

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 10437 af 20/12/2022 (Gældende)

Tinglysningsafgift - ikke nedsat afgift efter § 6 a ved overdragelse af ejendomme til I/S mod tildeling af rettighed til at indtræde i I/S

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-1236409

Tinglysningsafgift - ikke nedsat afgift efter § 6 a ved overdragelse af ejendomme til I/S mod tildeling af rettighed til at indtræde i I/S

Skatterådet kan ikke bekræfte, at afgiften ved tinglysning af adkomstændringer ved en overførsel af aktiver fra et I/S til et andet I/S kan ske for 1.750 kr. pr. ejendom, efter tinglysningsafgiftslovens bestemmelse i § 6 a om adkomstændringer ved selskabers m.v. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber. Transaktionen kan ikke anses som en tilførsel af aktiver, idet vederlæggelsen sker i form af en ret til at indtræde i et interessentskab, og kan ikke anses som en fusion, idet der sker en overdragelse mod vederlag til det afgivende selskab.

Skatterådsmøde 20. december 2022 - SKM2023. 30. SR

Spørgsmål

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at afgiften ved tinglysning af adkomstændringer ved den nedenfor beskrevne overførsel af aktiver fra A I/S til B I/S vil være omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a med den virkning, at tinglysningsafgiften udgør 1.750 kr. pr. ejendom?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Kommune X, Kommune Y, Kommune Z, Kommune Æ, Kommune Ø og Kommune Å har besluttet at samle aktiviteterne fra de af kommunerne etablerede interessentskaber, A I/S og B I/S i B I/S som fortsættende selskab.

Sammenlægningen er planlagt gennemført ved en overdragelse af samtlige aktiver i A I/S til B I/S ved udgangen af døgnet den xx. december 20xx.

A I/S skal som vederlag for indskuddet udelukkende vederlægges med en ret til optagelse som interessent i B I/S. Der vil således ikke ske nogen kontantvederlæggelse eller andet.

A I/S skal, efter gennemførelsen af ovennævnte indskud mod vederlæggelse i form af en ret til optagelse som interessent i B I/S, opløses ved udgangen af døgnet den xx. december 20xx, og aktiverne i A I/S skal som følge heraf udtages af interessenterne i A I/S dvs. ejerkommunerne, jf. pkt. xx.x i vedtægterne for A I/S.

Vedtægterne for A I/S er fremsendt som bilag (1), og har været forelagt Skattestyrelsen. Pkt. xx.x omhandler selskabets opløsning. Det fremgår, at i tilfælde af selskabets opløsning fordeles formuen efter et beregnet fordelingsstal, som baseres på de deltagende kommuners indbyggertal. Det fremgår endvidere, at opløsning kræver enighed mellem alle interessenter, og samtykke fra Statsforvaltningen.

På den baggrund er der indarbejdet følgende bestemmelse i aftalegrundlaget om vederlæggelsen af A I/S som indskydende selskab:

"A I/S vederlægges i form af en ret til optagelse som interessent i Det Fortsættende Fællesskab på de i Vedtægterne fastlagte vilkår og i henhold til den i Vedtægterne fastlagte fordelingsnøgle, idet A I/S ved Sammenlægningen opløses, jf. pkt. X. 0, hvorved vederlaget (i form af retten til optagelse som interessent i Det Fortsættende Fællesskab) øjeblikkeligt videreoverdrages til A I/S's Ejerkommuner iht. A

I/S's vedtægters pkt. xx.x. Det er således A I/S's ejerkommuner, der indtræder som interessenter i Det Fortsættende Fællesskab".

En aftale dateret xx. september 20xx, med titlen "Sammenlægningsaftale mellem A I/S og B I/S", er fremsendt som bilag (2), og har været forelagt Skattestyrelsen. Den ovenfor citerede aftaletekst fremgår af punkt Y, under afsnittet "Vederlag".

Af aftalens punkt X. 0 fremgår endvidere følgende, under afsnittet "Opløsning":

"X. 0.z

Ved Sammenlægningens gennemførelse ophører A I/S som § 60-fællesskab, og A I/S opløses. Opløsningen sker med skæringsdag xx. december 20xx ved døgnets udgang. Ved opløsningens gennemførelse overgår samtlige rettigheder og forpligtelser, aktiver og passiver til A I/S's Ejerkommuner, herunder A I/S's rettigheder og forpligtelser i henhold til Sammenlægningsaftalen, jf. A I/S's vedtægters pkt. xx.x. Da opløsningen gennemføres i umiddelbar forlængelse af Sammenlægningen, vil der på opløsningstidspunktet ikke være nogen rettigheder og forpligtelser, aktiver og passiver tilbage i A I/S, bortset fra vederlaget som angivet i pkt. Y og A I/S's rettigheder og forpligtelser efter Sammenlægningsaftalen.

(...)

X. 0.y

Opløsningen sker i henhold til A's vedtægter og kommunestyrelseslovens § 60, stk. 3, med ophørsdato den xx. december 20xx, under forudsætning af opfyldelse af de i pkt. P og Q angivne betingelser."

I kommunestyrelsesloven (lovbekendtgørelse nr. 47 af 15. januar 2019), § 60, som vedrører aftaler om kommunale samarbejder, fremgår det af stk. 3, at vilkårene for en aftales ophævelse skal godkendes af Ankestyrelsen (den kommunale tilsynsmyndighed, tidligere Statsforvaltningen).

Det fremgår endvidere af sammenlægningsaftalen (bilag 2) at denne skal underskrives af alle interessentkommunerne i de to interessentskaber.

