



**ØSTRE LANDSRET**  
**DOM**  
afsagt den 14. februar 2020

---

Sag BS-37171/2018-OLR  
(2. afdeling)

X I/S  
(advokat Jakob Krogsøe)

mod

Skatteministeriet  
(advokat David Auken)

Landsdommerne Kaspar Linkis, Kim Holst og Seerup (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Københavns Byret (BS710/2018-KBH) den 26. januar 2018. Ved kendelse af 2. oktober 2018 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen angår en prøvelse i medfør af skatteforvaltningslovens § 48 af en afgørelse truffet af Landsskatteretten den 27. oktober 2017. Nærmere bestemt drejer sagen sig om, hvorvidt tinglysningen af en overdragelse af en fast ejendom fra et interessentskab til et partnerselskab 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.

**Påstande**

Sagsøgeren, X I/S, har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at tinglysningsafgiften for tinglysning af skøde ved overdragelse af ejendommen matr.nr. ..., ..., Køben-

havn, den 1. maj 2013 fra X I/S til Y P/S nedsættes med 10.869.500 kr.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

### Sagsfremstilling

Af Landsskatterettens afgørelse af 27. oktober 2017 fremgår bl.a.:

”SKAT har truffet afgørelse om, at der skal betales tinglysningsafgift med yderligere 10.869.500 kr. for tinglysning af skøde i forbindelse med ejerskifte af ejendommen matr.nr. ..., ..., København.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

### Faktiske oplysninger

Den 1. maj 2013 har interessentskabet tinglyst et skøde om overdragelse af ejendommen matr.nr. ..., ..., København, beliggende ...vej, København Ø, til Y P/S. Overdragelsen omfattede samtlige aktiver og passiver i den virksomhed, der knytter sig til Z, herunder bygninger samt dertilhørende lejekontrakter. Vederlaget udgjorde udelukkende aktier i Y P/S.

Det er i skødet angivet, at købesummen er 1.811.570.795 kr., og at ejendommen overdrages som led i en virksomhedsoverdragelse. Ved tinglysningen er der afgivet erklæring om, at tinglysningen er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 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 i det modtagende selskab, jf. tinglysningsbekendtgørelsens § 8, stk. 2.

På tidspunktet for overdragelsen var Københavns Kommune og Transportministeriet interessenter i interessentskabet med ejerandele på 55 pct. henholdsvis 45 pct. Pension Danmark og Arbejdsmarkedets Til-lægspension ejer hver en andel på 45,75 pct. af Y P/S. De sidste 8,5 pct. er ejet af interessentskabet.

### SKATs afgørelse

SKAT har truffet afgørelse om, at der skal betales yderligere 10.869.500 kr. i tinglysningsafgift for tinglysning af skøde ved overdragelse af ejendommen matr.nr. ..., ..., København, fra interessentskabet til Y P/S.

SKAT har anført følgende begrundelse:

” ...

I henhold til tinglysningsafgiftslovens § 6a (tidligere § 7, stk. 1), skal der kun betales den faste grundafgift efter § 7 ”for tinglysning af adkomstændringer ved selskabers mv. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber.[”]

Anvendelsen af § 6a forudsætter derfor som udgangspunkt, at der er tale om et indskud af fast ejendom fra et selskab mv. til et andet selskab mv. i forbindelse med en af de nævnte omdannelsesformer.

At der er tale om en *virksomhedsoverdragelse* – som anført i skødet – er ikke afgørende for anvendelsen af tinglysningsafgiftslovens § 6a, da bestemmelsen alene anvendes på virksomhedsomstruktureringer.

Virksomheder med personlig hæftelse er ikke omfattet af § 6a, hvorfor interessentskaber og kommanditselskaber ej heller er omfattet af bestemmelsen. Se hertil afsnit E.B.3.1.5.1 i SKATs Juridiske vejledning.

I bemærkningerne til § 6a (tidligere § 7, stk. 1) er der for så vidt angår forståelsen af bestemmelsens henvisning til "*omdannelse*" anført, "*omdannelse af et personligt firma til aktie/anpartsselskab, hvorved en bestående virksomhed overdrages til et selskab, og den tidligere 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.*"

Kravet om at indskydende skal være et selskab mv., er således enkeltstående fraveget i forbindelse med omdannelse af en virksomhed med personlig hæftelse til et anpartsselskab eller aktieselskab efter principperne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

De generelle betingelser for virksomhedsomdannelse efter virksomhedsomdannelsesloven fremgår af § 2 stk. 1, i LBK nr. 963 af 19. september 2011 om skattefri virksomhedsomdannelse (virksomhedsomdannelsesloven)

Herudover er der i § 2, stk. 2, opregnet en række krav til omdannelsen, såfremt den personlige virksomhed har flere ejere (interessentskaber).

Af disse bestemmelser fremgår bl.a. at,

- A. ejerne af den personlige virksomhed, skal være personer, der svarer indkomstskat til staten efter reglerne i Kildeskatte-lovens § 1
- B. det nystiftede selskab skal være et aktie (A/S) – eller anparts-selskab (ApS)
- C. vederlaget for virksomheden skal udelukkende bestå i aktier eller anparter
- D. ejerforholdet mellem ejerne må ikke forrykkes som følge af omdannelsen,
- E. hvilket betyder, at ejerne skal vederlægges med aktier eller anparter i forhold til deres andele i den personlige virksomhed.

Se SKATs juridiske vejledning afsnit E.B.3.1.5.3 om omdannelse af virksomhed med personlig hæftelse til selskab.

For nærværende lægger SKAT til grund, at betingelserne under A), B) og D) ikke er opfyldt, hvorfor tinglysningen af ejerskiftet ikke er foretaget i forbindelse med omdannelse af interessentskabet X efter principperne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse.

Det skal her understreges, at betingelsen som beskrevet under D) er et helt grundlæggende krav ved omstrukturering omfattet af § 6a.

Tinglysning af ejerskifte af ejendommen matr.nr. ..., ... København, fra overdrageren X I/S til erhververen Y P/S er derfor ikke omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6a, men omfattes i stedet af hovedreglen i tinglysningsafgiftslovens § 4.

Efter tinglysningsafgiftslovens § 4, skal der for tinglysning før 1. juli. 2013 af ejerskifte af fast ejendom betales 0,6 % af købesummen tillagt den faste afgift på 1.400 kr. Såfremt ejendomsvurderingen er højere end købesummen skal den variable afgift dog beregnes af vurderingen.

På tinglysningstidspunktet er ejendommen vurderet som ubebygget areal til 9.253.400 kr., hvorfor afgiftsberegningen efter tinglysningsafgiftslovens § 4, foretages på baggrund af den i skødet anførte købesum på 1.811.570.795 kr.

Den variable afgift kan herefter opgøres til

0,6 % af 1.811.570.795 kr. = 10.869.424,77 kr.,

I h.t. tinglysningsafgiftslovens § 2, stk. 1, forhøjes afgiftsbeløbet til 10.869.500 kr.

Den faste afgift på 1.400 kr. er tidligere betalt, hvorfor der yderligere skal betales den variable afgift på 10.869.500 kr.

...

Med henvisning til ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6a, fastholder SKAT, at såvel indskydende som modtagende selskab, skal være omfattet af begrebet "selskaber m.v." Derfor er hovedreglen også, at personligt ejede virksomheder – herunder interessentskaber - ikke er omfattet af bestemmelsen, hverken som modtagende eller indskydende "selskab mv."

Imidlertid er der i bemærkningerne til § 7 i lov nr. 382 af 2. juni 1999 om afgift ved tinglysning og registrering (tinglysningsafgiftsloven) henvist til, at "omdannelse", bl.a. er *omdannelse* af et per-

sonligt firma til aktie- eller anpartsselskab, hvorved en bestående virksomhed overdrages til et selskab efter reglerne i lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Denne "omdannelse" er således eneste undtagelse til den ovenfor beskrevne hovedregel om, at virksomheder med personlig hæftelse, ikke omfattes af tinglysningsafgiftslovens § 6a.

