i tingbogen som en ændring af adkomsthaveren fra et retssubjekt til et andet. Visse adkomstændringer i forbindelse med et selskabs mv. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver anses ikke som et ejerskifte i relation til tinglysningsafgiftsloven.«

Samlet kan det herefter konkluderes, at det af SKAT stillede krav, at overdrageren af en ejendom skal have tinglyst sin adkomst til ejendommen for at § 7, stk. 1, kan finde anvendelse, ikke kan udledes af hverken bestemmelsens ordlyd eller forarbejderne hertil med den fornødne klarhed. Den tidligere gældende bestemmelse i stempelovens § 53, stk. 5 og dennes forarbejder indeholdt heller ikke et krav om, at overdragerens skøde skulle være stemplet, og der ses ikke ved indførelsen af § 7, stk. 1 at være taget stilling til, at denne retstilstand skulle ændres. På baggrund heraf er det herefter gjort gældende, at det af SKAT stillede krav om, at overdrageren skal have tinglyst sin adkomst til ejendommen, ikke har hjemmel i § 7 stk. 1.

Dette forhold er anført at støttes af, at der ikke i litteraturen, herunder lovkommentarer, tinglysningsvejledningen mv., før SKAT's meddelelse i SKM2007.185.SKAT, på noget tidspunkt har været omtalt et sådant krav om, at overdrageren har tinglyst sin adkomst til ejendommen. Da et sådant krav må anses for væsentligt, underbygger den manglende omtale i litteraturen synspunktet om, at der ikke er det nødvendige og tilstrækkelige juridiske grundlag for at opstille et sådant krav, idet kravet hverken kan udledes af bestemmelsen eller dennes forarbejder.

Der er endvidere henvist til EF-Domstolens dom i C-321/05 (Hans Markus Kofoed). Sagen illustrerer bl.a., at EF-Domstolen er yderst tilbageholdende med at statuere omgåelse af skatteregler, hvis »omgåelsen« består i flere på hinanden følgende lovlige dispositioner. I sådanne tilfælde skal hver disposition behandles særskilt. Da tinglysningsafgiftslovens § 7 – tidligere stempelafgiftslovens § 53, stk. 5 – er en konsekvens af artikel 10 i direktiv 69/335 EØF, må tinglysningsafgiftslovens § 7 fortolkes i overensstemmelse med dette direktivs bestemmelser, herunder de generelle EU-retlige principper.

For Landsskatteretten er det bl.a. yderligere oplyst, at den fulde købesum for ejendommen er betalt af mellemerhververselskaberne til de oprindeligt tinglyste adkomsthavere som sælgere. For så vidt angår formålet med den utinglyste mellemerhvervelse er det oplyst, at der ikke hermed var forbundet noget selvstændigt formål.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

I medfør af tinglysningslovens § 4, stk. 1, udgør afgiften for tinglysning af ejerskifte af fast ejendom eller andele heraf 1.400 kr. og 0,6 pct. af afgiftsgrundlaget efter stk. 2. Efter tinglysningsafgiftslovens § 7, stk.

1, udgør afgiften for andre tinglysninger end omfattet af §§ 4-6, herunder tinglysning af adkomstændring ved selskabers m.v. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber 1.400 kr.

Af bemærkningerne til lovforslag L 208 til tinglysningsafgiftsloven som fremsat den 25. marts 1999 fremgår vedrørende § 7 bl.a. følgende:

»Det bestemmes udtrykkeligt i stk. 1, at afgiften udgør 1.400 kr. for tinglysning af en adkomstændring som følge af selskabers mv. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver. Disse transaktioner anses således ikke i henseende til loven som ejerskifte. (...)Fission eller spaltning er ligesom tilførsel af aktiver nærmere defineret i aktieafgiftslovens § 4. Disse definitioner lægges tilsvarende til grund i nærværende lov.«

Det fulgte af dagældende aktieafgiftslovs § 4, at der ved tilførsel af aktiver i denne lov ansås den transaktion, hvorved et selskab m.v. uden at være opløst tilførte den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab m.v. mod at få tildelt aktier m.v. i det modtagende selskabs kapital. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab m.v., som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

Af de generelle bemærkninger til lovforslag L 208 fremgår, at det var afgørende for stempeludvalget, at den hidtidige dokumentbaserede stempelafgift blev ændret til en transaktionsbaseret afgift. Af bemærkningerne fremgår endvidere, at det var væsentligt for udvalget, at den ved lovforslaget foreslåede tinglysningsafgift tilrettelagdes således, at reglerne er forholdsvis ukomplicerede, at administrationen er enkel, og at kontrollen er enkel og sikker, jf. bet. 1364/1998.

Det er i praksis statueret at være et grundtræk ved tinglysningsafgiftssystemet, at tinglysningsafgift - når der er foretaget anmeldelse til tinglysning - pålægges i overensstemmelse med den tinglysningsmæssige transaktion, som foretages af domstolens tinglysningsmyndighed.

Tinglysningsafgiftslovens § 7 fritager en særlig type adkomstændringer for procentafgiften i lovens § 4. Henset til systematikken i tinglysningsafgiftsloven – herunder navnlig sammenhængen mellem lovens § 4 og § 7 – sammenholdt med forarbejdernes transaktionsbegreb, må de transaktioner der omfattes af § 7 forstås i overensstemmelse med ejerskiftebegrebet i § 4.

I nærværende sag er der tinglysningsmæssigt foretaget registrering af et ejerskifte for så vidt angår den omhandlede ejendom fra C A/S til B ApS. Tinglysning af dette ejerskifte er som udgangspunkt omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 4, men ikke af fritagelsesreglen i tinglysningsafgiftslovens § 7, da der ikke i denne relation foreligger fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver.

Det bemærkes endvidere, at det selskab, der er tinglyst som modtager af den omhandlede ejendom, må anses for oprindeligt at have været bestemt som endelig erhverver af ejendommen. I den forbindelse er der ikke påvist noget selvstændigt formål – udover afgiftsbesparseshensyn – med at indskyde et andet selskab som mellemliggende erhverver af ejendommen i forhold til det modtagende selskab.

Det mellemliggende erhververselskab har desuden aldrig haft tinglyst adkomst til ejendommen, hvilket må anses for en forudsætning for at kunne bringe tinglysningsafgiftslovens § 7 i anvendelse.

Der foreligger derfor ikke tinglyst adkomstændring omfattet af den særlige undtagelsesregel i tinglysningsafgiftslovens § 7.

Landsskatteretten tiltræder herefter, at tinglysningsafgift er pålagt som af afgiftsmyndigheden opgjort med 1.400 kr. + 0,6 % af ejendomsværdien i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 1, 1. pkt.

Den påklagede afgørelse stadfæstes således.