Som bilag (3) er endvidere fremsendt "Vedtægter for det fælleskommunale samarbejde B", dateret xx. september 20xx, som har været forelagt Skattestyrelsen. Det fremgår af dokumentets pkt. y.y og y.z, at disse vedtægter skal gælde fra x. januar 20xx, samt at den indgåede samarbejdsaftale (bilag 2) samtidig bortfalder. Spørgers repræsentant oplyser supplerende, at der sker en sammenlægning af de to I/S'er, at det afgivende I/S samtidig opløses, og de kommuner, som var deltagere i det opløste I/S, derefter bliver deltagere i det fortsættende I/S. Rådgiver bekræfter, at A I/S's vedtægter ikke tager højde for en eventuel sammenlægning. Rådgiver oplyser at en ændring af vedtægterne for A I/S ville have været en meget tidskrævende proces, idet vedtægterne var godkendt af forskellige instanser, og en evt. ændring derfor ikke kunne nå inden sammenlægningen. Repræsentanten oplyser, at fusion ikke har været overvejet, idet interessentskaber normalt ikke kan fusionere.

De nye vedtægter (bilag 3), er udarbejdet i forbindelse med sammenlægningen, med baggrund i B I/S eksisterende vedtægter. Disse nye vedtægter tager derfor højde for sammenlægningen, idet de nye ejerkommuner direkte fremgår af vedtægterne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål: Ja

Repræsentanten for spørger, A I/S mener, at den del af de aktiver der vedrører fast ejendom, der påtænkes indskudt i B I/S, er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a med den virkning, at tinglysningsafgiften vil udgøre 1.750 kr. pr. ejendom, forudsat at der ved anmeldelsen til tinglysning afgives erklæring efter reglerne i §§ 6-10 i bekendtgørelse nr. 2283 af 29. december 2020 om, at ændringen er omfattet af tinglysningslovens § 6 a, 1. pkt. (Bemærk, at indskuddet på nuværende tidspunkt er foretaget).

[Der er i anmodningen om bindende svar citeret bestemmelser fra tinglysningsafgiftsloven, forarbejderne til førnævnte lov samt SKM 2021.110. HR. Citaterne er af Skattestyrelsen udeladt.]

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a finder i henhold til de ovenfor beskrevne regler mv.

anvendelse, når:

- Den indskydende og den modtagende enhed kan betegnes som et selskab m.v. i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a.
- Vederlaget udelukkende består af ejerandele i det modtagende selskab m.v.
- De indskudte aktiver udgør enten samtlige aktiver eller en selvstændig del af selskabet m.v.
- Det indskydende selskab ikke er opløst.

Både den indskydende og den modtagende enhed er "selskaber m.v."

Det fremgår af Højesterets dom af 2. februar 2021, at Højesteret har fastslået, at

selskabsbegrebet i relation til tinglysningslovens § 6 a må adskilles fra selskabsbegrebet i relation til fusionsskatteloven, idet hverken ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a eller forarbejderne giver grundlag for at antage, at interessentskaber ikke skal anses for omfattet af begrebet "selskaber" i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Der er herefter ikke grundlag for at antage, at ikke både det indskydende interessentskab, A I/S, og det modtagende interessentskab, B I/S, er omfattet af det selskabsbegreb, der skal anvendes i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Det bemærkes i den forbindelse, at det af afsnit E. B. 3.1.5.1 i Den juridiske vejledning 2021-2 i overensstemmelse hermed fremgår, at interessentskaber er en del af de "selskaber", der er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Vederlaget vil udelukkende bestå af ejerandele i det modtagende interessentskab.

Det fremgår af bemærkningerne til tinglysningslovens § 6 a, at vederlæggelsen kan ske i form af aktier m.v.

Da Højesteret med SKM2021. 110. HR har fastslået, at interessentskaber er omfattet af det selskabsbegreb, der skal anvendes i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, må begrebet "aktier mv." i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a fortolkes således, at forudsætningerne for at anvende bestemmelsen er opfyldt, når vederlaget udelukkende består af ejerandele i det modtagende interessentskab.

Det er derfor vores vurdering, at det planlagte indskud, hvor der udelukkende sker vederlæggelse i form af ret til optagelse som interessent i det modtagende interessentskab - i dette tilfælde B I/S - medfører, at vederlaget udelukkende består af "aktier m.v.", som denne formulering skal forstås i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a og bemærkningerne til denne.

Det forhold, at det i den situation, som Højesteret tog stilling til med SKM2021. 110. HR, alene var den indskydende enhed, der var et I/S, mens det modtagende selskab var et P/S - dvs. et selskab, der

er omfattet af selskabsloven - kan ikke føre til et andet resultat, idet Højesteret ifølge det af Højesteret offentliggjorte resumé af afgørelsen udtrykkeligt har taget stilling til, at interessentskaber (og partnerselskaber) må anses som selskaber i relation til tinglysningslovens § 6 a.

Det bemærkes i den forbindelse igen, at det af afsnit E. B. 3.1.5.1 i Den juridiske vejledning 2021-2 i overensstemmelse hermed fremgår, at interessentskaber er en del af de "selskaber", der er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Samtlige aktiver i interessentskabet vil blive indskudt

Der vil ved den planlagte overdragelse ske overdragelse af samtlige aktiver i A I/S. Denne betingelse foranlediger derfor ikke yderligere overvejelser eller bemærkninger.

Interessentskabet vil ikke være opløst, når overdragelsen sker

Det fremgår af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, der er refereret ovenfor, at der ved tilførsel af aktiver 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. A I/S, der er tinglyst adkomsthaver til hver enkelt af de ejendomme, der vil blive indskudt ved den planlagte overdragelse, vil ikke være opløst ved den påtænkte overdragelse af aktiverne i A I/S til B I/S og ved modtagelsen af vederlaget for indskuddet.

A I/S (spørger) vil som indskydende selskab indskyde alle sine aktiver i B I/S mod erhvervelse af en ret til at blive optaget som interessent i B I/S, og A I/S vil først herefter blive opløst med den følge, at den som vederlag for indskuddet erhvervede ret til at blive optaget som interessent i B I/S udtages af interessenterne i A I/S, dvs. ejerkommunerne, jf. pkt. xx.x i vedtægterne for A I/S.

