

Udskriftsdato: 19. december 2025

SKR nr 9126 af 02/02/2023 (Gældende)

Genoptagelse og ændring af praksis vedrørende tinglysningsafgift for tinglysning af overdragelse af fast ejendom ved omdannelser, fusion, fission og tilførsel af aktiver samt skærpelse af praksis vedr. omdannelse af offentlige virksomheder - Styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0230131

Genoptagelse og ændring af praksis vedrørende tinglysningsafgift for tinglysning af overdragelse af fast ejendom ved omdannelser, fusion, fission og tilførsel af aktiver samt skærpelse af praksis vedr. omdannelse af offentlige virksomheder - Styresignal

SKM2023. 2. SKTST

1. Baggrund for ændring af praksis

Højesteret har i SKM2021. 110. HR af 2. februar 2021 underkendt hidtidig praksis om, at interessentskaber ikke kan foretage en tilførsel af aktiver med nedsat afgift efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Dommen ændrer anvendelsesområdet for § 6 a, idet den ændrer fortolkningen af, hvilke selskaber m.v., der kan tinglyse adkomstændringer vedrørende fast ejendom med nedsat afgift i forbindelse med fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver.

Dommen medfører en ændring af praksis og giver adgang til genoptagelse.

Skattestyrelsen har endvidere fundet det nødvendigt at skærpe praksis fremadrettet, for offentlige myndigheders tinglysninger med nedsat afgift efter § 6 a i forbindelse med omdannelse af offentlige virksomheder.

2. Det retlige grundlag

Efter tinglysningsafgiftslovens § 4 skal der ved en tinglysning af ejerskifte af fast ejendom, som hovedregel, betales både en fast afgift på 1.750 kr., og en variabel afgift på 0,6 procent af ejerskiftesummen.

Efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a, skal der dog kun betales den faste afgift ved af visse adkomstændringer.

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a har følgende ordlyd:

"For tinglysning af adkomstændringer ved selskabers m.v. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber udgør afgiften 1.750 kr. Der skal ved anmeldelsen afgives en erklæring om, at ændringen er omfattet af 1. pkt. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for udformningen af erklæringen."

Af forarbejderne til § 6 a (oprindeligt § 7, stk. 1, L208 1998/1 af 25. marts 1999) fremgår det:

"Til § 7

Bestemmelsen omhandler betaling af afgift for andre tinglysninger end omfattet af §§ 4-6, dvs. andre tinglysninger end tinglysning af ejerskifte af fast ejendom, tinglysning af pant i fast ejendom, løsøre eller rettigheder og tinglysning af ejendomsforbehold i visse køretøjer. Efter bestemmelsen udgør afgiften 1.400 kr.

(...)

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. Fusion, der f.eks. indebærer sammensmeltning af aktieselskaber, og visse omdannelser er fritaget efter de gældende regler i stempelafgiftslovens § 53,

stk. 5. Virksomhedsomdannelse, dvs. omdannelse af et personligt firma til aktieselskab/anpartsselskab, hvorved en bestående virksomhed overdrages til et selskab, og den hidtidige indehaver får vederlag for overdragelsen i form af aktier/anpartar i selskabet og tillige eventuelt pante- og gældsbreve, er omfattet af reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Fission eller spaltning er ligesom tilførsel af aktiver nærmere defineret i aktieafgiftslovens § 4. Disse definitioner lægges tilsvarende til grund i nærværende lov. Fission er således den transaktion, hvorved et selskab mv. overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber mv. ved i henhold til en pro rata-regel at tildele sine deltagere aktier mv. i de modtagende selskaber mv. og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af disse værdipapirers pålydende værdi eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi. Ved tilførsel af aktiver forstås den transaktion, hvorved et selskab mv. uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mv. mod at få tildelt aktier mv. 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."

Følgende fremgik af den tidligere stempelafgiftslovs § 53 (dagældende lovbekendtgørelse nr. 591 af 11. august 1998):

"§ 53. Såfremt der i aktieselskaber, herunder kommanditaktieselskaber, eller i andre selskaber eller foreninger, hvor ingen af deltagerne eller medlemmerne hæfter personligt for selskabets eller foreningens forpligtelser, af deltagerne eller medlemmerne indskydes fast ejendom, stemples et herom oprettet dokument som overdragelse af ejendommen, jf. §§ 34-38. Dokumenter om indskud af andre formuegoder er stempelfri.

(...)

Stk. 4. Bestemmelserne i stk. 1-3 finder også anvendelse på selskaber eller foreninger med vekslende medlemsantal eller vekslende kapital, selv om medlemmerne hæfter personligt, og på kommanditselskaber, for så vidt angår forholdet mellem selskabet og kommanditisterne.

