

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9989 af 17/11/2020 (Gældende)

Tinglysningsafgift - Overdragelse af ejendomme ved apportindskud - konkurs

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0719884

Tinglysningsafgift - Overdragelse af ejendomme ved apportindskud - konkurs

Skatterådet kunne bekræfte, at der ikke skal betales variabel tinglysningsafgift i forbindelse med tinglysning af overdragelse af udlejningsejendomme ved apportindskud, fra et anpartsselskab under konkurs til et andet helejet anpartsselskab. Tinglysningsafgiften kan nedsættes efter reglerne om tilførsel af aktiver i tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Skatterådsmøde 17. november 2020 - SKM2020. 474. SR

Spørgsmål

1. Det ønskes bekræftet, at overdragelsen af udlejningsejendomme ved apportindskud fra et anpartsselskab til et andet helejet anpartsselskab, hvor vederlaget udelukkende bestod af anparter i det modtagende selskab, herunder i øvrigt på den nærmere beskrevne måde, er omfattet af bestemmelsen om afgiftsnedsættelse i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, således, at tinglysningsafgiften ved tilførslen af aktiver udgør 1.750 kr. pr. adkomstændring.

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Y der er under konkurs, har til formål at erhverve/sælge grundstykker, udvikling af projekter m.m. Y overdragede den 7. februar 2020 en række udlejningsejendomme ved et apportindskud til et nystiftet datterselskab, Y1.

Y1 blev stiftet den 7. februar 2020 med en anpartskapital på 40.000 kr. Tegningen af kapitalandelene og indbetalingen af vederlaget skete ved apportindskud af ejendommene XXX nr. X-X, XXX XXXXX (xx rækkehuse), med tilhørende fællesareal (Matr.nr. 000 og 000), hvilke ejendomme var værdiansat til xx.xxx.xxx kr. Y1 overtog samtidig gældsforpligtelsen i ejendommene på xx.xxx.xxx kr., således at egenkapitalen blev opgjort til x.xxx.xxx kr. De pågældende rækkehuse var på tidspunktet for overdragelsen udlejet, og Y1 indtrådte i alle lejekontrakterne.

Værdien af de indskudte ejendomme var af en vurderingsmand fastsat til dagsværdi, som sædvanligvis svarer til handelsværdien på ejendomsmarkedet.

Det blev bestemt, at Y i forbindelse med apportindskuddet skulle drage omsorg for, at der ville blive opnået ibrugtagningstilladelse til alle rækkehusene, således at byggesagen blev afsluttet, og således at rækkehusene blev registreret i BBR.

Y transportererede i forbindelse med apportindskuddet alle krav mod entreprenørerne, herunder entreprenørgarantierne, til Y1.

Der blev ved overdragelsen ikke afregnet tinglysningsafgift ud over 1.750 kr., idet overdragelsen af spørger anses som en tilførsel af aktiver efter tinglysningsafgiftslovens (herefter "TAL") § 6 a. Hertil kommer, at der ved tilførslen af udlejningsejendommene fra Y til Y1 blev afgivet erklæring om, at tinglysningen er omfattet af TAL § 6 a. Med dette bindende svar ønskes Skattestyrelsens bekræftelse på, at dette er korrekt.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Ja.

Det følger af TAL § 6 a, at afgiften udgør 1.750 kr. ved tinglysning af adkomstændringer ved selskabers m.v. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber. Der skal ved anmeldelsen afgives en erklæring om, at ændringen er omfattet af 1. pkt.

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. mod at få tildelt aktier m.v. i det modtagende selskabs kapital, jf. Tinglysningsafgiftsloven med kommentarer, 4. udgave, 2019 (herefter "TAL med kommentarer"), s. 153. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab m.v., som ud fra et organisatorisk synspunkt udgør en selvstændig bedrift, hvilket vil sige en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler, jf. TAL med kommentarer, s. 153.

Det er således et krav for, at overførslen er omfattet af TAL § 6 a, at der sker en tilførsel af samtlige aktiver og passiver i en gren af en virksomhed. Det er desuden et krav, at vederlaget udelukkende består af aktier eller anparter i det modtagende selskab.