Det forhold, at A I/S opløses i forlængelse af den foretagne tilførsel af aktiver mod

vederlæggelse af en ret til at blive optaget til interessent i B I/S kan ikke føre til, at tilførslen og vederlaget ikke anses for gennemført, før A I/S er opløst.

I henhold til tinglysningsafgiftslovens § 6 a er det afgørende for, om bestemmelsen kan finde anvendelse (netop), at indskuddet mod vederlag i ejerandele ikke må gennemføres på et tidspunkt, hvor A I/S er opløst. Der er således ikke i tinglysningsafgiftslovens § 6 a noget "ejertidskrav" sådan, som vi f.eks. kender det fra fusionsskattelovens regler relateret til tilførsel af aktiver.

Skattestyrelsens begrundelse for, at betingelsen om, at vederlaget skal ske ved tildeling af aktier mv. i det modtagende selskabs kapital, ikke er opfyldt, er efter vores opfattelse ikke forenelig med Højesterets dom af den 2. februar 2021 (SKM2021. 110. HR).

Vi bemærker til støtte herfor:

For så vidt angår modtagende selskaber i form af interessentskaber og partnerselskaber mv. vil det altid være således, at det indskydende selskab i skattemæssig henseende modtager ideelle andele i det modtagende selskab.

Det følger af, at interessentskaber og partnerselskaber ikke er selvstændige skattesubjekter, hvorfor selskabsdeltagerne anses som direkte ejere af en til vedkommendes ideelle anpart svarende andel i hvert enkelt aktiv i interessentskabet mv.

Hvis ind- og udtræden samt overdragelse af interessentskabsandele også i relation til tinglysningslovens § 6 a skal betragtes som erhvervelse og afhændelse af en forholdsmæssig del af hvert af interessentskabets

aktiver, og ikke af kapitalandele, vil betingelsen i tinglysningslovens § 6 a altså aldrig kunne være opfyldt, når indskyder/modtager er et interessentskab mv.

Dette er imidlertid ikke foreneligt med, at Højesteret med dom af 2. februar 2021 offentliggjort som SKM2021. 110. HR har udtalt, at tinglysningsafgiftslovens § 6 a ikke kan fortolkes indskrænkende, og at selskaber med personlig hæftelse - herunder interessentskaber og partsselskaber - skal anses for at være omfattet af bestemmelsen.

I den sag, som Højesteret tog stilling til med den nævnte dom, var situationen således - helt sammenligneligt med situationen i nærværende sag - at overdragelse af en fast ejendom fra et interessentskab til et partnerselskab skulle anses for omfattet af tinglysningslovens § 6 a. Uanset at der altså i den nævnte situation - som i den situation, der er omhandlet af vores spørgsmål - i skatteretlig henseende skete overdragelse af ejerandele i en fast ejendom fra deltagerne i interessentskabet til deltagerne i partnerselskabet, og ikke af kapitalandele. Højesteret fandt desuagtet, at situationen var omfattet af tinglysningslovens § 6 a.

Det fremgår af det aftalekompleks, som regulerer den aftale, der er omfattet af vores spørgsmål:

- at de involverede kommuner har påtaget sig en gensidig forpligtelse til efter sammenlægningen at drive det modtagende interessentskab i fællesskab, og
- at retten til at erhverve ejerandele i det modtagende interessentskab kun kan indløses ved overtagelse af de nævnte ejerandele.

Det følger af fast administrativ praksis, at kapitalandele i selskaber, der er erhvervet i henhold til en aftale om ret til erhvervelse af kapitalandele, som efter sit indhold vil blive udnyttet, anses for at være erhvervet på tidspunktet for tildelingen af retten til erhvervelse. Se fx SKM2005. 490. HR.

Heraf følger, at vederlaget udelukkende består i erhvervelse af kapitalandele i det modtagende selskab.

Den omstridte anden betingelser er således opfyldt.

Spørgers repræsentant har i et supplerende høringssvar yderligere anført følgende:

I relation til, at det aftalte vederlag i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a må anses som tildeling af "aktier mv." i "det modtagende selskabs kapital":

Skattestyrelsen har indstillet, at den omhandlede overdragelse ikke kan anses som en tilførsel af aktiver, der er fritaget for afgift efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a, fordi den anden betingelse om, at vederlaget skal ske ved tildeling af aktier mv. i det modtagende selskabs kapital, ikke kan anses for opfyldt.

Skattestyrelsen har som begrundelse herfor anført (uddrag):

Da Spørger vil tilføre aktiver til et andet interessentskab, er der et krav om, at der skal være tale om transaktioner mellem "selskaber m.v.".

I SKM2021. 110. HR udtalte Højesteret, at det ikke med tilstrækkelig klarhed fremgår af lovgrundlaget, at det kunne kræves, at transaktionen foretages af "selskaber" (citationstegn er tilføjet af spørgers repræsentant), som ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionsskatteoven, og at der ikke (understregning er tilføjet af repræsentanten) var grundlag for, at begrebet "selskaber mv." skal forstås i overensstemmelse med, hvad der var omfattet af de tilsvarende ord "selskaber mv." i den dagældende stempelafgiftslov.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit E. A. 3.1.5.1 (den korrekte henvisning er formentlig afsnit E. B. 3.1.5.1), at interessentskaber er omfattet af tinglysningsskattelovens § 6 a.

Det indskydende og modtagende interessentskaber er således omfattet af tinglysningsskattelovens § 6 a.

[...]

Efter Skattestyrelsens opfattelse er situationen ikke sammenlignelig med Højesterets dom, idet vederlaget for tilførslen bestod i aktier i det modtagende partnerselskab, og Højesteret dermed anså betingelserne ved tilførsel af aktiver for opfyldt, idet grenkravet samtidig var opfyldt. Det fremgår endvidere af dommen, at et interessentskab kan være den afgivende part i en tilførsel af aktiver efter tinglysningsskattelovens § 6 a.