Stk. 5. Stempelfri er dokumenter som nævnt i stk. 1, når de oprettes i anledning af

1. sammenslutning mellem selskaber m.v. af den i stk. 1 og 4 nævnte art,
2. sammenslutning mellem fonde,
3. sammenslutning mellem fonde og selskaber m.v. af den i stk. 1 og 4 nævnte art,
4. realkreditinstitutters omdannelse, jf. kapitel 12 i realkreditloven,
5. forsikringsforeningers omdannelse til aktieselskaber, jf. § 14 d i lov om beskatning ved fusion af aktieselskaber m.v.,
6. andelskassers og sammenslutninger af andelskassers omdannelse til aktieselskaber, jf. kapitel 12 c i lov om banker og sparekasser."

Følgende fremgik af den tidligere aktieafgiftslovs § 4, stk. 4 - 6 (lovbekendtgørelse nr. 644 af 27. august 1998):

"Stk. 4. Ved spaltning forstås i denne lov den transaktion, hvorved et selskab m.v. overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber m.v. ved i henhold til en pro rata regel at tildele sine deltagere aktier m.v. i de modtagende selskaber m.v. og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af disse værdipapirers pålydende værdi eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi.

Stk. 5. Ved ombytning af aktier forstås i denne lov den transaktion, hvorved et selskab erhverver en andel i et andet selskabs aktiekapital med den virkning, at det opnår flertallet af eller samtlige stemmer i dette

selskab, ved til gengæld for værdipapirer tilhørende selskabsdeltagerne i det andet selskab at tildele dem aktier m.v. i det første selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af den pålydende værdi, eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, af den bogførte værdi af de værdipapirer, som udleveres til gengæld herfor.

Stk. 6. Ved tilførsel af aktiver forstås i denne lov 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 et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler."

Af Den juridiske vejledning 2021-1 fremgår:

"E. B. 3.1.5.1 Generelt om omdannelse og tinglysning

Indhold

Afsnittet handler om, hvilke generelle vilkår der knytter sig til samtlige de virksomhedsomdannelser, der falder ind under afgiftsnedsættelsen i TAL § 6 a.

(...)

Regel

Når der tinglyses en adkomstændring ved selskabers mv. fusion, fission, omdannelser eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber, udgør afgiften kun 1.750 kr. Der skal ved tinglysning af adkomstændringen afgives en erklæring om, at tinglysningen opfylder betingelserne for afgiftsnedsættelsen. Se TAL § 6 a.

Både det indskydende selskab og det modtagende selskab skal være omfattet af TAL § 6 a.

(...)

Hvilke selskaber mv. er omfattet?

Hovedregel

Begrebet "selskaber mv." i TAL § 6 a er ikke entydigt fastlagt. Udgangspunktet er, at bestemmelsen omfatter selskaber og foreninger, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets eller foreningens forpligtelser.

Omfattet af TAL § 6 a er således som udgangspunkt:

- Aktieselskaber
- Anpartsselskaber
- Andelsselskaber
- Kommanditaktieselskaber
- Fonde
- Foreninger
- Visse selvejende institutioner
- Almennyttige boligforeninger- og selskaber
- Sparekasser
- Investeringsforeninger.

Undtagelser

Som følge af den personlige hæftelse er

- interessentskaber (I/S)
- kommanditselskaber (K/S)

som udgangspunkt ikke omfattet af TAL § 6 a. Se SKM2020. 136. ØLR, hvor et I/S ikke kunne benytte TAL § 6 a ved tinglysning af en overdragelse af en ejendom fra interessentskabet, idet et interessentskab ikke kan foretage en tilførsel af aktiver efter fusionsskatteloven.

Dog kan interessentskaber

- der omdannes til selskab og
- hvor omdannelsen opfylder betingelserne for omdannelse efter virksomhedsomdannelseslovens (VOL) bestemmelser

omfattes af TAL § 6 a. Betingelserne fremgår af VOL § 2. Tilsvarende kan en fysisk person, der driver en personligt ejet virksomhed, der omdannes til selskabsform, tinglyse adkomstændring til faste ejendomme, når disse ejendomme indskydes i et selskab ved en virksomhedsomdannelse, efter reglerne herom. Det har således betydning hvilken type transaktion, der er tale om.

Under henvisning til forarbejderne til TAL § 6 a er det i flere afgørelser fastslået, at udtrykkene fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver skal forstås i overensstemmelse med de tilsvarende begreber i den tidligere aktieafgiftslov, den tidligere stempelafgiftslovs § 53. stk. 5, og fusionsskatteloven, samt virksomhedsomdannelsesloven. Se SKM2009. 96. VLR og SKM2020. 136. ØLR. (...)