Det er uden betydning for anvendelsen af TAL § 6 a, om virksomhedsomdannelsen, tilførslen af aktiver m.v. er skattepligtig eller skattefri, når blot de generelle betingelser, der er knyttet til omdannelsesformen, tilførslen af aktiver m.v., er opfyldt, jf. Den Juridiske Vejledning 2020-1, afsnit E. B. 3.1.5.1, generelt om omdannelse og tinglysning.

Hertil kommer, at bestemmelsen omfatter selskaber og foreninger, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabet eller foreningens forpligtelser. Da der er tale om en overdragelse af en række udlejningsejendomme fra et anpartsselskab til et andet anpartsselskab, er betingelsen om, at der skal være tale om et selskab omfattet af bestemmelsen, opfyldt, jf. Den Juridiske Vejledning 2020-1, afsnit E. B. 3.1.5.1, generelt om omdannelse og tinglysning.

Det skal herefter vurderes, hvorvidt betingelserne er opfyldt for, at der er sket en tilførsel af samtlige aktiver og passiver i en gren af en virksomhed samt, at vederlaget udelukkende består af aktier eller anparter i det modtagende selskab.

Eftersom tilførslen af aktiver er gennemført med regnskabsmæssig virkning pr. den første dag i det modtagende selskabs regnskabsår, har vi ikke kommenteret nærmere på denne betingelse i fusionsskattelovens § 5, herunder hvorvidt betingelsen er gældende, når tilførslen foretages som en skattepligtig tilførsel og ikke en skattefri tilførsel.

I nærværende situation har Y overført en række udlejningsejendomme, bestående af xx rækkehuse inklusiv gældsforpligtelsen heri, som apportindskud til et nystiftet, helejet datterselskab, Y1.

Det er således for det første en betingelse, at der er sket tilførsel af samtlige aktiver og passiver af en gren af en virksomhed. Følgende fremgår af Den Juridiske Vejledning 2020-1, afsnit C. D. 6.2.3.1, gren af en virksomhed:

"Hvad angår fast ejendom er der som udgangspunkt fri adgang til at placere ejendommen enten i det indskydende selskab eller i det modtagende selskab uafhængig af det indskydende selskabs ønsker. Muligheden for vilkårligt at placere fast ejendom gælder ikke kun for egentlige udlejningsejendomme, der almindeligvis i sig selv udgør en gren af en virksomhed, men også for ejendomme, der har været anvendt af virksomheden selv til brug for den aktivitet, som ejendommen nu ønskes adskilt fra."

Som det fremgår af ovenstående citat fra Den Juridiske Vejledning, udgør en udlejningsejendom almindeligvis i sig selv en gren af en virksomhed. Det følger endvidere af kommentarerne til TAL § 6 a i TAL med kommentarer, s. 156, at "en udlejningsejendom vil blive anset for en gren af virksomheden, hvis den kan fungere ved egne midler". Hertil kommer, at det i SKM2010. 476. SR blev fastslået, at en ejendom udgør en gren af en virksomhed. I nærværende situation er der netop tale om tilførsel af en række udlejningsejendomme, bestående af xx rækkehuse, som alle var udlejet på tidspunktet for overdragelsen. Der er således tale om en gren af en virksomhed.

Som led i overdragelsen af udlejningsejendommene, skete der samtidig overdragelse af gældsforpligtelsen i ejendommene, således at al gæld i ejendommene overtages af Y1. Dette fremgår af såvel stiftelsesdokumentet samt det nystiftede Y1's åbningsbalance. På baggrund heraf er det vores opfattelse at betingelsen om, at der skal ske overdragelse af samtlige aktiver og passiver i en gren af en virksomhed, vil være opfyldt.

Det er desuden en betingelse, at vederlaget udelukkende består af aktier eller anparter i det modtagende selskab, Y1, jf. SKM2009. 96. VLR. Overdragelsen af udlejningsejendommene skete som et apportindskud i Y1, og dermed bestod vederlaget udelukkende af anparter i det modtagende selskab, Y1. Der blev således ikke ydet vederlag i form af kontantvederlag eller andet. Denne betingelse er dermed også opfyldt.