Vi bemærker på denne baggrund, som supplement til vores tidligere bemærkninger af 31. januar 2022:

Det fremgår af tinglysningsskattelovens § 6 a, at (understregninger er tilføjet):

For tinglysning af adkomstændringer ved selskabers m.v. [...] 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.

Skattestyrelsen har i afsnit E. B. 3.1.5.1 Den juridiske vejledning 2021-2 - og i øvrigt i Den juridiske vejledning 2022-1 og 2022-2 - anført følgende om afgrænsningen af de typer af selskaber, der er omfattet af definitionen af "selskaber mv." i tinglysningsskattelovens § 6 a:

Omfattet af TAL § 6a er således eksempelvis:

- Aktieselskaber
- Anpartsselskaber
- Andelsselskaber
- Kommanditaktieselskaber
- Fonde
- Foreninger
- Selvejende institutioner
- Almennyttige boligforeninger og selskaber
- Sparekasser
- Investeringsforeninger
- Interessentskaber

Det følger efter vores opfattelse af ordlyden af tinglysningsskattelovens § 6 a, at de typer af "selskaber mv.", der kan være modtagende i henhold til bestemmelsen, er helt sammenfaldende med de typer af "selskaber mv.", som kan være afgivende i henhold til bestemmelsen.

Det er illustreret derved, at der i afgrænsningen af de typer af selskaber, der kan være modtagende i henhold til bestemmelsen, direkte refereres til "sådanne selskaber", som i henhold til bestemmelsen kan være afgivende.

Skattestyrelsen har endvidere med formuleringen af afsnit E. B. 3.1.5.1 i Den juridiske vejledning generelt defineret, at interessentskaber er én af de typer af "selskaber mv.", der er "omfattet af tinglysningsskattelovens § 6a".

Skattestyrelsen har ikke i denne beskrivelse i de bindende retningslinjer i Den juridiske vejledning angivet, at de typer af selskaber, der i Den juridiske vejledning er oplistet som selskaber omfattet af

tinglysningsafgiftslovens § 6 a udelukkende er en opstilling af selskaber, der kan være afgivende efter bestemmelsen.

Skattestyrelsen har heller ikke i beskrivelsen angivet, at der efter Skattestyrelsens opfattelse skal differentieres mellem de typer af selskaber, der kan være afgivende, og de typer af selskaber, der kan være modtagende.

Skattestyrelsen har dermed, med den offentliggjorte liste over selskaber omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, under alle omstændigheder skabt en retsbeskyttet, berettiget forventning om, at interessentskaber kan være såvel afgivende og modtagende selskaber i overdragelser omfattet af bestemmelsen.

Der er ikke grundlag for at antage, at beskrivelsen i Den juridiske vejledning er i åbenbar modstrid med bestemmelsens ordlyd, der tydeligt angiver, at det er helt den samme kreds af selskaber, der kan være afgivende og modtagende selskaber.

Der er endvidere ikke i præmisserne for Højesterets dom, der er offentliggjort som SKM2021. 110. HR, gjort bemærkninger, der giver grundlag for at antage, at beskrivelsen i Den juridiske vejledning er i åbenbar modstrid med tinglysningsafgiftslovens § 6 a, som anvendelsesområdet for bestemmelsen er udlagt med Højesterets dom.

Spørger, der i den her omhandlede situation har ageret i tillid til beskrivelsen i Den juridiske vejledning, kan derfor støtte ret på beskrivelsen i Den juridiske vejledning.

Betingelsen om, at vederlaget skal bestå i tildeling af "aktier mv." i "det modtagende selskabs kapital" må dermed anses som opfyldt derved, at vederlaget (udelukkende) består i ejerandele i det modtagende selskab.

I modsat fald har Skattestyrelsen, som det allerede er blevet anført over for Skatterådet, skabt en "Catch 22", hvor Skattestyrelsen på den ene side set har garanteret, at interessentskaber kan være modtagende "selskaber mv." i overdragelser omfattet af Tinglysningslovens § 6 a, men alligevel, på den anden side set, nægter at anerkende dette med begrundelsen, at vederlaget aldrig vil kunne bestå i kapitalandele i det modtagende selskab, når det modtagende selskab er et interessentskab.

Skattestyrelsen bryder dermed, med den indstillede løsning, den berettigede forventning, der er skabt med beskrivelsen i Den juridiske vejledning, og som er retsbeskyttet.

Vi henviser for god ordens skyld for så vidt angår den bindende virkning af anvisningerne i Den juridiske vejledning til indledningen til denne, til tilkendegivelserne fra den daværende skatteminister i pkt. 6 i skrivelse nr. 9690 af 2. juli 2018, og til fx SKM2020. 64. LSR, som illustrerer, at den bindende virkning af Den juridiske vejledning skal vurderes i overensstemmelse med, hvad der gælder i forhold til forventningsprincippet, jf. f.eks. Højesterets dom offentliggjort som SKM2006. 553. HR.

Spørgers repræsentant har endvidere anført følgende i sit supplerende høringssvar:

1. I relation til, at overdragelsen alternativ må anses som sket som en fusion af de oprindelige interessentskaber:

En del af Skatterådets medlemmer overvejede ved den seneste forelæggelse af sagen, om de forelagte oplysninger kan føre til, at overdragelsen er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, fordi der er tale om, at overdragelsen er sket som led i en fusion af de oprindelige interessentskaber.

Spørgers repræsentant anfører følgende til Skattestyrelsens indstillede begrundelse i forhold til, at overdragelsen af ejendomme ikke kan anses som gennemført som led i en fusion:

I SKM2021. 110. HR udtalte Højesteret, at der ikke er grundlag for antage, at begrebet "selskaber mv." i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a skal forstås i overensstemmelse med, hvad der var omfattet af de tilsvarende ord "selskaber mv." i den dagældende stempelafgiftslov.