(...)

E. B. 3.1.5.7 Statslige og kommunale virksomheder

Statslige institutioner, amtskommuner eller primærkommuner er ikke omfattet af definitionen selskaber mv. i TAL § 6 a. Indskud af fast ejendom i forbindelse med omdannelse mv. af statslige- og kommunale virksomheder til selskaber er således omfattet af hovedreglen i TAL § 4.

Statslige institutioner, regioner og kommuner er kun omfattet af § 6 a, hvis der i særlovgivningen er hjemmel til omdannelse af de pågældende institutioner mv.

(...)"

3. Gældende praksis

Det fremgår af Skattestyrelsens praksis, at "selskaber m.v." som udgangspunktet kun omfatter selskaber og foreninger uden personlig hæftelse, og at interessentskaber (I/S) og kommanditselskaber (K/S) derfor ikke kan tinglyse med afgift efter § 6 a.

Det fremgår endvidere, at hvad der skal forstås ved "selskaber m.v.", der kan benytte § 6 a varierer efter, hvilken type transaktion der er tale om.

For transaktionstypen "tilførsel af aktiver" fremgår det, med henvisning til flere afgørelser, at interessentskaber ikke kan foretage denne transaktion efter § 6 a.

Af SKM2018. 123. LSR fremgår det bl.a., at et interessentskabs overdragelse af en fast ejendom ikke kunne anses som en tilførsel af aktiver omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, idet interessentskaber ikke kunne foretage tilførsel af aktiver efter fusionsskattelovens § 15 c, og heller ikke var omfattet af den tidligere stempelafgiftslovs § 53, stk. 5. Landsskatteretten henviste bl.a. til forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, og den tidligere aktieafgiftslovs § 4, hvori fusionsskatteloven og stempelafgiftsloven

var nævnt, samt til SKM2009. 96. VLR, og begrundede afgørelsen med sammenhængen mellem disse regler og tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Det fremgår endvidere af SKM2010. 476. SR, at pensionskasser, som indskød ejendomme i ejendomsselskaber, blev anset for omfattet af "selskaber m.v." i § 6 a, og dermed kunne foretage tilførsel af aktiver efter bestemmelsen, fordi de blev anset for omfattet af den tidligere stempelafgiftslovs § 53, stk. 5.

Det fremgår endvidere af Den juridiske vejledning, afsnit E. B. 3.1.5.7, at statslige institutioner, amtskommuner eller primærkommuner, ikke er omfattet af definitionen "selskaber m.v." i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, og at indskud af fast ejendom i forbindelse med omdannelse m.v. af statslige og kommunale virksomheder til selskaber dermed ikke er omfattet af § 6 a, medmindre der i særlovgivningen er hjemmel til omdannelse af de pågældende institutioner m.v.

4. Højesterets dom af 2. februar 2021 (SKM2021. 110. HR)

Sagen angik, om tinglysningen af en overdragelse af en fast ejendom fra et interessentskab til et partnerselskab i 2013 var omfattet af den almindelige regel om afgift ved tinglysning af ejerskifte i tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 1, eller var fritaget for den variable del af tinglysningsafgiften i medfør af bestemmelsen om "tilførsel af aktiver" i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt.

Interessentskabet havde således ved apportindskud indskudt ejendommen og lejekontrakter (en virksomhedsgren) i partnerselskabet, mod betaling i aktier i partnerselskabet.

Skattemyndighederne havde truffet afgørelse om, at overdragelsen ikke kunne tinglyses med nedsat afgift efter § 6 a. Det blev bl.a. begrundet med, at transaktionen ikke udgjorde en af de typer, bestemmelsen omfatter, idet der ikke var tale om en virksomhedsomdannelse. Det blev endvidere begrundet med, at der ikke var holdepunkter i forarbejderne eller selskabsretten for, at virksomheder med personlig hæftelse kunne indgå i en selskabsretlig omstrukturering som tilførsel af aktiver.

I klagesagen (SKM2017. 667. LSR) stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse, med henvisning til forarbejderne til tinglysningsafgiftsloven og aktieafgiftsloven, og til at landsretten i SKM2009. 96. VLR vedrørende tilførsel af aktiver havde fastslået bestemmelsens sammenhæng med fusionsskatteloven. Landsskatteretten begrundede afgørelsen med, at et interessentskab ikke kan foretage en skattefri tilførsel af aktiver efter fusionsskattelovens § 15 c, og heller ikke var omfattet af fritagelsen i den tidligere stempelafgiftslovs § 53, stk. 5 ("selskaber m.v.").