Det bemærkes, at § 7 i lov nr. 382 af 2. juni 1999 om afgift ved tinglysning og registrering, i dag er identisk med tinglysningslovens § 6a, uden at der er tiltænkt nogen ændring i bestemmelsens anvendelsesområde.

Hverken i bemærkningerne til tinglysningsafgiftslovens § 6a, eller andre steder i i lovgivning eller faglitteratur, er der anført, at virksomheder med personlig hæftelse kan indgå i den selskabsretlige omstrukturering "tilførsel af aktiver". Betragtninger om hvilke krav, der skal være opfyldt for at transaktionen kan anses som tilførsel af aktiver, og hvilke betingelser, der i denne sammenhæng stilles til en "gren af en virksomhed" o. lign., er derfor uden betydning her.

SKAT bestrider ikke, at en "omdannelse" kan omfattes af § 6a, selv om eksempelvis skattepligtsbestemmelsen og enkelte regnskabsbestemmelser i virksomhedsomdannelsesloven ikke er opfyldt, men det fastholdes, at de generelle krav til og kendetegn ved "omdannelse" efter virksomhedsomdannelseslovens bestemmelser, skal være opfyldt.

Derfor er SKAT fortsat af den opfattelse, at modtagende selskab alene kan være et aktie- eller anpartsselskab (og ikke et P/S). Dette er også bestyrket ved, at disse to selskabsformer, som eneste er nævnt i bemærkningerne til bestemmelsen.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at det helt grundlæggende krav om, at ejerforholdene ikke må forrykkes ved omdannelsen, ikke er opfyldt for nærværende.

For at imødegå forrykkelse af ejerforholdet, er der indsat to centrale bestemmelser i virksomhedsomdannelsesloven. Det drejer sig om § 2, stk. 1, nr. 4, og § 2, stk. 2, nr. 3.

Virksomhedsomdannelseslovens 2, stk. 1, nr. 4, har følgende ordlyd:

Lovens regler kan anvendes såfremt følgende betingelser er opfyldt:

*"Pålydendet af de aktier eller anpartar, der ydes som vederlag for virksomheden, svarer til den samlede aktie- eller anpartskapital, jf. dog § 1, stk. 2."*

Virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 2, nr. 3, har følgende ordlyd:

For en virksomhed med flere ejere er anvendelse af lovens regler yderligere betinget af, at alle ejerne:

*"Vederlægges i forhold til deres andele i den personligt ejede virksomhed, jf. stk.3."*

I denne sag modtages et vederlag for virksomheden svarende til 8 % af modtagende selskabs aktiekapital. Betingelsen i § 2, stk. 1, nr. 4, er således ikke opfyldt.

De to ejere har før omdannelsen en ejerandel på henholdsvis 45 % og 55 % i virksomheden. Efter omdannelsen har de to ejere en ejerandel på henholdsvis 3,6 % og 4,4 % af aktierne i modtagende selskab.

Betingelsen i § 2, stk. 2, er således ikke opfyldt.

På baggrund af ovenstående har SKAT truffet endelig afgørelse om, at tinglysningsafgiften ikke kan beregnes efter tinglysningsafgiftslovens § 6a, men skal beregnes efter hovedreglen i tinglysningsafgiftslovens § 4.

..."

I en udtalelse af 19. april 2017, hvori SKAT har udtalt sig om Skatteankestyrelsens kontorindstilling af 23. marts 2017, er SKAT kommet med følgende supplerende bemærkninger:

"...

Vi bemærker supplerende, at reglerne i den tidligere aktieafgiftslov, hvis begreber er videreført i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, og som knytter sig til de selskabs- og selskabsskatteretlige regler om fusion, fission og tilførsel af aktiver var indført med den hensigt, at sådanne selskabsomstruktureringer ikke skulle pålægges afgift. Af forarbejderne til bestemmelserne i den tidligere aktieafgiftslov fremgik således under de almindelige bemærkninger (Forslag til lov om ændring af aktieafgiftsloven, aktieavancebeskatningsloven og fusionsskatteloven, L 35 LFF 1997-98):

#### **"Aktieafgiftsloven**

Efter fusionsskattelovens regler er der mulighed for, at strukturrationaliseringer i form af fusion, spaltning og tilførsel af aktiver kan gennemføres, uden at strukturuomlægningen udløser beskatning. Tilsvarende gælder for ombytning af aktier efter aktieavancebeskatningsloven. Reglerne har delvist deres baggrund i EU's direktiv om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier (direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990), hvis imple-

mentering i 1992 medførte en udvidelse af adgangen til at foretage skattefri omstruktureringer ... Baggrunden for direktivet var bl.a. et ønske om at sikre, at virksomhederne kan tilpasse sig vilkårene i det fælles marked, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige stilling internationalt.

Ifølge aktieafgiftsloven er der kun afgiftsfritagelse for beholdninger af aktier m.v., der overdrages ved fusioner og omdannelser af selskaber. Der skal således betales afgift af de beholdninger af aktier m.v., der overdrages i forbindelse med spaltninger og tilførsel af aktiver.

Desuden skal deltagerne i selskaber m.v. betale afgift af de aktier, der ombyttes i forbindelse med fusion, spaltning og ombytning af aktier.

Med henblik på yderligere at lette ovennævnte strukturrationaliseringer foreslår regeringen en modernisering af aktieafgiftsloven, således at aktier m.v., der overdrages og ombyttes i forbindelse med fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier, fritages for afgift (SKATs understregning). Fritagelsen foreslås at omfatte såvel skattefri strukturrationaliseringer som strukturrationaliseringer, der kunne gennemføres skattefrit, men vælges at blive gennemført som skattepligtige transaktioner."

I relation til nærværende sag er der ved overdragelse af den faste ejendom fra et interessentskab ikke tale om en selskabsomstrukturering i henhold til de selskabsretlige regler. Interessentskaber er per definition ikke selskaber, foreninger eller fonde, der kan være omfattet af selskabsretlige regler. Vi skal understrege, at det klart fremgår af SKATs praksis, jf. SKATs juridiske vejledning, afsnit E.B.3.1.5 med underafsnit, at et interessentskab alene kan anvende bestemmelsen i § 6 a, hvis det omdannes til selskabsform efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven.

Denne fortolkning af § 6 a bygger på forarbejderne, hvoraf det fremgår, at der med udtrykket "omdannelse" i § 6 a menes omdannelse af personligt ejede virksomheder til selskabsform. Det fremgår ligeledes klart af SKATs praksis, at interessentskaber derimod ikke omfattes af reglen om tilførsel af aktiver. Det er vores opfattelse, at såvel ordlyden som bemærkningerne til loven udelukker, at såvel fysiske personer som interessentskaber kan foretage en transaktion, der kan kvalificeres som "tilførsel af aktiver" efter § 6 a, da der er tale om et selskabsretligt begreb.

Klagerens repræsentant henviser til skatterådets bindende svar, SKM2010.476.SR, hvor der blev taget stilling til, at pensionskasser kan benytte § 6 a ved tilførsel af ejendomme til ejendomsaktieselskaber. Det fremgik, at disse pensionskasser var undtaget fra skattepligt efter selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9, der omhandler pensionskasser, der er undergivet tilsyn efter loven om tilsyn med

firmapensionskasser eller efter lov om finansiel virksomhed. Vi bemærker, at afgørelsen tager stilling til en specifik type organisation, pensionskasser, som er omfattet af en særlig regulering dels skattemæssigt, dels efter den finansielle lovgivning. I afgørelsen er disse pensionskasser anset for en foreningstype, der vil kunne anvende § 6 a, hvor der efter begrundelsen er lagt vægt på pensionskassernes karakter af forening med begrænset hæftelse.

Vi bemærker endvidere supplerende vedrørende ejerkredsen for interessentskabet i nærværende klagesag, at statslige og kommunale institutioner ikke er undtaget fra tinglysningsafgift, eller omfattet af § 6 a, med mindre der foreligger et særligt lovgrundlag. Eksempelvis er tinglysninger af overdragelser som følge af kommunalreformen undtaget for afgiften efter en særregel i tinglysningsafgiftslovens § 1 A. At staten og en kommune indgår i et interessentskab ændrer ikke herved.