Der kan på denne baggrund heller ikke lægges vægt på stempelafgiftslovens afgrænsning af "sammensmeltninger" omfattet af stempelafgiftslovens § 53, når det skal vurderes, om en sammenlægning af "selskaber mv." er at anse som omfattet af fusionsbegrebet i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

En entydig og eksakt fastlæggelse af et retligt fusionsbegreb er efter vores vurdering ikke mulig.

Selskabslovens § 237 indeholder dog, som det er anført af Skattestyrelsen, følgende beskrivelse af karakteristika ved fusioner, hvorefter en fusion er karakteriseret ved, at 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
- sammensmeltning af to eller flere kapitalselskaber til et nyt kapitalselskab (egentlig fusion).

Fusionsskatteloven indeholder også en definition på en fusion, idet det i fusionsskattelovens § 1, stk. 3, er fastlagt, at:

Fusion foreligger, når et selskab overdrager sin formue som helhed til et andet selskab eller sammensmeltes med dette.

Det er med fusionsdirektivet lidt mere udførligt anført, at en fusion i relation til direktivet skal forstås som en transaktion, hvorved:

et eller flere selskaber som følge af og samtidigt med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et andet, eksisterende selskab ved, at de tildeler deres selskabsdeltagere aktier eller anparter i det andet selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 % af disse værdipapirers pålydende værdi, eller når, der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi,

to eller flere selskaber som følge af og samtidig med deres opløsning uden likvidation overfører deres samlede aktiver og passiver til et selskab, som de opretter ved at tildele deres selskabsdeltagere aktier eller anparter i det nye selskab og eventuelt en kontant udligningssum på højst 10 % af disse værdipapirers pålydende værdi, eller, når der ikke eksisterer en pålydende værdi, deres bogførte værdi, eller

et selskab som følge af og samtidig med sin opløsning uden likvidation overfører sine samlede aktiver og passiver til det selskab, som sidder inde med samtlige aktier eller anparter i dets kapital.

Det kan på baggrund af Højesterets dom offentliggjort som SKM2021. 110. HR konkluderes, at der skal ske afgiftsfritagelse efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a ved sammenlægning af "selskaber mv.", forudsat at "sådanne selskaber" overdrager deres formue som helhed til et andet af "sådanne selskaber" eller ved, at "sådanne selskaber" sammensmeltes under forudsætninger, der medfører, at de indskydende "selskaber mv." samtidig bringes til ophør.

Det afgørende for, om de indskydende "selskaber mv." samtidig bringes til ophør, er således - i henhold til de ovenfor angivne definitioner - at de indskydende "selskaber mv." opløses i forbindelse med, at aktiver og passiver overføres til det nystiftede "selskab mv.".

Dette samtidighedskriterie er efter vores opfattelse opfyldt i den foreliggende situation.

Der henvises til, at det med det underliggende aftalegrundlag udtrykkeligt er fastlagt, at de indskydende interessentskaber opløses øjeblikkeligt efter sammenlægningen, hvorved det er ejerkommunerne, der indtræder som interessenter i Det Fortsættende Fællesskab.

Spørgers repræsentant har endvidere henvist til, at det følger af punkt Y i den indgåede sammenlægningsaftale, at vederlaget gives i form af optagelse som interessent i det fortsættende fællesskab. I henhold til sammenlægningsaftalens punkt X. 0. sker sammenlægningen og overdragelsen af aktiver (herunder fast ejendom) på samme tid. Ved sammenlægningens gennemførelse ophører A I/S.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at afgiften ved tinglysning af adkomstændringer ved tilførsel af aktiver fra A I/S til B I/S vil være omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a med den virkning, at tinglysningsafgiften udgør 1.750 kr. pr. ejendom, forudsat at der ved anmeldelsen til tinglysning afgives erklæring efter reglerne i §§ 6-10 i bekendtgørelse nr. 2283 af 29. december 2020 om, at ændringen er omfattet af tinglysningslovens § 6 a, 1. pkt.

Begrundelse

Anmodningen handler om, hvorvidt tilførsel af aktiver fra et interessentskab til et andet interessentskab som beskrevet, er omfattet af afgiftsnedsættelse, jf. tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Afgiftsgrundlaget efter tinglysningsafgiftsloven

Tinglysningsafgiften fremgår af lovbekendtgørelse nr. 1083 af 22. juni 2020 om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterrettigheder m.m. med senere ændringer. Den nuværende lov afløste stempel-loven og den del af retsafgiftsloven, der vedrørte afgift ved tinglysninger (retsafgift). Tinglysningsafgiften blev indført den 1. januar 2000.

Afgiften for tinglysning af ejerskifte af fast ejendom eller andele heraf udgør som udgangspunkt en fast afgift på 1.750 kr. og en variabel afgift på 0,6 pct. af afgiftsgrundlaget, der fastsættes efter reglerne i tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 2 og 4 - 10. Det fremgår af lovens § 4, stk. 1.

Afgiftsnedsættelse efter tinglysningsafgiftsloven

Da Spørgers anmodning angår en tilførsel af aktiver fra et interessentskab til et andet interessentskab, skal det vurderes, hvorvidt forholdet falder ind under anvendelsesområdet for tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a udgør en lempelse i forhold til afgiftsberegningen beskrevet i tinglysningslovens § 4. Bestemmelsen 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."

Da Spørger vil tilføre aktiver til et andet interessentskab, er der et krav om, at der skal være tale om transaktioner mellem "selskaber m.v."

I SKM2021. 110. HR udtalte Højesteret, at det ikke med tilstrækkelig klarhed fremgår af lovgrundlaget, at det kunne kræves, at transaktionen foretages af selskaber, som ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionsskatteoven, og at der ikke var grundlag for, at begrebet "selskaber mv." skal forstås

i overensstemmelse med, hvad der var omfattet af de tilsvarende ord "selskaber mv." i den dagældende stempelafgiftslov.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit E. B. 3.1.5.1, at interessentskaber er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Det indskydende og modtagende interessentskaber er således omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Spørgsmålet er herefter, om der er tale om en transaktion der opfylder betingelserne for "*fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver*".