Højesteret anfører indledningsvist, at lovens forarbejder indeholder en gennemgang af, hvad der skal forstås ved de enkelte transaktionstyper, der nævnes i bestemmelsen. Højesteret bemærker videre, at forarbejderne ikke angiver, hvad der skal forstås ved "selskaber m.v.", herunder om begrebet i afgiftsmæssig sammenhæng afhænger af eller varierer efter de enkelte transaktionstyper og reguleringen heraf i skattelovgivningen. Endvidere bemærker retten, at det ikke i relation til nogen af de omtalte transaktionstyper er angivet, at § 6 a kun finder anvendelse, hvis der er tale om en transaktion, som ville kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskatteloven.

Højesteret bemærker videre, at forarbejderne vedrørende begrebet "tilførsel af aktiver" angiver, at der derved forstås 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 eller anparter 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.

Retten anfører endvidere, at det ikke fremgår af ordlyden af aktieafgiftslovens § 4 - som bemærkningerne til tinglysningsafgiftens § 6 a henviste til - at fritagelsen kun gælder transaktioner, der kan gennemføres skattefrit efter fusionsskattelovens § 15 c, og at en sådan forudsætning alene, og kun med usikkerhed, kunne udledes af de almindelige bemærkninger til det bagvedliggende lovforslag til aktieafgiftsloven.

Retten konstaterer herefter, at det pågældende interessentskabs apportindskud i partnerselskabet opfylder de to betingelser for at udgøre en tilførsel af aktiver (det vil sige tilfører sin samlede virksomhed eller en gren heraf mod vederlag i aktier eller anparter).

Højesteret konkluderer på den baggrund, og efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at både det indskydende selskab (interessentskabet) og det modtagende selskab (partnerselskabet) må anses for omfattet af begrebet "selskaber m.v.". Højesteret bemærker, at det derfor ville kræve en indskrænkende fortolkning af § 6 a at komme til det resultat, at den foreliggende transaktion ikke var omfattet af bestemmelsen.

Højesteret konkluderer endvidere, at det ikke med tilstrækkelig klarhed fremgår af lovgrundlaget, herunder lovens forarbejder, at det kan kræves, at transaktionen foretages af selskaber, som ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionsskatteloven, og at der heller ikke er grundlag for, at begrebet "selskaber m.v." skal forstås i overensstemmelse med, hvad der var omfattet af de tilsvarende ord "selskaber m.v." i den dagældende stempelafgiftslov, om fusion.

Interessentskabet opfyldte derfor betingelserne for at være omfattet af reglen om afgiftsnedsættelse i tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

5. Ny praksis

5.1. Lempelse af praksis

På baggrund af Højesterets dom er det Skattestyrelsens opfattelse, at begrebet "selskaber m.v." i tinglysningsafgiftslovens § 6 a ikke kan begrænses til bestemte selskabsformer. Den brede formulering af "selskaber m.v." betyder, at alle typer af selskabs- og foreningsdannelser, herunder transparente selskaber, selvejende enheder, fonde, foreninger, a.m.b.a. m.v., som har retsevne efter civilretlige regler (herefter benævnt juridiske enheder), er omfattet uanset skatte- eller selskabsretlig kvalifikation.

Disse juridiske enheder kan derfor tinglyse adkomstændringer til fast ejendom med en afgift på 1.750 kr. efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a, ved dispositioner, der opfylder betingelsen om at udgøre henholdsvis en fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver.

Bestemmelsen kan således også benyttes af bl.a. interessentskaber og kommanditselskaber, idet det ikke kan tillægges betydning, om en juridisk enhed er skattemæssigt transparent. Højesteret har således anset et interessentskab for omfattet af "selskaber m.v.", uanset at et interessentskab er en skattemæssigt transparent enhed, som ikke ville kunne gennemføre en tilførsel af aktiver efter de skatteretlige regler om tilførsel af aktiver.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at det er en konsekvens af dommen, at der ligesom ved tilførsel af aktiver heller ikke ved de andre former for omstrukturering, dvs. fusion, fission eller omdannelse, kan lægges vægt på, hvilken type juridisk enhed, herunder selskabsform, der foretager dispositionen, hvis betingelserne for fusion, fission eller omdannelse i øvrigt er opfyldt. Disse betingelser er beskrevet nedenfor.

5.2. Materielle betingelser for fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver:

5.2.1. Fusion

Det anføres i forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a (L208 1998/1 af 25. marts 1999), de specielle bemærkninger til § 7, stk. 1 (nugældende § 6 a), at:

"Fusion, der f.eks. indebærer sammensmeltning af aktieselskaber, og visse omdannelser er fritaget efter de gældende regler i stempelafgiftslovens § 53, stk. 5."