På baggrund af ovenstående er således både betingelsen om, at der skal være tale om tilførsel af samtlige aktiver og passiver af en gren af en virksomhed samt betingelsen om, at vederlaget udelukkende består af aktier eller anparter i det modtagende selskab, opfyldt. Hertil kommer, at der er afgivet erklæring om, at tinglysningen er omfattet af TAL § 6 a i forbindelse med tilførslen af udlejningsejendommene fra Y til Y1. Det er derfor vores opfattelse, at overdragelsen af udlejningsejendommene fra Y til Y1 er omfattet af afgiftsudsættelsen i TAL § 6 a, hvorfor tinglysningsafgiften udgør 1.750 kr.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at overdragelsen af udlejningsejendomme ved apportindskud fra et anpartsselskab til et andet helejet anpartsselskab, hvor vederlaget udelukkende bestod af anparter i det modtagende selskab, herunder i øvrigt på den nærmere beskrevne måde, er omfattet af bestemmelsen om afgiftsudsættelse i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, således, at tinglysningsafgiften ved tilførslen af aktiver udgør 1.750 kr. pr. adkomstændring.

Begrundelse

Y under konkurs har d. 7. februar 2020 overdraget udlejningsejendommene XXX nr. X-X, XXX XXXXX (xx rækkehuse), med tilhørende fællesareal (Matr.nr. 000 og 000) ved apportindskud til et nystiftet datterselskab, Y1, som samtidig overtog gældsforpligtelsen i ejendommene. Tegningen af kapitalandelene og indbetalingen af vederlaget skete ved apportindskud af ejendommene, og der blev således ikke ydet vederlag i form af kontantvederlag eller andet. Ejendommene var på tidspunktet for overdragelsen udlejet, og Y1 indtrådte i alle lejekontrakterne. Værdien af de indskudte ejendomme var af en vurderingsmand fastsat til dagsværdi, som sædvanligvis svarer til handelsværdien.

Anmodningen handler om, hvorvidt denne overdragelse af udlejningsejendomme fra et anpartsselskab under konkurs til andet, helejet anpartsselskab, kan omfattes af afgiftsudsættelse, jf. tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

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 tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 1.

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a udgør en undtagelse hertil. 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."

Idet udlejningsejendommene er overdraget fra et anpartsselskab til et andet anpartsselskab, er kravet om, at der er tale om transaktioner mellem "selskaber m.v." opfyldt.

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. 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. (...) 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.

(…)"

Reglerne om spaltning og tilførsel af aktiver i aktieafgiftslovens § 4 blev indført ved lov nr. 975 af 17. december 1997. Følgende fremgår af § 1, nr. 3, i denne ændringslov:

“…

3. I § 4 indsættes som nye stykker:

"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.

…"

I det forudgående lovforslag (lovforslag nr. 35 af 22. oktober 1997) fandtes disse bestemmelser i § 1, nr. 4. Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår følgende:

"(…)

Spaltning og tilførsel af aktiver er defineret i forslagets nr. 4. Definitionerne svarer til definitionerne af spaltning og tilførsel af aktiver i fusionsskatteloven. Med definitionen af spaltning foreslås der derfor fritagelse ved såvel fuldstændig spaltning som ved delvis spaltning, dvs. når det indskydende selskab m.v. fortsætter. Anpartsselskaber er principielt omfattet af bestemmelsen, selv om transaktionen endnu ikke er mulig efter selskabslovgivningen. Det er ikke en forudsætning for afgiftsfritagelsen, at transaktionen gennemføres som en skattefri spaltning m.v.

(...)"

Det blev fastslået i SKM2009. 96. VLR, at begrebsapparatet i den tidligere aktieafgiftslov og fusionsskatteloven er overført til tinglysningsafgiftsloven, herunder i relation til begrebet "tilførsel af aktiver".

Skatterådet har i SKM2010. 476. SR lagt til grund, at begrebet "tilførsel af aktiver" i tinglysningsafgiftslovens § 6 a skal fortolkes på samme måde, som begrebet fortolkes i anden lovgivning. Det er afgørende, at de tilførte aktiver udgør en gren af en virksomhed. Herved forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab m.v., som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler. En udlejningsejendom kan som udgangspunkt anses som en selvstændig gren af en virksomhed, der kan udskilles efter reglerne om tilførsel af aktiver. I de tilfælde, hvor en pensionskasse indskyder en 100 % ejet udlejningsejendom i sit ejendomsaktieselskab, anses indskuddet derfor for omfattet af reglerne.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at tinglysningen af overdragelse af udlejningsejendommene, herunder alle gældsforpligtelser, lejekontrakter, rettigheder mv., fra et anpartsselskab under konkurs til et andet helejet anpartsselskab, ved apportindskud, er omfattet af afgiftsnedsættelse i tinglysningsafgiftslovens § 6 a. Det er herved tillagt afgørende betydning, at de overdragede udlejningsejendomme er en gren af en virksomhed i form af 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 er samtidig lagt afgørende vægt på det oplyste om, at der ikke er ydet vederlag i form af kontantvederlag eller andet, samt at ved anmeldelsen er afgivet en erklæring, som opfylder reglerne for erklæring i tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Herved er det samtidig lagt til grund, at selskabet på tidspunktet for overdragelsen ikke var opløst.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

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.