Reglen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a blev indført ved lov nr. 382 af 2. juni 1999. Af forarbejderne til loven fremgår følgende, jf. bemærkningerne til § 7 i lovforslag nr. 208 af 25. marts 1999:

“(…)

Det bestemmes udtrykkeligt i stk. 1, at afgiften udgør 1.400 kr.[dagældende sats] 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 [dagældende]. 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. (...)

I SKM2021. 110. HR udtalte Højesteret, at begrebet "tilførsel af aktiver" i tinglysningsafgiftsmæssig forstand skal forstås i overensstemmelse med den dagældende aktieafgiftslovs § 4. Det blev ligeledes udtalt, at reglen ikke alene gælder for transaktioner, som ville kunne gennemføres skattefrit efter fusions-skattelovens § 15 c.

I forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a fremgår, at der 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.

Der stilles herefter to materielle betingelser til transaktionen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a og forarbejderne hertil. Den første betingelse er, at der skal være tale om en overførsel af den samlede eller en eller flere grene af en virksomhed. Den anden betingelse er, at vederlaget skal ske ved tildeling af aktier mv. i det modtagende selskabs kapital.

Det er oplyst, at det indskydende selskab indskyder alle sine aktiver i det modtagende selskab. Den første betingelse er derfor opfyldt.

Der skal herefter tages stilling til, hvorvidt vederlaget i form af en ret til optagelse som interessant i det modtagende selskab opfylder den anden betingelse.

Det fremgår af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at vederlaget skal ske ved tildeling af aktier mv. i det modtagende selskabs kapital. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at et vederlag i form af en ret til optagelse i interessentskabskredsen i det modtagende selskab ikke opfylder betingelsen i tinglysningsafgiftslovens § 6a. Der er lagt vægt på, at det indskydende selskab ikke modtager kapitalandele i det modtagende selskab.

Den anden betingelse om, at vederlaget skal ske ved tildeling af aktier mv. i det modtagende selskabs kapital, er derfor ikke opfyldt.

Efter Skattestyrelsens vurdering er situationen ikke sammenlignelig med Højesterets dom, idet vederlaget for tilførslen bestod i aktier i det modtagende partnerselskab, og Højesteret dermed anså betingelserne ved tilførsel af aktiver for opfyldt, idet grenkravet samtidig var opfyldt. Det fremgår endvidere direkte af dommen, at et interessentskab kan være den afgivende part i en tilførsel af aktiver efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a. Men dommen tager ikke stilling til, om tildeling af en rettighed til indtræden i et interessentskab kan udgøre vederlag for en tilførsel af aktiver efter § 6 a.

Spørgers repræsentant gør supplerende gældende, at der med nævnelser i Den juridiske vejledning, afsnit E. B. 3.1.5.1 af interessentskaber på en liste over organisationsformer, som er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, forligger en bindende tilkendegivelse af, at interessentskaber skal kunne foretage en tilførsel af aktiver, både som afgivende og modtagende part, og at den overdragelse, som er foretaget i nærværende sag, derfor skal anses for omfattet af § 6 a.

Skattestyrelsen bemærker hertil, at den nævnte liste fremgår under det indledende afsnit E. B. 1.5.1, under overskriften "Hvilke selskaber mv. er omfattet", og beskriver eksempler på de selskabs- og foreningsformer, som kan omfattes af begrebet "selskaber mv." i § 6 a. Skattestyrelsen finder, at det ud fra hele afsnittet om § 6 a, E. B. 3.1.5, med indholdet i de efterfølgende afsnit om de enkelte transaktionstyper, fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver står klart, at der derudover skal være tale om tinglysning ved de transaktioner, der nævnes i bestemmelsen, herunder tilførsel af aktiver. Det fremgår endvidere direkte af lovens ordlyd, at reglen gælder ved de nævnte typer transaktioner

Ved tilførsel af aktiver stilles der bl.a. krav til vederlaget. Den nævnte liste angiver ikke, eller giver indtryk af, at dette krav ikke gælder ved tilførsel af aktiver mellem bl.a. interessentskaber.

Skattestyrelsen finder som nævnt ovenfor ikke, at en overdragelse af faste ejendomme mod et vederlag bestående i en ret til at indtræde i et interessentskab, udgør en transaktion af typen tilførsel af aktiver.

Vedrørende sammenlægning/fusion

Det fremgår af sagens oplysninger, at overdragelsen af ejendomme og andre aktiver fra spørger, A I/S, til B I/S sker som led i en sammenlægning af aktiviteterne i de to interessentskaber.

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a omfatter - ud over tilførsel af aktiver - bl.a. også fusion af selskaber mv. Det fremgår af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at fusion f.eks. indebærer sammensmeltning af aktieselskaber, og henviser til fritagelserne i den dagældende stempelafgiftslovs § 53, stk. 5.

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 mv. 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 kreditorenes 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 vurdering 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.

I den foreliggende sag gennemføres der en overdragelse af ejendomme fra spørger, A I/S, til B I/S. Vederlaget modtages af A I/S, som først efterfølgende opløses, hvorefter vederlaget overføres til ejerne (kommunerne). Det fremgår således af aftalegrundlaget, at der sker en overdragelse af ejendomme mellem to eksisterende juridiske enheder, mod et vederlag til det afgivende selskab. Skattestyrelsen finder, at der ikke kan ses bort fra det aftalte ejerskifte. Det er således Skattestyrelsens vurdering, at dispositionen derfor ikke har karakter af en fusion, og dermed heller ikke på dette grundlag er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Til det supplerende høringssvar, punkt 2 vedrørende fusion, bemærkningerne vedrørende den tidligere stempelafgiftslovs § 53, stk. 5, bemærker Skattestyrelsen, at denne bestemmelse netop vedrørte fritagelse for visse fusioner og sammensmeltninger, og derfor er relevant som fortolkningsbidrag for begrebet fusion. I modsætning til i sagen for Højesteret, SKM2021. 110. HR, der ikke omhandlede fusion, men derimod tilførsel af aktiver. Endvidere henviser forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a specifikt til fritagelsen i stempelafgiftsloven under beskrivelsen af, hvad fusion indebærer.