Da forarbejderne specifikt henviser til fritagelsen for sammensmeltninger i den dagældende stempelafgiftslovs § 53, stk. 5 (lovbekendtgørelse nr. 591 af 11. august 1998), er det relevant at se på, hvad denne omfattede for at fortolke udtrykket "fusion."

Dagældende § 53, stk. 5, omfattede sammensmeltninger mellem følgende selskaber:

(nr. 1)

- "aktieselskaber, herunder kommanditaktieselskaber, eller (...) andre selskaber eller foreninger, hvor ingen af deltagerne eller medlemmerne hæfter personligt for selskabets eller foreningens forpligtelser" samt
- "selskaber eller foreninger med vekslende medlemsantal eller vekslende kapital, selv om medlemmerne hæfter personligt, og (...) kommanditselskaber (...)", og

(nr. 2) mellem fonde, og

(nr. 3) mellem fonde og selskaber m.v. omfattet af nr. 1.

Lovbemærkningerne indeholder ikke en egentlig definition af fusion, men nævner eksempelvis sammensmeltning af aktieselskaber.

Lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven) regulerer i kapitel 15 disse selskabers fusion og spaltning. Det fremgår af § 237, at fusion er karakteriseret ved, at et selskab opløses uden likvidation

- ved overdragelse af kapitalselskabets aktiver og forpligtelser som helhed til et andet kapitalselskab mod vederlag til de ophørende kapitalselskabers kapitalejere (uegentlig fusion), eller
- to eller flere kapitalselskaber sammensmeltes til et nyt kapitalselskab (egentlig fusion).

Overdragelserne kan gennemføres uden kreditorernes samtykke, skal normalt besluttes af generalforsamlingen, og skal endvidere anmeldes til Erhvervsstyrelsen.

Den almindelige forståelse af fusion i selskabsretlig forstand er ifølge Den Store Danske Encyklopædi, at "fusion er opløsning af et selskab, en fond, en forening eller anden form for juridisk person gennem overdragelse af aktiver og gæld som helhed til en anden juridisk person eller ved at to eller flere sådanne selskaber sammensmeltes til et nyt, tredje selskab" (forfattere: professor Caroline Heide-Jørgensen, Erik Werlauff, m.fl.). Fusionsskatteloven indeholder en lignende definition i § 1, stk. 3: "Fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammensmeltes med dette".

Efter Skattestyrelsens opfattelse er fusion efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a derfor, når et selskab eller anden juridisk enhed;

- sammensmeltes med et andet selskab eller anden juridisk enhed, eller
- overdrager sin formue som helhed til et andet selskab/juridisk enhed, og
- dets rettigheder og forpligtelser derved overgår som helhed til det fortsættende selskab/juridiske enhed
- fusion indebærer endvidere, at en eller flere af de fusionerende juridiske enheder ophører.

Adkomstændring som følge af fusion kræver ofte ikke tinglysning, men bliver i stedet noteret i tingbogen. Notering er afgiftsfri.

5.2.2. Fission/spaltning

Af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a fremgår følgende vedrørende fission:

"(...) Fission eller spaltning er ligesom tilførsel af aktiver nærmere defineret i aktieafgiftslovens § 4. Disse definitioner lægges tilsvarende til grund i nærværende lov. Fission er således den transaktion, hvorved et selskab m.v. overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber mv. ved i henhold til en pro rata-regel at tildele sine deltagere aktier mv. i de modtagende selskaber mv. og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 pct. af disse værdipapirers pålydende værdi eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi. (...)"

Ordlyden af definitionen i dagældende aktieafgiftslovs § 4, stk. 4 (lovbekendtgørelse nr. 644 af 27. august 1998), var identisk med den citerede definition. Denne ordlyd svarede til definitionen af spaltning i dagældende § 15 a, stk. 2, i fusionsskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 954 af 5. november 1996), bortset fra, at denne bestemmelse indeholdt formuleringen "selskaber" og "aktier og anparter", og ikke "selskaber m.v." og "aktier m.v.". Forskellen skyldtes, at dagældende aktieafgiftslov fastsatte en afgift ved overdragelse af aktier, og også omfattede andre værdipapirer end aktier og anparter.

I SKM2009. 96. VLR fremgår det ligeledes, at begreberne spaltning og tilførsel af aktiver er overført fra dagældende aktieafgiftslov og fusionsskatteloven.