Vi kan henvise til de almindelige bemærkninger til lovforslaget til tinglysningsafgiftsloven (L 208, 1998/1), hvoraf det fremgår, at statsinstitutioner og kommuner ikke er fritaget for afgift efter loven.

..."

### **Interessentskabets opfattelse**

Interessentskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at der ikke skal betales yderligere tinglysningsafgift, fordi betingelserne for anvendelse af tinglysningsafgiftslovens § 6 a er opfyldt.

Til støtte herfor er følgende anført i brev af 3. december 2015:

" ...

Som anført ovenfor, er udgangspunktet efter TAL § 4, at "ejerskifte" af fast ejendom udløser fuld afgift.

#### *5.1 TAL § 6 a - anvendelsesområde og begrebet "selskaber"*

En undtagelse hertil er TAL § 6 a, der efter ordlyden angår "adkomstændringer" i forbindelse med "selskabers m.v. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber". I det tilfælde skal der alene betales en afgift på 1.660 kr.

Forudsætningen for, at den konkrete overdragelse af Z med tilhørende lejekontrakter kan anses for omfattet af undtagelsen i TAL § 6 a, er, at såvel I/S som P/S er omfattet af begrebet "selskaber m.v.", og at betingelserne for enten at anse overdragelsen for en (virksomheds-)omdannelse eller tilførsel af aktiver er opfyldt.

Det kan på grundlag af bestemmelsens ordlyd og forarbejder samt praksis konstateres, at ordlyden af bestemmelsen ikke skal forstås snævert.



Efter ordlyden omhandler bestemmelsen "adkomstændringer", dvs. i modsætning til lovens udgangspunkt om ejerskifter i TAL § 4, selvom der civilretligt ikke er tale om en adkomstændring ved virksomhedsomdannelse og tilførsel af aktiver, men et egentligt ejerskifte. Det fremgår imidlertid af bestemmelsens forarbejder, at disse transaktioner *i henseende til tinglysningsafgiftsloven* skal anses som "ejerskifte".

Bestemmelsen skal heller ikke forstås snævert med hensyn til afgrænsningen af de retssubjekter, der er omfattet af TAL § 6 a. "Selskaber m.v." er en meget upræcis angivelse og må derfor læses i sammenhæng med de nævnte omstruktureringer.

At en snæver fortolkning af begrebet "selskaber" ikke er mulig, følger direkte af, at bestemmelsen efter såvel ordlyd som forarbejder også omfatter overdragelse af fast ejendom i forbindelse med en virksomhedsomdannelse efter virksomhedsomdannelsesloven, dvs. en fysisk persons omdannelse af en personligt ejet virksomhed til aktie-/anpartsselskab.

Selvom bestemmelsen således er en afgiftsbegunstigende undtagelse, indebærer ordlyden altså ikke en indskrænkende ordlydsfortolkning. Tværtimod.

Forarbejderne og den foreliggende praksis støtter efter min opfattelse også en bredere fortolkning af bestemmelsens anvendelsesområde og begrebet af "selskaber m.v."

Efter forarbejderne er der ikke tvivl om, at TAL § 6 a også omfatter omdannelse af en personligt ejet virksomhed til selskab (selvom ordlydens angivelse af de omfattede afgiftssubjekter som "selskaber" taler herimod). Dette gælder også omdannelse af interessentskaber, idet personligt ejede virksomheder med flere ejere kan omdanne deres virksomhed til et selskab efter reglerne i virksomhedsomdannelsesloven.

SKAT undlod i afgørelsen at forholde sig nærmere til, om overdragelsen af Z fra I/S til P/S kunne anses som "tilførsel af aktiver" med den begrundelse, at der ikke var støtte for, at virksomheder med personlig hæftelse kunne indgå i den "selskabsretlige" omstrukturering "tilførsel af aktiver".

Det er dog uklart, hvad SKAT mener med den "personlige hæftelse" for I/S, eftersom I/S' deltagere er Transportministeriet og Københavns Kommune, der jo ikke uanset ejerskabet gennem I/S'et har en "personlig" hæftelse. Der fremgår i det hele taget ikke noget af forarbejderne til TAL § 6 a om, at en personlig hæftelse skulle udelukke bestemmelsen fra at kunne finde anvendelse, hvorved også henvises til, at fysiske personer kan foretage en virksomhedsomdannelse omfattet af bestemmelsen.

Det følger således hverken af lovgrundlaget eller praksis til TAL § 6 a, at en transaktion, hvorved et interessentskab overfører en virksomhed eller en selvstændig gren heraf til et partnerselskab, ikke skulle være omfattet af bestemmelsen. At der selskabsretligt ikke foreligger en overdragelse fra I/S til P/S på grund af den skattemæssige transparens for disse enheder, ændrer efter min opfattelse ikke herved, eftersom det civil- og afgiftsretligt er I/S og P/S, der er retssubjekterne.

## 5.2 "Tilførsel af aktiver"

Ved "tilførsel af aktiver" forstås i relation til TAL § 6 a, 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." ...

Efter forarbejderne til TAL § 6 a er det den tilsvarende definition i den nu ophævede aktieafgiftslov, der er overført til tinglysningsafgiftsloven. I forarbejderne til aktieafgiftsloven henvises til fusionskatteloven og fusionsdirektivet.

I SKM2009.96.VLR, fastslog Vestre Landsret, som gengivet ovenfor, at det er begrebsapparatet i den dagældende aktieafgiftslov og fusionsskattelev, der er blevet overført til tinglysningsafgiftsloven.

Tilførsel af aktiver efter fusionsskattelovens § 15 C er imidlertid kun mulig for "selskaber" omfattet af bilag 1 til fusionsdirektivet, dvs. aktie- og anpartsselskaber og andre selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelev.

Spørgsmålet er derfor, om kun den transaktion, der gennemføres - eller ville kunne gennemføres - skattefrit efter fusionsskattelovens § 15 C, er omfattet af TAL § 6 a, således at en tilførsel af aktiver fra et I/S til et P/S ikke kan anses for omfattet af TAL § 6 a.

Der er næppe tvivl om, at begrebet tilførsel af aktiver efter en traditionel og umiddelbar forståelse omfatter det apportindskud, der kan foretages skattefrit i medfør af fusionsskattelovens § 15 C, uanset om det konkret imidlertid måtte blive gennemført skattepligtigt. Dette har også en vis støtte i henvisningen i forarbejderne til aktieafgiftslovens § 4 til fusionsskattelovens regler om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver med (delvis) baggrund i fusionsdirektivet.

Omvendt er der intet i hverken ordlyden af § 6 a eller forarbejderne hertil, der udelukker, at begrebet kan omfatte en "tilførsel af aktiver" mellem andre retssubjekter end de af bilag 1 til fusionsdirektivet snævert omfattede, når blot transaktionen indholdsmæssigt dækker over den udtrykkeligt definerede transaktion i aktie-

afgiftslovens § 4, stk. 6, hvorved et selskab uden at være opløst overfører aktiver til et andet selskab mod udelukkende vederlag i aktier "m.v." i det modtagende selskab.

Ifølge Juridisk Vejledning E.B.3.1.5 - endda udtrykkeligt fremhævet - omfatter TAL § 6 a, flere selskabstyper end det tilsvarende begreb i fusionsskatteloven.

Dette er endvidere bekræftet af Skatterådet i det ovenfor omtalte bindende svar i SKM2010.476.SR, hvori Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling om, at en pensionskasse, der i medfør af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9, ikke er skattepligtig efter selskabsskatteloven (og således utvivlsomt ikke er omfattet af bilag 1 til fusionsdirektivet og derfor heller ikke ville kunne anvende fusionsskattelovens § 15 C), kunne indskyde en fast ejendom i et ejendomsaktieselskab omfattet af TAL § 6 a.

Efter praksis er det således ikke en betingelse, at transaktionen finder sted mellem selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskatteloven.

Når det derfor kan lægges til grund, jf. herved JV og Skatterådets afgørelse, at selskabsbegrebet omfatter flere selskabsformer end de af bilag 1 til fusionsdirektivet omfattede, er SKATs begrundelse allerede af den grund uholdbar.