Skattestyrelsen bemærker videre, at det fremgår af aftalegrundlages punkt x, at sammenlægningen skal foretages i flere trin, hvor der først skal ske en overdragelse af aktiverne mod et vederlag til det afgivende selskab. Ændringen af ejerforholdet til ejendommene sker ved denne transaktion, og det er dette ejerskifte, som tinglyses. Ejerskiftet sker dermed ikke ved en sammenlægning eller sammensmeltning, men ved

en overdragelse mellem de to interessentskaber. Skattestyrelsen bemærker endvidere, at transaktionen heller ikke har samme karakteristika som en ugentlig fusion, idet vederlaget for overdragelsen ikke i første omgang tilfalder det afgivende selskabs ejere, men derimod, i henhold til aftalen, det afgivende selskab.

På baggrund af ovenstående finder Skattestyrelsen, at den adkomstændring der tinglyses, ikke udgør tilførsel af aktiver eller fusion som angivet i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, hvorfor denne bestemmelse ikke kan finde anvendelse.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Tinglysningsafgiftslovens § 1

Der betales en afgift til statskassen efter reglerne i denne lov for:

- 1) Tinglysning af betinget eller endeligt ejerskifte af fast ejendom, jf. §§ 4 og 10.
- 2) Tinglysning af pant, bortset fra retspant, jf. §§ 5, 5 a, 5 b og 10.
- 3) Tinglysning af ejendomsforbehold efter tinglysningslovens § 42 d, jf. § 6.
- 4) Andre tinglysninger end omfattet af nr. 1-3, jf. §§ 6 a, 6 b og 7.
- 5) Registrering af midlertidig eller endelig ejer af luftfartøj i Nationalitetsregisteret, jf. § 13.
-) Registrering af pant, bortset fra retspant, i luftfartøj i Rettighedsregisteret over Luftfartøjer, jf. § 14

Tinglysningsafgiftslovens § 4, 1. pkt.

For tinglysning af ejerskifte af fast ejendom eller andele heraf udgør afgiften 1.750 kr. og 0,6 pct. af ejerskiftesummen. Dette gælder også, hvis ejerskiftet er betinget

(...)

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a

For tinglysning af adkomstændringer ved selskabers m.v. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber udgør afgiften 1.660 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.

Forarbejder

Forslag til lov om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterrettigheder mv nr. 208 af 25.03.1999:

(...)

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

(...)

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. Visse tinglysninger er imidlertid helt fritaget for afgift, jf. nedenfor under bemærkningerne til § 8. Som eksempel på tinglysninger, der afgiftsbelægges efter § 7, kan nævnes tinglysning af ændringer vedrørende panthæftelsen, f.eks. panthaver- eller pantsætterskifte, jf. § 5, stk. 5.

Tinglysning af navne- og adresseændringer afgiftsbelægges også efter denne bestemmelse. Baggrunden herfor er den, at disse lysninger som udgangspunkt sker i forbindelse med transport af pantebrev. Dette er en ændring i forhold til den gældende retstilstand, hvorefter tinglysning af adresseændringer er fritaget for tinglysningsafgift efter retsafgiftslovens § 41 d, jf. bemærkningerne til § 8 nedenfor.

Som andre eksempler kan nævnes, at tinglysning af salgsfuldmagter og servitutter er omfattet af afgiftspligten efter denne bestemmelse. Bestemmelsen omfatter også relaxationer. Ved relaxation forstås, at en eller flere rettigheder efter et pantebrev eller en servitut ophæves, men at pantebrevet eller servituten i øvrigt fortsat har virkning efter det tilbageværende indhold.

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 mv., som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

I stk. 2 foreslås det, at afgiften udgør 1.400 kr. for hver rettighedstype, som anmeldelsen til tinglysning vedrører. Der er 3 rettighedstyper, adkomster, byrder og pantehæftelser. Bestemmelsen omhandler den enkelte anmeldelse til tinglysning og ikke tilfælde, hvor der sker flere anmeldelser, f.eks. fordi anmeldelserne vedrører flere faste ejendomme beliggende i flere retskredse.

Indebærer anmeldelsen, at samme dokument (samme elektroniske transaktion) udløser tinglysning af flere forskellige rettigheder, skal der således betales afgift for indføring i hver af rettighedstyperne adkomster,

byrder eller panthæftelser, som den pågældende anmeldelse indebærer. Indføring i flere rubrikker vedrørende flere retsforhold i samme dokument udløser flere afgifter. F.eks. vil anmeldelsen af en servitut, som samtidig lyses som byrde og som pantstiftende rettighed, udløse 2 afgifter. Flere indføringer i samme rubriktype vil kun udløse én afgift, selvom indføringerne vedrører flere forskellige retsforhold, såfremt de forskellige retsforhold er mellem samme parter. Der vil således fortsat være mulighed for alene mod betaling af én afgift, at et realkreditinstitut kan udfærdige en relaxationserklæring vedrørende flere pantebreve, blot panthæftelserne er mellem de samme parter. Stiftelse af pant eller ændringer i et pant i erhvervsaktiver, vil kun udløse én afgift, når det er det samme panthæftelsesforhold, f.eks. ved sikring af pant for det samme beløb i 1500 motorkøretøjer. Er der tale om flere indføringer i samme rubriktype vedrørende flere forskellige retsforhold mellem forskellige parter, vil der blive udløst en afgift for hver enkelt indføring i den pågældende rubriktype.