Selskabslovens § 254 indeholder en lignende definition af spaltning, hvor det fremgår, at spaltning af kapitalselskaber (aktie- og anpartsselskaber) enten kan ske ved at et selskabs aktiver og passiver overføres som helhed til flere selskaber (ophørsspaltning), eller ved at et selskab overdrager en del af sine aktiver og passiver til et eller flere selskaber (delvis spaltning). Spaltning skal besluttet af generalforsamlingen, og skal efter § 269 registreres i Erhvervsstyrelsen.

Fusionsskatteloven definerer i nugældende § 15 c, stk. 2: "Ved spaltning forstås den transaktion, hvorved et selskab overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber ved i samme forhold som hidtil at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter og eventuelt en kontant udligningssum."

Det fremgår endvidere af både de dagældende og nugældende bestemmelser om spaltning i fusionsskatteloven, at når det afgivende selskab ikke ophører (delvis spaltning), skal de overførte aktiver og passiver udgøre en gren af en virksomhed, svarende til reglerne for tilførsel af aktiver (grenkravet).

På baggrund af ordlyden og bemærkningerne er det Skattestyrelsens opfattelse at spaltning, som opfylder den tidligere eller den nugældende definition i fusionsskatteloven, må anses som spaltning omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a. For delvis spaltning gælder der endvidere et grenkrav, hvilket må anses for forudsat ved anvendelsen af fusionsskattelovens begreber, jf. SKM2009. 96VLR, og er i overensstemmelsen med skatteforvaltningens hidtidige, faste praksis.

Transaktionen kan gennemføres både af selskaber og andre juridiske enheder. For selskaber omfattet af selskabsloven, skal transaktionen tillige udgøre en spaltning efter reglerne i denne lov, herunder registreres i Erhvervsstyrelsen.

Fission/spaltning omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a foreligger dermed, når et selskab eller anden juridisk enhed:

- overfører en del af eller samtlige sine aktiver og passiver til et eller flere eksisterende eller nye selskaber/juridiske enheder,
- ved i henhold til en pro-rata regel (i samme forhold som hidtil) at tildele sine deltagere aktier m.v. i de modtagende selskaber/juridiske enheder, og eventuelt en kontant udligningssum.
- Ved delvis spaltning skal de aktiver, der overføres, udgøre en gren af en virksomhed.

Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab eller anden juridisk enhed, som ud fra et organisatorisk synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

Se endvidere tinglysningsafgiftsbekendtgørelsens § 7.

Eksempel:

Et partnerselskab vil kunne foretage en grenspaltning af en erhvervsejendom til et helejet partnerselskab og tinglyse overdragelsen efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a, når kapitalandelene i det nye selskab tildeles kapitalejerne i det indskydende selskab proportionalt med deres kapitalandele i det indskydende selskab, i medfør af reglerne om proportional spaltning i selskabslovens § 270, stk. 2.

5.2.3. Omdannelse

Af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a fremgår følgende vedrørende omdannelse:

"(...) Fusion, der f.eks. indebærer sammensmeltning af aktieselskaber, og visse omdannelser er fritaget efter de gældende regler i stempelafgiftslovens § 53, stk. 5. Virksomhedsomdannelse, dvs. omdannelse af et personligt firma til aktieselskab/anpartsselskab, hvorved en bestående virksomhed overdrages til et selskab, og den hidtidige indehaver får vederlag for overdragelsen i form af aktier/anpartar i selskabet og tillige eventuelt pante- og gældsbreve, er omfattet af reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelses. (...)"

Det fremgår således, at omdannelse af personligt ejede virksomheder efter virksomhedsomdannelsesloven, er omfattet af § 6 a.

Forarbejderne henviser endvidere specifikt til fritagelsen af visse typer omdannelser i den dagældende stempelafgiftslovs § 53, stk. 5. Efter dagældende § 53, stk. 5, nr. 3-6, var følgende omdannelser fritaget:

"4. realkreditinstitutters omdannelse, jf. kapitel 12 i realkreditloven,

5. forsikringsforeningers omdannelse til aktieselskaber, jf. § 14 d i lov om beskatning ved fusion af aktieselskaber m.v.,

6. andelskassers og sammenslutninger af andelskassers omdannelse til aktieselskaber, jf. kapitel 12 c i lov om banker og sparekasser."

Der foreligger således omdannelse omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a når:

- en personligt ejet virksomhed omdannes til aktieselskab/anpartsselskab, hvorved en bestående virksomhed overdrages til et selskab, og
- den hidtidige indehaver får vederlag for overdragelsen i form af aktier/anpartar i selskabet og tillige eventuelt pante- og gældsbreve, efter reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelses.