Oplistingen af selskabsformer omfatter både kommanditaktieselskaber (dvs. P/S'er) og interessentskaber, når sidstnævnte deltager i en omdannelse efter virksomhedsomdannelsesloven. Når et interessentskab kan anses for omfattet af TAL § 6 a i forbindelse med en virksomhedsomdannelse, følger det altså heraf, at et interessentskab *kan* være omfattet af TAL § 6 a. Dette harmonerer endvidere med, at det tinglysningsafgiftsmæssigt er interessentskabet, der er afgiftssubjekt - og netop ikke deltagerne i interessentskabet.

Der synes endvidere ikke at kunne peges på reale grunde, der taler herimod, jf. herved også SKM2010.476.SR.

At det modtagende selskab er et partnerselskab udelukker heller ikke transaktionen fra at være omfattet af TAL § 6 a, når netop henses til, at "kommanditaktieselskaber" er udtrykkeligt anført i Juridisk Vejledning, jf. ovenfor, i listen af selskaber, der i hvert fald er omfattet af bestemmelsen.

Endelig udelukker det ikke den konkrete transaktion fra at være omfattet af afgiftsfritagelsen, at ejerforholdet til ejendommen forrykkes ved transaktionen, når der er tale om "tilførsel af aktiver", idet tilførsel af aktiver - i modsætning til en virksomhedsomdannelse - netop kan ske til et selskab, hvori der er andre ejere.

...

Begrebet skal efter TAL § 6 a forstås i overensstemmelse med definitionen i dagældende aktieafgiftslov (der igen svarer til definitionen i fusionsskatteloven og fusionsdirektivet), men således at de afgiftssubjekter, der er omfattet af TAL § 6 a, ikke er begrænset til de selskabsskattepligtige selskaber omfattet af bilag 1 til fusionsdirektivet.

Overdragelsen af Z med tilhørende lejekontrakter fra I/S til P/S falder utvivlsomt *begrebsmæssigt* ind under definitionen på en tilførsel af aktiver, som denne fremgår af dagældende aktieafgiftslovs § 4, stk. 6, og som lægges til grund ved anvendelsen af TAL § 6 a. Det er ubestridt, at Z med tilhørende lejekontrakter udgjorde en selvstændig gren af I/S' virksomhed, og at I/S udelukkende modtog aktier i P/S som vederlag herfor.

Hverken ordlyden eller bestemmelsens forarbejder udelukker at anse et interessentskab eller partnerselskab (som rent faktisk er de afgiftspligtige subjekter i relation til tinglysningsafgiftsloven) for omfattet af begrebet "selskaber m.v." i TAL § 6 a. Tværtimod har det støtte i JV og administrativ praksis, at begrebet fortolkes bredt.

For at anse den konkrete transaktion for omfattet af bestemmelsen taler efter min opfattelse endeligt, at formålet med bestemmelsen er at fritage transaktioner, der *i henseende til tinglysningsafgiftsloven ikke anses for ejerskifte*. Den konkrete overdragelse indebærer ligeså lidt et "ejerskifte" i henseende til loven, som hvis Transportministeriet eller Københavns Kommune som ene ejer af virksomheden havde indskudt ejendommen i et ejendomsaktieselskab mod udelukkende vederlag i aktier heri, jf. SKM2010.476.SR.

..."

Ved et møde med Skatteankestyrelsens sagsbehandler den 16. december 2016 har interessentskabets repræsentant anført, at de materielle betingelser for, at en transaktion skal anses for en tilførsel af aktiver i henhold til fusionsskatteloven, er opfyldt. Formålet med tinglysningsafgiftslovens § 6 a er ifølge forarbejderne, at ændringer af ejerforhold, som egentlig ikke udgør reelle ejerskifter, ikke skal udløse variabel tinglysningsafgift. Det strider derfor mod formålet med tinglysningsafgiftslovens § 6 a at anse transaktionen for at falde uden for bestemmelsens anvendelsesområde, blot fordi en formel betingelse i fusionsskatteloven om selskabsform ikke er opfyldt. Hvis der lægges afgørende vægt på fusionsskattelovens formelle betingelser om selskabsform, vil det i strid med lovens formål få den virkning, at der betales variabel tinglysningsafgift af transaktioner, som efter de materielle kriterier ikke skal anses for reelle ejerskifter.

Efter kontormødet er repræsentanten kommet med yderligere bemærkninger i brev af 20. februar 2017:

" ...

I ovennævnte sag skal jeg i fortsættelse af drøftelsen af sagen på kontormødet fremkomme med nogle supplerende bemærkninger. Under drøftelsen forstod jeg, at det umiddelbart var opfattelsen, at

"tilførsel af aktiver" i henhold til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, kun kan finde sted mellem "selskaber", der ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit i henhold til fusionskattelovens § 15 c.

Hvis denne fortolkning var rigtig, ville det i givet fald betyde, at "tilførsel af aktiver" i henhold til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, kun kan finde sted mellem selskaber nævnt i bilag 1 til fusionsdirektivet, mens "tilførsel af aktiver" mellem andre selskaber omfattet af bestemmelsen ikke vil være omfattet.

En sådan fortolkning har da heller ikke støtte i hverken bestemmelsens ordlyd, forarbejder eller formål i øvrigt.

Efter ordlyden af bestemmelsen følger det, at "tilførsel af aktiver" mellem "selskaber" er omfattet af fritagelsen.

Det ligger fast, at begrebet "selskab" i bestemmelsen omfatter flere selskabsformer end de nævnte i bilag 1 til fusionsdirektivet. Begrebet "selskab" omfatter således også f.eks. et "P/S", jf. herved SKATs juridiske vejledning, som gengivet i mit indlæg af 3. december 2015 og SKM2013.450.SR.

Efter forarbejderne til bestemmelsen ligger det endvidere fast, at "tilførsel af aktiver" begrebsmæssigt omfatter 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."*

Det fremhæves udtrykkeligt i forarbejderne, at det blot er selve "begrebsdefinitionen" fra den dagældende aktieafgiftslovs § 4, stk. 6, der videreføres i tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Der er imidlertid ingen støtte for, at "tilførsel" af aktiver, skulle være begrænset til selskaber nævnt i bilag 1 til fusionsdirektivet, og derfor kun - på trods af ordlyden - skulle kunne ske mellem nogle af de selskabsformer, der falder ind under § 6 a. Et sådan indskrænkende fortolkning må kræve sikker støtte.

Det følger derfor, at hvis der tilføres aktiver, som defineret i bestemmelsens forarbejder, mellem selskaber omfattet selskabsbegrebet i bestemmelsen, falder transaktionen ind under såvel ordlyd som forarbejder.

Dette er netop tilfældet i den konkrete sag.

Der er ingen tvivl om, at den omhandlede transaktion begrebsmæssigt udgør tilførsel af aktiver, og at transaktionen er gennemført mellem selskaber omfattet af bestemmelsen. At disse selskaber ikke ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionskattelovens § 15c, er derfor uden betydning.

..."

I et brev af 29. maj 2017 er repræsentanten kommet med bemærkninger til Skatteankestyrelsens kontorindstilling af 23. marts 2017 og SKATs udtalelse af 19. april 2017:

" ...

Skatteankestyrelsens forslag til afgørelse kan ikke tiltrædes:

Skatteankestyrelsens forslag til afgørelse, og det samme gælder SKATs udtalelse, er baseret på en indskrænkende fortolkning af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, som efter min opfattelse er forkert og fører til, at tilførsel af aktiver alene vil kunne anses for omfattet af § 6 a, hvis transaktionen gennemføres af selskaber omfattet af bilag 1 til fusionsdirektivet.

Skatteankestyrelsen har lagt vægt på, at det af forarbejderne til § 6a følger, at de af bestemmelsen omfattede transaktioner er defineret under henvisning til den tidligere stempelafgiftslovs § 53, stk. 5 og aktieafgiftslovs § 4 samt virksomhedsomdannelsesloven, og at Vestre Landsret i SKM2009.96.VLR, tiltrådte, at begrebsapparatet i denne tidligere lovgivning blev overført til tinglysningsafgiftsloven.