Praksis

SKM2009. 96. VLR

Tinglysning af overdragelse af en fast ejendom mellem to selskaber blev anset for omfattet af hovedreglen for afgiftsberigtigelse af ejerskifte i tinglysningsafgiftslovens § 4. Landsretten kunne ikke tiltræde det af sagsøgeren anførte, hvorefter overdragelse af en fast ejendom, der skete dels mod vederlæggelse i aktier i selskab, dels mod gældsovertagelse, var omfattet af afgiftsfritagelsen i tinglysningsafgiftslovens § 7, stk. 11 [nu § 6 a]. Landsretten lagde herved til grund, at det er begrebsapparatet i aktieafgiftsloven og fusionsskatteloven på tidspunktet for tinglysningsafgiftslovens vedtagelse, der er blevet overført til tinglysningsafgiftsloven, hvorfor det må lægges til grund, at bestemmelsen ikke omfatter tilfælde, hvor der sker delvis kontantvederlæggelse. Begrebet "tilførsel af aktiver" forudsætter således, at vederlæggelsen udelukkende sker med kapitalandele i et modtagende selskab. Skatteministeriet blev herefter frifundet. (Tidl. BRD i TfS 2008, 707).

SKM2010. 476. SR

"Skatterådet kan bekræfte, at en pensionskasse omfattet af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, litra 9, kan indskyde en helejet ejendom i et 100 % ejet ejendomsaktieselskab omfattet af selskabsskattelovens § 3A efter reglerne om tilførsel af aktiver og på den nærmere beskrevne måde i tinglysningsafgiftslovens § 6a, således at tinglysningsafgiften i den forbindelse udgør 1.400 kr.

Skatterådet kan derimod ikke bekræfte, at pensionskasser omfattet af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, litra 9, der i fællesskab ejer fast ejendom, hver især og på samme tid kan indskyde deres ideelle andel af disse ejendomme i deres respektive 100 % ejede ejendomsaktieselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3A efter reglerne om tilførsel af aktiver, og på den nærmere beskrevne måde i tinglysningsafgiftslovens § 6a, således at tinglysningsafgiften i den forbindelse udgør 1.400 kr. for hver overdragelse.

(...)

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Afgiftsnedsættelsesreglen i § 6a, har følgende ordlyd:

"For tinglysning af adkomstændringer ved selskabers m.v. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber udgør afgiften 1.400 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."

I bemærkningerne til den tidligere § 7 i tinglysningsafgiftsloven (nu § 6a), anføres, at

"Det bestemmes 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 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 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."

De i § 6a nævnte transaktioner; fusion, spaltning, virksomhedsomdannelse samt tilførsel af aktiver, er således defineret ved henvisning til tre forskellige bestemmelser i skatte-afgiftslovgivningen.

De tre aktuelle bestemmelser i stempeloven samt aktieafgiftsloven vedrører "selskaber m.v."

Stempelovens § 53 stk. 5, om fusion af "selskaber m.v", omhandler bl.a. fonde og foreninger, hvor ingen af deltagerne eller medlemmerne hæfter personligt for selskabets eller foreningens gæld. Definitionen omfatter efter praksis således aktieselskaber, anpartsselskaber, kommanditaktieselskaber, foreninger med begrænset ansvar, banker og forsikringsselskaber m.v.

Denne definition af "selskaber m.v." lægges også til grund ved tilførsel af aktiver i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6a.

Kravet om at ingen af deltagerne eller medlemmerne hæfter personligt for selskabets gæld vedrører ikke alene fusion, men er tillige et krav til de selskaber m.v., som omfattes af reglerne om fission/spaltning og tilførsel af aktiver.