Det indebærer, jf. henvisningen til virksomhedsomdannelsesloven i forarbejderne, bl.a., at

- vederlaget for virksomheden udelukkende skal bestå i aktier eller anpartar, og at
- ejerforholdet ikke må forrykkes i forbindelse med virksomhedsomdannelsen.

Omdannelser af finansielle virksomheder til aktieselskaber ifølge den finansielle lovgivning, er også omfattet, jf. de citerede forarbejder.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at omdannelse omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a også vil kunne foretages af andre selskabsformer og juridiske enheder, hvis ejerforholdet videreføres uændret (ejerne er identiske) og i samme forhold som hidtil, de hidtidige ejere udelukkende modtager vederlag

i aktier, anparter eller andele i den omdannede enhed, og virksomheden videreføres i sin helhed med overførsel af alle aktiver og passiver.

Der henvises endvidere til beskrivelsen af omdannelse i Den juridiske vejledning, afsnit E. B, 3.1.5.2 om omdannelse fra ApS til A/S m.v., og afsnit E. B. 3.1.5.3 om personligt ejede virksomheder.

5.2.4. Tilførsel af aktiver

Af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a fremgår følgende vedrørende tilførsel af aktiver:

"Fission eller spaltning er ligesom tilførsel af aktiver nærmere defineret i aktieafgiftslovens § 4. Disse definitioner lægges tilsvarende til grund i nærværende lov. (...) Ved tilførsel af aktiver forstås den transaktion, hvorved et selskab mv. uden at være opløst, tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mv. mod at få tildelt aktier mv. i det modtagende selskabs kapital. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab mv., som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler."

Definitionen i dagældende aktieafgiftslovs § 4, stk. 6, er identisk med definitionen anført i det refererede citat.

Tilførsel af aktiver er således omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, når:

- et selskab eller en anden juridisk enhed uden at være opløst
- tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab eller juridisk enhed
- mod at få tildelt aktier m.v. i det modtagende selskabs kapital.

For tilførsel af aktiver efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a er det fortsat en betingelse, at der ikke må ydes kontant vederlag, og at vederlaget alene skal bestå i aktier m.v. i det modtagende selskab. Dette er fastslået i landsretsdommen SKM2009. 96. VLR. Det er endvidere i overensstemmelse med definitionen på tilførsel af aktiver i lovbemærkningerne.

Efter definitionen er det en betingelse, at den modtagende enhed skal yde vederlaget i form af aktier, anparter eller andre kapitalandele i den modtagende enhed. Det fremgår af SKM2021. 110HR, at et partnerselskab (P/S) kan yde sådant vederlag i form af aktier. En andel i et interessentskab eller en anpart i et kommanditselskab kan også udgøre en sådant vederlag i form af kapitalandele.

5.3. Skærpelse af praksis for statslige, regionale og kommunale omstruktureringer

Det er fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at statslige institutioner, kommuner og regioner ikke er omfattet af begrebet "selskaber m.v.", og derfor ikke kan benytte tinglysningsafgiftslovens § 6 a ved indskud af fast ejendom i forbindelse med omdannelse m.v. af statslige og kommunale virksomheder til selskaber.

Der er ikke efter ordlyden eller forarbejderne grundlag for at anse offentlige myndigheder for omfattet af udtrykket "selskaber m.v.". Der er i den forbindelse henset til, at udtrykket "selskaber m.v." efter en almindelig sproglig forståelse omfatter privatretlige juridiske enheder. Det fremgår af de almindelige bemærkninger til tinglysningsafgiftsloven, at loven ikke indeholder fritagelsesbestemmelser for statslige institutioner, amtskommuner eller primærkommuner, og at disse skal betale afgift efter lovens almindelige regler. De specielle bemærkninger til § 6 a indikerer heller ikke, at bestemmelsen skulle omfatte offentlige myndigheder.

Der har hidtil været praksis for, at omdannelse af statslige, regionale og kommunale institutioner til selskaber, kan omfattes af § 6 a, hvis der i særlovgivning er hjemmel til at omdanne disse institutioner, jf. Den juridiske vejledning, afsnit E. B. 3.1.5.7. Men da der ikke er grundlag i ordlyden eller forarbejderne

for at anse offentlige myndigheder og institutioner for omfattet af udtrykket "selskaber m.v.", er det Skattestyrelsens opfattelse, at denne praksis ikke kan opretholdes og den ændres derfor. Det betyder, at der i disse tilfælde skal betales tinglysningsafgift efter hovedreglen i tinglysningsafgiftslovens § 4. Hvis sådanne omdannelser skal fritages helt eller delvist for tinglysningsafgift, vil det kræve en specifik undtagelse i tinglysningsloven.