Herefter bemærker Skatteankestyrelsen, at "Interessentskaber ikke kan 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 .. [...] ikke anses for en tilførsel af aktiver omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a." (Min kursivering).

Som jeg har redegjort for i mine indlæg af henholdsvis 3. december 2015 og 20. februar 2017, hvortil jeg i øvrigt henviser, giver lovgrundlaget ikke støtte for en sådan indskrænkende fortolkning.

Den tidligere stempelafgiftslovs § 53, stk. 5, omhandler for det første ikke "tilførsel af aktiver". Som Skatteankestyrelsen selv anfører blev reglerne om "tilførsel af aktiver" indført i den dagældende aktieafgiftslovs § 4, og heri defineret med det begrebsindhold, der blev videreført i tinglysningsafgiftslovens § 6a.

Det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a (gengivet i mit indlæg af 3. december 2015, side 4), at det er denne "definition", der videreføres.

Det er således selve begrebsindholdet af transaktionen "tilførsel af aktiver", der er hentet fra aktieafgiftslovens § 4 og videreført i tinglysningsafgiftslovens § 6a, og i relation til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, omfatter "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 mv. i det modtagende selskabs kapital.

Tinglysningsafgiftslovens § 6a er imidlertid ikke begrænset til alene at omfatte en sådan transaktion, når den gennemføres mellem selskaber omfattet af bilag 1 til fusionsdirektivet.

Vestre Landsrets dom i SKM2009.96.VLR støtter heller ikke en sådan fortolkning. Tværtimod.

Temaet i sagen var, om en "tilførsel af aktiver", hvorved det indskydende selskab var vederlagt kontant og således ikke udelukkende i aktier, kunne anses for omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a (dagældende § 7). Landsretten fastslog:

"Det er således, som anført af sagsøgte, begrebsapparatet fra den dagældende aktieafgiftslov og fusionsskatteloven, der er blevet overført til tinglysningsafgiftsloven, og retten finder på denne baggrund heller ikke ud fra forarbejderne til tinglysningsafgiftsloven, at det har været forudsat, at der ved tilførsel af aktiver kunne ske kontantvederlæggelse." ...

Som det udtrykkeligt fremgår, henviser landsretten til begrebsdefinitionen på "tilførsel af aktiver", som blev formuleret i aktieafgiftslovens § 4 og videreført i tinglysningsafgiftslovens § 6a, som begrundelsen for, at tinglysningsafgiftslovens § 6 ikke omfatter en transaktion, der ikke opfylder dette begrebsmæssige indhold, fordi vederlaget ikke blev ydet udelukkende i aktier.

I det foreliggende tilfælde kan det lægges til grund, at overdragelsen af ejendommen udgør en selvstændig gren af I/S'ets virksomhed, og at vederlaget blevet ydet udelukkende i form af aktier.

Der er derfor ingen tvivl om, at den foreliggende transaktion i sagen udgør en "tilførsel af aktiver" omfattet af det begrebsmæssige indhold, som blev fastlagt i dagældende aktieafgiftslovs § 4 og videreført i tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Spørgsmålet er alene, om den omstændighed, at transaktionen har fundet sted mellem et I/S og et P/S, bevirker, at transaktionen falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde.

Som anført, hviler Skatteankestyrelsens forslag til afgørelse på den antagelse, at bestemmelsen alene omhandler selskaber omfattet af bilag 1 til fusionsdirektivet, jf. henvisningen til fusionsskattelovens § 15 C, i næstsidste afsnit i forslaget til afgørelse.

Dette er ikke en korrekt fortolkning af bestemmelsen.

Det fremgår udtrykkeligt af Juridisk Vejledning, gengivet i mit indlæg af 3. december 2015, side 7, at "Begrebet "tilførsel af aktiver" i relation til TAL § 6 a omfatter flere selskabstyper end det tilsvarende begreb i fusionsskatteloven."

Skatteankestyrelsens fortolkning i forslaget til afgørelse er ikke i overensstemmelse hermed. Der er intet, der udelukker, at bestemmelsen finder anvendelse på en "tilførsel af aktiver" mellem et interessentskab og et partnerselskab. Det følger af SKATs juridiske vejledning, at såvel et interessentskab som et kommanditaktieselskab (partnerselskab) kan være omfattet af bestemmelsen, jf. gengivelsen heraf i mit indlæg af 3. december 2015, side 6.

Der anføres heri alene, at et interessant som "udgangspunkt" ikke er omfattet af TAL § 6 a på grund af den personlige hæftelse, medmindre der foreligger omdannelse af virksomheden til et selskab efter virksomhedsomdannelsesloven.

Realiteten er imidlertid, at det omhandlede I/S - hvis interessenter er Transportministeriet og Københavns Kommune, reelt er uden personlig hæftelse. Interessentskabet er endvidere det afgiftsmæssige subjekt - og også af den grund vil et interessentskab kunne være omfattet af tinglysningsafgiftsloven på samme måde som et kommanditaktieselskab.

Afgiftsretligt er der således tale om et "selskab". Dette har også dækning i bestemmelsens ordlyd, der omhandler "selskab m.v."

Hverken SKAT eller Skatteankestyrelsen har forholdt sig hertil.

Sammenfattende gøres det således gældende, at den konkrete transaktion *er* omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, såvel efter indhold og forarbejder, og at dette resultat tillige stemmer med bestemmelsens formål.

..."

### **Landsskatterettens afgørelse**

...

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. ..., ..., København fra interessentskabet til Y 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 SKATs afgørelse."

### Anbringender

X I/S har til støtte for sin påstand anført følgende anbringender i sit sammenfattende processkrift af 21. november 2019:

"Påstanden støttes overordnet på, at overdragelsen af ejendommen (Z etape 1 og 2 med tilhørende lejekontrakter) begrebsmæssigt udgør en tilførsel af aktiver mellem selskaber omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Overdragelsen udgør i henseende til tinglysningsafgiftsloven ikke et ejerskifte og der skal derfor heller ikke svares variabel afgift af købesummen efter tinglysningsafgiftslovens § 4.

Skatteministeriets eneste indsigelse herimod er, at det er en betingelse for at anse en overdragelse for "tilførsel af aktiver" i henhold til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at den pågældende transaktion kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskattelovens § 15 e, stk. 1. Det vil betyde, at kun selskaber omfattet af fusionsskattedirektivet, hvilket, ..., i Danmark betyder aktie- og anpartsselskaber ..., vil være omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

En sådan betingelse - og indskrænkning i bestemmelsens anvendelsesområde - følger imidlertid ikke af lovgrundlaget. En sådan betingelse er i strid med bestemmelsens formål og kan hverken udledes af bestemmelsens ordlyd eller forarbejder og vil tilmed være i strid med hidtidig praksis. Hvis Skatteministeriet måtte få medhold i en sådan ny fortolkning af bestemmelsen, vil der være tale om en praksisændring.

Ordlyden af bestemmelsen omfatter "selskaber m.v.", der foretager tilførsel af aktiver. Interessentskabet såvel som partnerselskabet er afgiftsmæssigt - og også i relation til tinglysningsafgiftsloven - afgiftssubjektet. Dette gælder også civilretligt. At disse selskabsformer er skattemæssigt transparente er uden afgiftsmæssig relevans.

Der er således ingen tvivl om, at disse selskabsformer er omfattet af ordlyden af bestemmelsen, og der gælder efter ordlyden ingen betingelse om, at "selskaber m.v." kun er sådanne, som er omfattet af fusionsskattedirektivet og fusionsskatteloven.

Det fremgår heller ikke af forarbejderne til bestemmelsen, at bestemmelsen alene gælder for selskaber, der skattemæssigt ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionsskattelovens bestemmelser.

Af forarbejderne fremgår derimod, som også gengivet ovenfor, at bestemmelsens formål er at fritage de nævnte transaktioner for afgifter,

fordi disse transaktioner i henseende til tinglysningsafgiftsloven ikke skal anses som ejerskifte.