De i denne sag omhandlede pensionskasser må selskabsretligt anses som foreninger. Da der tillige ikke indtræder personlig hæftelse ved medlemskab af pensionskassen, vil tinglysning af ejerskifte fra pensionskasse til et helejet ejendomsaktieselskab være omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6a, i de tilfælde, hvor tinglysningen sker i forbindelse med "tilførsel af aktiver" fra pensionskasse til ejendomsaktieselskab.

Det indstilles derfor, at spørgsmål 1 besvares med ja.

Spørgsmål 2

I tinglysningsafgiftslovens § 6a anføres, at bl.a. ved "tilførsel af aktiver" finder bestemmelsen anvendelse. Det er SKATs opfattelse, at begrebet skal fortolkes på samme måde, som begrebet fortolkes i anden lovgivning. Det er afgørende, at de tilførte aktiver udgør en gren af en virksomhed. Herved forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab m.v., som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en smalt enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler. Der kan henvises til den fortolkning af begrebet, der anvendes i f.eks. lov om skattefri virksomhedsomdannelse og fusionsskatteoven. Efter disse love anses en ideel andel af et interessentskab ikke som en gren af en virksomhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

Det er derfor SKATs indstilling, at pensionskassens tilførsel af en ideel andel af en fast ejendom til et helejet ejendomsaktieselskab, ikke opfylder betingelserne for "tilførsel af aktiver", jf. tinglysningsafgiftslovens § 6a, hvorfor overdragelsen ikke kan tinglyses mod betaling af 1.400 kr.

Det skal dog vedrørende reglerne om tilførsel af aktiver bemærkes, at en udlejningsejendom som udgangspunkt anses som en selvstændig gren af en virksomhed, der kan udskilles efter reglerne om tilførsel af aktiver.

I de tilfælde, hvor pensionskassen indskyder en 100 % ejendomsaktieselskab i sit ejendomsaktieselskab, anses indskuddet derfor for omfattet af reglerne.

I de tilfælde hvor det indskudte aktiv er opdelt i ideelle andele - for nærværende fast ejendom - er det en betingelse for opfyldelse af grenkravet, at samtlige ideelle andele indskydes i ét og samme selskab. Dette fremgår bl.a. af Ligningsrådets afgørelse i TfS 2000, 66 LR.

Ifølge sagsfremstillingen indskyder pensionskasserne deres ideelle andele i forskellige ejendomsselskaber.

Under disse omstændigheder kan den tilførte ejendom derfor ikke anses som en selvstændig gren af en virksomhed, og af denne grund kan tinglysning af en adkomstændring vedrørende de ideelle andele af ejendommene ikke tinglyses mod betaling af 1.400 kr.

Det indstilles derfor, at spørgsmål 2 besvares med nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling."

SKM2017. 667. LSR, som ændret ved SKM2020. 136. ØLR, som er anket til Højesteret

Sagen angik, om tinglysningen af en overdragelse af en fast ejendom fra et interessentskab til et partnerselskab (kommanditaktieselskab) er omfattet af den almindelige regel om afgift ved tinglysning af ejerskifte i tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 1, eller er fritaget for den variable del af tinglysningsafgiften i medfør af bestemmelsen om "tilførsel af aktiver" i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt. Landsretten fandt på baggrund af en gennemgang af forarbejderne til § 6 a, at et interessentskab ikke kan foretage en "tilførsel af aktiver" efter bestemmelsen. Der skulle derfor betales både grundafgift og variabel afgift af den omhandlede overdragelse.

"Landsskatterettens afgørelse

(...)

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. 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/anparter 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.

..."

Reglerne om spaltning og tilførsel af aktiver i aktieafgiftslovens § 4 blev indført ved lov nr. 975 af 17. december 1997. Følgende fremgår af § 1, nr. 3, i denne ændringslov:

“...

3. I § 4 indsættes som nye stykker:

"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.

..."

I det forudgående lovforslag (lovforslag nr. 35 af 22. oktober 1997) fandtes disse bestemmelser i § 1, nr. 4. Af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår følgende:

“...

Spaltning og tilførsel af aktiver er defineret i forslagets nr. 4. Definitionerne svarer til definitionerne af spaltning og tilførsel af aktiver i fusionsskatteloven. Med definitionen af spaltning foreslås der derfor fritagelse ved såvel fuldstændig spaltning som ved delvis spaltning, dvs. når det indskydende selskab m.v. fortsætter. Anpartsselskaber er principielt omfattet af bestemmelsen, selv om transaktionen endnu ikke er mulig efter selskabslovgivningen. Det er ikke en forudsætning for afgiftsfritagelsen, at transaktionen gennemføres som en skattefri spaltning m.v.