Det bemærkes, at flytning af servitutter vil være afgiftsfri som led i en jordfordeling, når de følger det stykke jord de vedrører, idet der er betalt afgift efter § 4 i forbindelse med tinglysning af kendelse efter jordfordelingsloven

Praksis

SKM2021. 110. HR (tidligere SKM2017. 667. LSR og SKM2020. 136. ØLR)

Spørgsmålet for Højesteret var, om denne transaktion var omfattet af undtagelsesreglen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, hvorefter der ved visse adkomstændringer alene skal betales den faste tinglysningsafgift og ikke - som sædvanligt ved tinglysning af ejerskifte - tillige en afgift på 0,6 % af ejerskiftesummen. Det afgørende herfor var, om et interessentskab som X i relation til den pågældende transaktion måtte anses for omfattet af bestemmelsens begreb "selskaber mv.".

(...)

Højesterets flertal fandt efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at både det indskydende selskab (X I/S) og det modtagende selskab (Y P/S) måtte anses for omfattet af begrebet "selskaber mv.", og 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.

Flertallet fandt endvidere, at det ikke med tilstrækkelig klarhed fremgik af lovgrundlaget, at det kunne kræves, at transaktionen foretages af selskaber, som ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionsskatteoven, og at der ikke var grundlag for, at begrebet "selskaber mv." skulle forstås i overensstemmelse med, hvad der var omfattet af de tilsvarende ord "selskaber mv." i den dagældende stempelafgiftslov.

X I/S' apportindskud i Y P/S opfyldte de to materielle betingelser i tinglysningsafgiftslovens § 6 a og forarbejderne hertil for at kunne anses for tilførsel af aktiver, idet der var enighed om, at vederlaget udelukkende bestod af aktier i det modtagende selskab, og at de indskudte aktiver udgjorde en selvstændig gren af X I/S' virksomhed

X I/S opfyldte derfor efter flertallets opfattelse betingelserne for at være omfattet af reglen om afgiftsnedsættelse i tinglysningsafgiftslovens § 6 a."

Den juridiske vejledning 2022-2

E. B. 3.1.5.1 Generelt om omdannelse og tinglysning

(...)

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 § 6a.

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

Skattefri/skattepligtig

Det er uden betydning for at anvende TAL § 6a, om virksomhedsomdannelsen er skattepligtig eller skattefri.

Tinglyst adkomsthaver er indskydende selskab mv.

Det er bl.a. en betingelse for at bruge TAL § 6a, at det er den adkomstændring, som fremgår af tingbogen, der opfylder betingelserne for fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver. Det selskab mv., der indskyder ejendommen, skal således være identisk med den tinglyste adkomsthaver, og modtagende selskab mv. skal være den ny adkomsthaver ifølge tingbogen. Se SKM2009. 377. ØLR, SKM2007. 185. SKAT, SKM2007. 925. LSR, SKM2008. 1010. LSR og SKM2009. 79. LSR.

Se tilsvarende i SKM2017. 394. LSR, hvoraf det yderligere fremgår, at det er uden betydning, at en utinglyst mellemliggende overdragelse udgjorde en fusion, som kunne have været tinglyst med afgift efter reglen i TAL § 6 a.

I sagen SKM2017. 211. SR har Skatterådet taget stilling til, at TAL § 6 a ikke kunne benyttes i en situation, hvor der blev tinglyst ejerskifte af en fast ejendom, som kun delvist var omfattet af en aktivtilførsel. Endvidere kunne bestemmelsen heller ikke benyttes ved efterfølgende tilbageskødning til det indskydende selskab af den del af ejendomme, som ikke indgik i aktivtilførslen.

Hvilke selskaber mv. er omfattet?

Bemærk

Højesteret har ved dom af den 2. februar 2021, SKM2021. 110. HR, udtalt at TAL § 6 a, ikke kan fortolkes indskrænkende.

Dommen ændrer herved ved Skattestyrelsens hidtidig praksis., hvorefter selskaber mv. med personlige hæftelse, herunder interessentskaber, skal således anses for at være omfattet af bestemmelsen. Skattestyrelsen overvejer ved redaktionens slutning dommens konsekvenser, og vil udsende styresignal om genoptagelse, som følge af SKM2021. 110. HR.

Omfattet af TAL § 6a er således eksempelvis:

Aktieselskaber

Anpartsselskaber

Andelsselskaber

Kommanditaktieselskaber

Fonde

Foreninger

Selvejende institutioner

Almennyttige boligforeninger og selskaber

Sparekasser

Investeringsforeninger

Interessentskaber

En fysisk person, der driver en personligt ejet virksomhed, der omdannes til selskabsform, kan ligeledes benytte TAL § 6 a og 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.

De enkelte transaktionstyper, som er omfattet af TAL § 6a, er nærmere gennemgået i afsnit E. B. 3.1.5.2 og E. B. 3.1.5.6.

Vedrørende bindende virkning af Den juridiske vejledning:

SKM2018. 384. SKTST - Skrivelse af 2. juli 2018 fra Skatteministeren

Styresignaler, SKM-meddelelser og høringsportalen for styresignaler - Styresignal

(...)

2. Styresignaler og SKM-meddelelser

Styresignaler og SKM-meddelelser er bindende tjenestebefalinger, der har samme retlige status som cirkulærer, og ligesom cirkulærer rangerer de under lov og bekendtgørelse i den retskildemæssige trinfølge.

Da Den juridiske vejledning, herunder styresignaler og meddelelser fra de enkelte styrelser, fastlægger gældende praksis, kan borgere og virksomheder støtte ret herpå i det omfang, at denne praksis ikke klart er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder. Dette er fastslået i domspraksis.

Den juridiske vejledning 2022-2, indledningsafsnittet "Om den juridiske vejledning":

Bindende virkning

Den juridiske vejledning giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder; det vil sige EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis.

(...)