Dette gælder selvsagt, uanset om transaktionen skattemæssigt ville kunne gennemføres skattefrit eller ej. Dette har, som anført, ingen afgiftsmæssig relevans. I givet fald skulle afgiftsfritagelsen - ud fra en symmetribetragtning - være betinget af, at transaktionen rent faktisk gennemførtes skattefrit. Men det er netop heller ikke tilfældet.

Af forarbejderne fremgår ganske klart, at begrebet "tilførsel af aktiver" efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a, omfatter den situation, hvorved et selskab tilfører den samlede eller en gren af en virksomhed til et andet selskab mod udelukkende vederlag i aktier, jf. herved også Skattestyrelsens sammenfatning i indstillingen til Skatterådet i SKM2018.419 SR ...

Det er selve "definitionen" på denne transaktion, der - hentet i samme begrebsmæssige definition i dagældende aktieafgiftslov - er videreført i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, jf. herved også SKM 2009.96 V ... Heri ligger imidlertid ikke en samtidig en betingelse om, at transaktionen skattemæssigt skal kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskatte-lovens regler - og forarbejderne indeholder ganske enkelt ingen støtte for, at dette skulle være tilfældet.

De skattemæssige konsekvenser af overdragelsen har ingen afgiftsmæssig betydning, og der er ingen afgiftsmæssig begrundelse for, at den - indholdsmæssigt - samme transaktion skal behandles afgiftsmæssigt forskelligt alt efter, om transaktionen gennemføres mellem selskaber, der skattemæssigt behandles som selvstændige eller transparente enheder. Afgiftsmæssigt er transaktionen nøjagtigt den samme.

Skatteministeriets indsigelse er da også i direkte modstrid med, hvad der anføres i ministeriets egen juridiske vejledning som gengivet ovenfor. Det fremgår udtrykkeligt heraf, at begrebet "selskaber m.v." i relation til tilførsel af aktiver omfatter "flere selskabstyper end det tilsvarende begreb i fusionsskatteoven."

Skatteministeriet har da heller ikke - trods opfordret hertil under forberedelsen - givet nogen forklaring på, hvorledes argumentationen i denne sag kan forenes med det anførte i Den juridiske vejledning og hidtidig praksis ...

Det er noteret, at Skatteministeriet ikke støtter argumentationen på, at interessentskabet ikke er et selskab i bestemmelsens forstand på grund af den "personlige hæftelse", jf. således Den juridiske vejledning ...

Det bemærkes hertil, at hæftelsen da heller ikke har nogen afgiftsmæssig betydning og i øvrigt ville udelukke andre skattemæssigt transparente enheder, som utvivlsomt har været omfattet af bestemmelsen, fra at være omfattet af bestemmelsen. Det gælder f.eks. partnerselskaber, der skattemæssigt ikke adskiller sig fra interessentskaber eller kommanditselskaber, ligesom det også ville udelukke omdannelsen af den personligt ejede virksomhed.

Kriteriet om den personlige hæftelse er antageligt blot hentet i den da-gældende stempelafgiftslovs § 53, stk. 1, som imidlertid ikke har nogen betydning for fortolkningen af tinglysningsafgiftslovens § 6 a i relation til "tilførsel af aktiver", og det fremgår da heller ikke under Den juridiske vejlednings afsnit om "tilførsel af aktiver", at der skulle gælde en sådan begrænsning. Stempelafgiftslovens § 53 har alene relevans i relation til fusioner og er da også alene omtalt i den relation i forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Sammenfattende gøres det på den anførte baggrund gældende, at den omhandlede overdragelse udgør en tilførsel af aktiver mellem selskaber omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Afgørende er, at der begrebsmæssigt er tale om en transaktion, som i henseende til tinglysningsafgiftsloven, ikke skal anses som et ejerskifte. Om selskabet er skattemæssigt transparent, og om transaktionen skattemæssigt i relation til overdrageren ville kunne gennemføres skattefrit, har ingen afgiftsmæssig relevans – og det kan ikke udledes af bestemmelsen, at den alene finder anvendelse på selskaber omfattet af fusions-skatteloven (som heller ikke er en afgiftslov).

For en overdragelse, der begrebsmæssigt udgør tilførsel af aktiver, gælder dette, uanset om overdragelsen sker fra 1) et interessentskab bestående af Trafikministeriet/Københavns Kommune, 2) et interessentskab ejet af to aktie- eller anpartsselskaber (som i så fald ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionskattelovens regler), 3) fra et partnerselskab med Trafikministeriet/Københavns Kommune som selskabsdeltagere, eller 4) fra et aktieselskab ejet af Trafikministeriet og Københavns Kommune.

I alle tilfælde vil indholdet - også afgiftsmæssigt - af transaktionen være nøjagtigt det samme, nemlig overdragelse af en virksomhed eller en gren heraf mod udelukkende vederlag i aktier; netop den transaktion som i henseende til tinglysningsafgiftslovens § 6 a ikke skal anses som et ejerskifte.

En stadfæstelse af Landsskatterettens kendelse vil føre til en vilkårlig behandling af den indholdsmæssigt samme transaktion, hvorefter det afgiftsmæssigt bliver afgørende, om ejendommen formelt er ejet på den ene eller anden måde.

Et sådant resultat vil ikke være i overensstemmelse med lovens ordlyd, forarbejder eller formål.

Endelig bemærkes det, at medhold til Skatteministeriet i synspunktet om, at bestemmelsen er betinget af, at transaktionen kunne gennemføres skattefrit efter fusionskatteloven, vil være i strid med hidtidig praksis og således indebære en praksisændring. En sådan praksisændring kan ikke gennemføres med tilbagevirkende kraft."

**Skatteministeriet** har til støtte for sin påstand anført følgende anbringender i sit sammenfattende processkrift af 21. november 2019:

#### ”SKATTEMINISTERIETS HOVEDSYNSPUNKT

Det er en betingelse for at anse en overdragelse for en ”tilførsel af aktiver” i den nævnte bestemmelses forstand, at den pågældende transaktion kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1. Hensigten med reglen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a om afgiftsfritagelse ved tilførsel af aktiver er, at når en given transaktion kan gennemføres skattefrit efter fusionsskatteloven, skal der (heller) ikke betales tinglysningsafgift - ud over grundafgiften - i forbindelse med ejerskiftet af en fast ejendom, som overdrages i forbindelse med den skattefrie tilførsel af aktiver.

Betingelsen om, at den omhandlede transaktion kunne gennemføres skattefrit, er ikke opfyldt i det foreliggende tilfælde, eftersom transaktionen ”tilførsel af aktiver” efter definitionen i fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1, forudsætter, at begge transaktionens parter, dvs. såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab, er selskabsskattepligtige skattesubjekter.

Et interessentskab kan (derfor) ikke foretage en skattefri ”tilførsel af aktiver” efter fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1, hverken til et andet interessentskab, et aktie- eller anpartsselskab eller til andre selskabsskattepligtige skattesubjekter eller til et kommanditaktieselskab (partnerselskab), da et interessentskab ikke selv er et selskabsskattepligtigt skattesubjekt.

Den i sagen omhandlede adkomstændring er derfor ikke sket ved en ”tilførsel af aktiver” som omhandlet i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt. Sagsøgeren skulle derfor ud over den dagældende grundafgift på 1.400 kr. betale afgift med 0,6 pct. af ejerskiftesummen i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 1, nr. 1, jf. § 4, stk. 1, 1. pkt., og stk. 2.

...

#### SKATTEMINISTERIETS ARGUMENTATION

I medfør af den dagældende tinglysningsafgiftslovs § 1, nr. 1, jf. § 4, stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, skal der ud over grundafgiften på 1.400 kr., betales 0,6 pct. i afgift af ejerskiftesummen på 1.811.570.795 kr. for tinglysningsafgiften af sagsøgerens overdragelse til Y P/S af ejendommen ma-tr.nr. ..., ..., København, beliggende ..., 2100 København Ø. Den variable afgift for tinglysningsafgiften af ejerskiftet udgør 10.869.500 kr.