..."

Det følger af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at de af bestemmelsen omfattede transaktioner er defineret under henvisning til den tidligere stempelafgiftslovs § 53, stk. 5, og aktieafgiftslovs § 4 samt virksomhedsomdannelsesloven. Endvidere har Vestre Landsret i en dom af 12. januar 2009, der er offentliggjort som SKM2009. 96. VLR, tiltrådt begrundelsen i byrettens dom, hvori det er slået fast, at begrebsapparatet i den tidligere gældende aktieafgiftslov og fusionsskatteloven er blevet overført til tinglysningsafgiftsloven. Sagen vedrørte forståelsen af begrebet "tilførsel af aktiver" i tinglysningsafgiftslovens § 6 a (dagældende § 7).

Interessentskaber kan ikke foretage tilførsel af aktiver efter fusionsskattelovens § 15 c, og de er heller ikke omfattet af den tidligere stempelafgiftslovs § 53, stk. 5. Henset til sammenhængen mellem tinglysningsafgiftslovens § 6 a og fusionsskatteloven kan overdragelsen af ejendommen matr.nr. [...], By Y1 fra interessentskabet til G1 P/S derfor ikke anses for en tilførsel af aktiver omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Tinglysningen af overdragelsen af ejendommen udløser herefter tinglysningsafgift i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 4.

Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse."

Den juridiske vejledning 2020-2

E. B. 3.1.5.1 Generelt om omdannelse og tinglysning

"(...)

Under henvisning til forarbejderne til TAL § 6a 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 stempelafgiftslovens § 53. stk. 5, og fusionsskatteloven, samt virksomhedsomdannelsesloven. Se SKM2009. 96. VLR og SKM2020. 136. ØLR. Det fremgår eksempelvis af SKM2020. 136. ØLR, som vedrørte tilførsel af aktiver, at et interessentskab ikke kunne omfattes af reglen om tilførsel af aktiver idet den ikke var omfattet af den tidligere aktieafgiftslov § 4, stk. 1, nr. 4. Sagen er indbragt for Højesteret.

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

(...)

E. B. 3.1.5.6 Tilførsel af aktiver

Indhold

Afsnittet handler om vilkår og betingelser for afgiftsnedsættelse efter TAL § 6 a, når der fra et selskab mv. tilføres aktiver til et andet selskab mv.

Afsnittet indeholder:

Hvad er tilførsel af aktiver?

Vederlaget

Erklæringer

Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKM-meddelelser mv.

Hvad er tilførsel af aktiver?

Ved tilførsel af aktiver forstås den transaktion, hvorved et selskab mv. uden at være opløst tilfører den samlede eller én af 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 organisatorisk synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

Landsretten har i dommen SKM2009. 96. VLR stadfæstet byrettens dom i SKM2008. 422. BR med samme begrundelse som i byretten, hvori det blev fastslået, at begrebsapparatet i den tidligere aktieafgiftslov og fusionsskatteloven er overført til tinglysningsafgiftsloven, herunder i relation til begrebet "tilførsel af aktiver". Efter disse regler måtte der ikke indgå kontant vederlag ved en tilførsel af aktiver. Derfor kunne en transaktion, hvor overdragelse af en ejendom ikke kun blev betalt med aktier, men også med et kontant vederlag, ikke omfattes af bestemmelsen.

Interessentskaber kan ikke foretage en "tilførsel af aktiver" efter TAL § 6 a. Et interessentskab tilhører ikke de typer af juridiske personer, der er omfattet af bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens 6 a. TAL § 6a må ifølge Landsretten forstås således, at den omfatter tilførsel af aktiver mellem de typer af juridiske personer, der er nævnt i forarbejderne til aktieafgiftslovens § 4, stk. 1, nr. 4.

Her er nævnt aktieselskaber, partnerselskaber (tidligere kaldet kommanditaktieselskaber), andre selskaber eller foreninger, hvor ingen af deltagerne eller medlemmerne hæfter for selskabets eller foreningens forpligtelser, samt selskaber eller foreninger med vekslende medlemstal eller vekslende kapital, selv om medlemmerne hæfter personligt. Se SKM2020. 136. ØLR, som er anket til Højesteret.