Da der er tale om en skærpelse i forhold til hidtidig praksis, gælder skærpelsen fremadrettet, og med virkning 6 måneder fra offentliggørelsen af dette styresignal.

6. Genoptagelse

SKM2021. 110. HR indebærer, at tinglysning af adkomstændring til fast ejendom, som opfylder de materielle betingelser for omdannelse, fusion, fission og tilførsel af aktiver, skal afgiftsberigtiges efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a uanset selskabsformen, således at der alene skal betales fast afgift på 1.750 kr.

I de følgende afsnit beskrives retningslinjer for genoptagelse af sager, hvor der er betalt tinglysningsafgift (procentafgift) efter hovedreglen i tinglysningsafgiftslovens § 4, hvor parterne ikke er anset for "selskaber m.v." efter hidtidig praksis, herunder skattemæssigt transparente selskaber, og juridiske personer med personlig hæftelse, ved tinglysning af adkomstændringer vedrørende transaktionstyperne nævnt i tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

6.1 Frister for genoptagelse

6.1.1 Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

6.1.2 Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige/godtgørelsesberettigede fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, som resulterede i underkendelse af praksis.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der således ske ekstraordinær genoptagelse af sager, der vedrører afgiftsperioden maj 2013 og senere.

For virksomheder, der er frivilligt registreret efter tinglysningsafgiftslovens § 17, kan der således ske genoptagelse fra og med afgiftsperioden maj 2013. For borgere og virksomheder, der ikke har været registreret efter tinglysningsafgiftslovens § 17, men som har betalt afgiften ved tinglysningen, kan der ske genoptagelse af afgift vedrørende tinglysning af overdragelser af fast ejendom, der er anmeldt til tinglysning den 1. maj 2013 eller senere.

6.2 Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

6.3 Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse og tilbagebetaling af tinglysningsafgift kan ske digitalt ved at oprette en anmodning om afgiftsgodtgørelse i det digitale tinglysningssystem via Tinglysningsrettens hjemmeside, www.tinglysning.dk. Til præcis identifikation af det tinglyste dokument (adkomstændring), der søges tilbagebetaling for, skal dokumentets (adkomstændringens) dato/løbenummer indtastes. Sammen med anmodningen skal der endvidere vedhæftes dokumentation for, at ansøgeren, som anmoder om tilbagebetaling, har afholdt hele eller dele af udgiften til tinglysningsafgift. Anmodningen skal således indeholde/vedhæftes følgende oplysninger:

- Dato/løbenummer på det dokument (adkomstændring), der søges godtgørelse for
- Dokumentation for den betalte afgift
- Dokumentation for typen af transaktion (omdannelse, fusion, fission, tilførsel af aktiver)
- Dokumentation for, hvornår ansøgeren, som anmoder om tilbagebetaling, har afholdt udgiften
- Hvis tinglysningen tidligere har været behandlet hos SKAT/Skattestyrelsen, bedes journalnummeret oplyst.

Anmodning om genoptagelse og tilbagebetaling kan alternativt ske ved at sende en skriftlig anmodning til SKAT på adressen: Skattestyrelsen, Nykøbingsvej 76, 4990 Sakskøbing, med oplysninger, der kan identificere den virksomhed eller person, der anmoder om tilbagebetaling og vedlagt den dokumentation, der er nævnt ovenfor.

Hvis afgiften er indbetalt af en virksomhed, som er frivilligt registreret for betaling af tinglysningsafgift månedligt, på egne eller kunders vegne, efter tinglysningsafgiftslovens § 17, er det som udgangspunkt den registrerede virksomhed, som skal indsende anmodningen om genoptagelse og tilbagebetaling.

Hvis der forinden tilbagebetalingen indsendes dokumentation for, at afgiften er betalt af en anden person eller virksomhed, vil afgiften dog efter anmodning kunne tilbagebetales til den, som har betalt afgiften i følge den fremsendte dokumentation. Skatteforvaltningen kan som dokumentation eksempelvis kræve, at der fremlægges en transporterklæring.

7. Gyldighed

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2023-1, afsnit E. B. 3.1.5. Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2023-1 og udløbet af reaktionsfristen i pkt. 5.2, er styresignalet ophævet.

Styresignalet indeholder endvidere en skærpet fortolkning i forhold til beskrivelsen af praksis i Den juridiske vejledning, 2022-2 afsnit E. B. 3.1.5.7 vedrørende omdannelse af offentlige institutioner m.v. Styresignalet har på dette punkt først virkning seks måneder efter offentliggørelsen af styresignalet.

Skatteministeriet, den 2. februar 2023

JEPPE BRUUS