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt., om tinglysning af adkomstændringer ved ”selskabers m.v. (...) tilførsel af aktiver til sådanne selskaber” finder ikke anvendelse på overdragelsen, da overdragelsen ikke kunne gennemføres skattefrit som en ”tilførsel af aktiver” efter fusionsskattelovens § 15 c, stk. 1. Dette skyldes, at sagsøgeren er et interessentskab, som ikke er selskabsskattepligtigt skattesubjekt, hvorfor sagsøgeren ikke kan anses for et ”indskydende selskab” som defineret i fusionsskattelovens § 15, c, stk. 1. Af denne grund er betingelserne for at anse transaktionen for en ”tilførsel af aktiver” i tinglysningsafgiftslovens forstand ikke opfyldt.

Det fremgår af forarbejderne til § 6 a, at transaktionen "tilførsel af aktiver" er nærmere defineret i aktieafgiftslovens § 4. Vestre Landsret har således også i SKM2009.96.VLR fastslået, at begrebet "tilførsel af aktiver" i tinglysningsafgiftsloven skal forstås på samme måde, som dette begreb var defineret i den dagældende aktieafgiftslovs § 4, stk. 6, og at det var begrebsapparatet fra den dagældende aktieafgiftslov fra 1997, som blev overført til tinglysningsafgiftsloven i 1999.

Af forarbejderne til aktieafgiftslovens § 4 fremgår, at definitionen af transaktionen "tilførsel af aktiver" svarer til definitionen af transaktionen "tilførsel af aktiver" i fusionsskatteloven.

Af den nugældende fusionsskattelovs § 15 c, stk. 1, fremgår, at ved tilførsel af aktiver har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i lovens § 15 d, når såvel det indskydende som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF og ikke ved beskatningen her i landet anses for en transparent enhed. Ifølge § 15 c, stk. 2, 1. pkt., forstås ved den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller anpartar i det modtagende selskabs kapital. Begrebet "selskab" i § 15 c, stk. 2, skal forstås i overensstemmelse med definitionen i § 15 c, stk. 1.

Det bemærkes, at det ikke gør nogen forskel for fortolkningen af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, om der tages udgangspunkt i fusionsskatteloven, som den var udformet på tidspunktet for vedtagelsen af § 6 a, eller om der tages udgangspunkt i den gældende fusionsskattelov på tidspunktet for overdragelsen.

Et interessentskab kan ikke foretage en skattefri tilførsel af aktiver efter fusionsskattelovens § 15 c, da et interessentskab ikke er et selskabsskattepligtigt selskab.

Sagsøgeren påberåber sig, at der i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt., er henvist til "selskabers m.v." og "(...) tilførsel af aktiver til sådanne selskaber", og at ordene "m.v." også kan omfatte interessentskaber.

Det styrende sætningsled i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt., er imidlertid ikke ordene "selskabers m.v.", men derimod den efterfølgende oplysning af de enkelte former for omstruktureringer. Hvad der omfattes af ordene "selskabers m.v.", afhænger af, hvilken form for omstrukturering, der er tale om.

For en omstrukturering i form af en "tilførsel af aktiver" gælder, at ordene "selskabers m.v." kun omfatter selskaber, der er selskabsskattepligtige, eftersom det kun er sådanne selskaber, som kan foretage en skattefri tilførsel af aktiver.

Tinglysningslovens § 6 a, 1. pkt.'s tilblivelseshistorie er således et entydigt vidnesbyrd for, at formålet med reglen alene er at fritage ad-

komstændringer, der sker som led i en tilførsel af aktiver, der kan gennemføres skattefrit, for den variable tinglysningsafgift.

Sagsøgeren påberåber sig, at kommanditaktieselskaber efter skattemyndighedernes praksis kan foretage en "tilførsel af aktiver" efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt., selv om komplementaren hæfter personligt lige som deltagerne i et interessentskab. For Landsskatteretten påberåbte sagsøgeren sig endvidere, at kommanditaktieselskaber lige som interessentskaber ikke er selskabsskatte[pligtige] skattesubjekter, der kan foretage en skattefri tilførsel af aktiver efter fusionskatteloven.

Hertil bemærkes, at det efter det ovenfor anførte vil stride imod tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt., at fritage sagsøgeren for at betale den variable tinglysningsafgift. Det er derfor udelukket, at sagsøgeren på grundlag af en forvaltningsretlig lighedsgrundsætning kan fritages for den nævnte afgiftspligt. En forvaltningsretlig lighedsgrundsætning kan nemlig under ingen omstændigheder føre til, at sagsøgeren skal indrømmes en retsstilling, der strider imod loven, jf. U.2003.2005 H ...."

### **Retsgrundlaget**

I medfør af tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 1, er afgiften for tinglysning af ejerskifte af fast ejendom eller andele heraf som udgangspunkt sammensat af en fast afgift på 1.660 kr. (tidligere 1.400 kr.) og en variabel afgift på 0,6 pct. af afgiftsgrundlaget, der fastsættes efter reglerne i tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 2 og 4-10.

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a om tinglysning af andre adkomstændringer har følgende ordlyd:

**"§ 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. ...."

Reglen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a er en videreførelse af reglen i § 7, der blev indført ved lov nr. 382 af 2. juni 1999 (hvor reglen havde en anderledes indledning). Af forarbejderne til loven fremgår bl.a. følgende af de almindelige bemærkninger i lovforslaget (jf. lovforslag nr. L 208 af 25. marts 1999, Folketingstidende 1998-99, Tillæg A, side 4933ff):

"Forslagets formål er at lade stempelafgiften og visse andre afgifter, der betales med stempelmærker, afløse af mere tidssvarende og forenklede afgifter, som i henseende til administration, kontrol og muligheder for at undgå afgift m.m. er egnet til nutidens teknologi og adfærdsmønstre. Forslaget tilsigter ikke yderligere provenu, men sigter mod at indbringe det samme som de hidtidige afgifter. Forslaget bygger på betænkning 1364/1998 fra stempeludvalget.

*De gældende regler*

Den gældende stempellov gennemførtes ved lov nr. 174 af 30. april 1969, og der er senere gennemført større og mindre ændringer, både midlertidige og permanente, men grundstrukturen er ikke ændret.

...

Der er tale om en dokumentafgift, hvor afgiftspligten indtræder, når et dokument oprettes (underskrives) – typisk om en formueretlig aftale. Afgiften betales normalt ved køb af stempelmærker, som skal klæbes på dokumentet.

...

Følgende transaktioner er belagt med afgift, der berigtiges med stempelmærker:

1. Tinglysningsafgift. Efter retsafgiftslovens § 41 A opkræves en afgift på 1.200 kr. for hver tinglysning. ...
- ...
3. Overdragelse af fast ejendom – skødestempel. Stempelafgiften udover tinglysningsafgiften er for overdragelse af helårsejerboliger 0,6 pct., medens den for overdragelse af anden fast ejendom er 1,2 pct. af salgssummen, dog mindst af ejendomsværdien.

...

...

#### *Stempeludvalgets overvejelser på registreringsområdet*

I forbindelse med stempeludvalgets overvejelser om omlægning af stempelafgiften har det været afgørende at ændre afgiften fra en dokumentbaseret til en transaktionsbaseret afgift. Der er på den måde taget hensyn til, at tinglysning/registrering, der i dag i alt væsentligt er dokumentbaseret, i de kommende år i stigende omfang må forventes at ville ske elektronisk.

Udgangspunktet for udvalgets overvejelser omkring en ny registreringsafgift har været den enklest mulige afgiftsmodel. Det er primært søgt opnået gennem et snævert afgiftspligtigt område med kun få afgiftsundtagelser. ...”

Af lovforslagets bemærkninger til § 7 fremgår bl.a. følgende (side 4953):

”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 aktie-

selskab/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 virksomhedsomdanning. 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.”

Den i lovforslaget nævnte dagældende bestemmelse i stempel(afgifts)lovens § 53 havde følgende ordlyd (jf. 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,

...”