Se også SKM2018. 123. LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at interessentskabets overdragelse af en fast ejendom til en andelsboligforening, mod at få andele i foreningen, ikke kunne anses for omfattet af TAL § 6 a, som en tilførsel af aktiver. Transaktionen kunne heller ikke anses som en omdannelse, da den ikke kunne ske efter virksomhedsomdannelsesloven, da der ikke var tale om en omdannelse til aktie- eller anpartsselskab. Landsskatteretten bemærkede, at der ikke var tale om fuld succession efter selskabsretlige regler. Afgørelsen er ligeledes omtalt i afsnit E. B. 3.1.5.3.

I det bindende svar SKM2017. 211. SR har Skatterådet taget stilling til, at reglen om tilførsel af aktiver ikke kunne benyttes i en situation, hvor der skulle tinglyses et ejerskifte, som omfattede yderligere fast ejendom end det, der indgik i en aktivtilførsel. Endvidere kunne det ikke anses for omfattet af TAL § 6 a som tinglysning af tilførsel af aktiver, når der i den omhandlede sag skete en tinglysning af en tilskødning af en fast ejendom til det afgivende selskab ifølge en aktivtilførsel. Sagen er også omtalt i afsnit E. B. 3.1.5.1.

Gren af en virksomhed

I det bindende svar SKM2018. 419. SR tog Skatterådet stilling til en sag, hvor grenkravet ved tilførsel af aktiver blev anset for opfyldt. Der var tale om overdragelse til et datterselskab af grundstykker med tilhørende byggeretter (byggetilladelser), mod vederlag i aktier. Byggetilladelserne vedrørte opførelse af beboelseslejligheder. Grenkravet blev anset for opfyldt efter en samlet, konkret vurdering bl.a. ud fra oplysningerne om, at der var tale om tilførsel af selvstændigt udmatrikuleret, fast ejendom, og at der forelå en byggeret, men ikke en byggepligt.

Bemærk

Begrebet "tilførsel af aktiver" i relation til TAL § 6 a omfatter flere selskabstyper end det tilsvarende begreb i fusionsskatteloven. Se hvilke selskaber mv. i afsnit E. B. 3.1.5.1 Generelt om omdannelse og tinglysning.

Se også

Se også afsnit C. D. 6.2 om tilførsel af aktiver.

Se endvidere SKM2010. 476. SR vedrørende Skatterådets bindende svar om pensionskassers indskud af ejendomme i ejendomsselskaber i forskellige situationer.

Vederlaget

Vederlaget skal kun bestå af aktier eller anparter i det modtagende selskab. Se SKM2009. 96. VLR.

Erklæringer

Det er en betingelse for afgiftsnedsættelsen, at der på dokumentet afgives følgende erklæring, jf. TALbek § 7:

"Tinglysningen er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6a, og der foreligger tilladelse fra Skatteforvaltningen til tilførsel af aktiver"

Er der ved skødets anmeldelse ikke tilladelse fra Skatteforvaltningen til tilførsel af aktiver, erklæres følgende:

"Tinglysningen er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6a, idet det afstående selskab, der er tinglyst ejer af ejendommen, uden at være opløst, tilfører en gren af sin virksomhed til det modtagende selskab mod udelukkende at få tildelt aktier eller anparter m.v. i det modtagende selskab."

C. D. 6.2.3.1 Gren af en virksomhed

(...)

Ad a. Fast ejendom

Hvad angår fast ejendom er der som udgangspunkt fri adgang til at placere ejendomme enten i det indskydende selskab eller i det modtagende selskab afhængig af det indskydende selskabs ønsker.

Muligheden for vilkårligt at placere fast ejendom gælder ikke kun for egentlige udlejningsejendomme, der almindeligvis i sig selv udgør en gren af en virksomhed, men også for ejendomme, der har været anvendt af virksomheden selv til brug for den aktivitet, som ejendommen nu ønskes adskilt fra.

Det vil bero på en konkret vurdering, om den faste ejendom i visse tilfælde ikke kan adskilles fra virksomhedsgrenen i forbindelse med tilførsel af aktiver. I TfS 1997, 661 LR skulle det indskydende selskabs ejendomme forblive i det indskydende selskab. Dette gjaldt både de ejendomme, der var udlejet til tredjemand, og den ejendom, som selskabet selv benyttede.