De i lovforslaget ligeledes nævnte regler i aktieafgiftslovens § 4 om afgiftsfrihed ved bl.a. fission/spaltning og tilførsel af aktiver blev indført ved lov nr. 975 af 17. december 1997. Samtidig blev ordlyden af bestemmelsen i lovens § 4, stk. 1, nr. 4, ændret. Bestemmelserne fik følgende ordlyd:

”

”[§ 4. Afgift betales ikke



- ...]
- 4) når der ved fusion og omdannelse af selskaber m.v., jf. stempel-lovens § 53, stk. 5, overdrages og ombyttes aktier m.v.
  - 5) når der ved spaltning af selskaber og investeringsforeninger overdrages og ombyttes aktier m.v., jf. stk. 4,
  - ...
  - 7) når der ved tilførsel af aktiver overdrages aktier m.v., jf. stk. 6,
  - ...

*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. 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 lovens forarbejder fremgår bl.a. følgende i de almindelige bemærkninger (jf. lovforslag nr. L 35 af 22. oktober 1997, Folketingstidende 1997-98, 1. samling, Tillæg A, side 812:)

"Efter fusionsskattelovens regler er der mulighed for, at strukturrationaliseringer i form af fusion, spaltning og tilførsel af aktiver kan gennemføres uden at strukturuomlægningen udløser beskatning. Tilsvarende gælder for ombytning af aktier efter aktieavancebeskatningsloven. Reglerne har delvist deres baggrund i EU's direktiv om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier (direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990), hvis implementering i 1992 medførte en udvidelse af adgangen til at foretage skattefri omstruktureringer. ...

Ifølge aktieafgiftsloven er der kun afgiftsfritagelse for beholdninger af aktier m.v., der overdrages ved fusioner og omdannelser af selskaber. Der skal således betales afgift af de beholdninger af aktier m.v., der overdrages i forbindelse med spaltninger og tilførsel af aktiver.

Desuden skal deltagerne i selskaber m.v. betale afgift af de aktier, der ombyttes i forbindelse med fusion, spaltning og ombytninger af aktier.

Med henblik på yderligere at lette ovennævnte strukturrationaliseringer foreslår regeringen en modernisering af aktieafgiftsloven, således at aktier m.v., der overdrages og ombyttes i forbindelse med fusion, spalt-

ning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier, fritages for afgift. Fritagelsen foreslås at omfatte såvel skattefri strukturrationaliseringer som strukturrationaliseringer, der kunne gennemføres skattefrit, men vælges at blive gennemført som skattepligtige transaktioner.”

Af lovforslagets bemærkninger fremgår bl.a. følgende om de foreslåede definitioner i § 4, stk. 4 og 6:

”... 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.”

Af forarbejderne til den dagældende aktieafgiftslov – hovedloven, jf. lov nr. 228 af 22. april 1987, der afløste den hidtidige børsstempelafgiftslov – fremgår bl.a. følgende om bestemmelsen i lovens § 4, stk. 1, nr. 4 (jf. lovforslag nr. L 147 af 14. januar 1987, Folketingstidende 1986-87, 1. samling, Tillæg A, spalte 2909 og 2925-2926):

”§ 4. Afgift betales ikke

...

4) når der ved sammenslutning af selskaber m.v., jf. stempelovens § 53, stk. 5, overdrages aktier m.v. fra det ophørende til det fortsættende eller nye selskab, ...

...

Forslagets § 4, stk. 1, nr. 4, er en omredigering af den gældende § 4, litra e [i børsstempelafgiftsloven]. Denne bestemmelse blev indsat i børsstempelafgiftsloven ved lov nr. 150 af 11. april 1984. Bestemmelsen blev overført fra en tekstanmærkning på finansloven ... Tekstanmærkningen bemyndigede ministeren for skatter og afgifter til at lade afgiftsfritagelsen i stempelovens § 53, stk. 5, omfatte børsstempelafgiften.

Stempelovens § 53, stk. 5, hjemler stempelfrihed for visse dokumenter, der oprettes i anledning af sammenslutning mellem selskaber. De selskaber, der omfattes af bestemmelsen er aktieselskaber, herunder kommanditaktieselskaber, og andre selskaber eller foreninger, hvor ingen af deltagerne eller medlemmerne hæfter for selskabets eller foreningens forpligtelser. Omfattet er tillige selskaber eller foreninger med vekslende medlemstal eller vekslende kapital, selv om medlemmerne hæfter personligt.

Ifølge den gældende § 4, litra e, er det kun ved fusion af aktieselskaber eller anpartsselskaber, at overdragelse af aktier m.v. fra det ophørende til det fortsættende eller nye selskab er fritaget for afgift.

Ved denne formulering fik bestemmelsen et snævrere anvendelsesområde end tekstanmærkningen, som den afløste.

Forslagets § 4, stk. 1, nr. 4, er ved henvisningen til stempelovens § 53, stk. 5, helt i overensstemmelse med den pågældende tekstanmærkning.”

De ovennævnte definitioner af spaltning og tilførsel af aktiver, der blev indført i aktieafgiftslovens § 4, stk. 4 og 6, ved lov nr. 975 af 17. december 1997, svarer – som anført ovenfor i citatet fra lovforslagets bemærkninger – til de tilsvarende begreber i fusionsskatteloven, der blev indsat i fusionsskattelovens §§ 15 a og 15 c ved lov nr. 219 af 1. april 1992:

”§ 15 a. Ved spaltning af et selskab har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 b, stk. 1 og 2, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra Ligningsrådet. Ligningsrådet kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen.

*Stk. 2.* Ved spaltning forstås den transaktion, hvorved et selskab som følge af og samtidig med sin opløsning uden likvidation overfører sine samlede aktiver og passiver til to eller flere eksisterende eller nye selskaber ved i henhold til en pro rata-regel at tildele sine selskabsdeltagere aktier eller anparter i de modtagende selskaber 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.

...

...

§ 15 c. Ved tilførsel af aktiver har selskaberne adgang til beskatning efter reglerne i § 15 d, når såvel det indskydende selskab som det modtagende selskab er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF. Det er en betingelse for anvendelsen, at der er opnået tilladelse hertil fra Ligningsrådet. Ligningsrådet kan fastsætte særlige vilkår for tilladelsen.

*Stk. 2.* Ved tilførsel af aktiver forstås den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab 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, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

...”

Af lovens forarbejder fremgår bl.a. følgende under de almindelige bemærkninger (jf. lovforslag nr. L 20 af 3. oktober 1991, Folketingstidende 1991-92, Tillæg A, sp. 495 ff.):

”Lovforslaget går også ud på at gennemføre regler, svarende til fusionsdirektivets regler, for spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber, der alle er hjemmehørende i Danmark.

...

## 2. Gennemførelse af fusionsdirektivet.

...

Med gennemførelsen af fusionsdirektivet i dansk skattelovgivning øges adgangen til skattemæssig succession ved a) fusioner, b) spaltninger, c) tilførsel af aktiver og d) ombytning af aktier.

...

Ad c) ...

Det foreslås, at der indsættes regler om skattemæssig succession ved *tilførsel af aktiver* – som defineret i fusionsdirektivet – vedrørende danske selskaber og selskaber i andre EF-medlemsstater. Det skal være en betingelse, at det indskydende danske eller udenlandske selskabs aktiver og passiver knyttes til et dansk selskab eller et udenlandsk selskabs faste driftssted her i landet. Det skal endvidere være en betingelse, at såvel det indskydende som det modtagende selskab er omfattet af begrebet ”selskab i en medlemsstat.”

Under lovforslagets bemærkninger til de enkelte bestemmelser fremgår bl.a. følgende:

”Til § 15, stk. 2.

...

For Danmarks vedkommende vil alene aktieselskaber og anpartsselskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, kunne opfylde betingelserne for at være et ”selskab i en medlemsstat.”

...

Til § 15 c.

...

Det foreslås, at ved tilførsel af aktiver skal selskaberne have adgang til beskatning efter reglerne i § 15 d, når såvel det indskydende som det modtagende selskab er omfattet af begrebet ”selskab i en medlemsstat”. Dette begreb er omtalt i bemærkningerne til ... § 15, stk. 2.”

Det dagældende fusionsdirektiv, Rådets direktiv af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af

aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (90/434/EØF), indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

*"Artikel 2*

I dette direktiv forstås ved:

...

- c) tilførsel af aktiver, den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller ande-  
parter i det modtagende selskabs kapital.

...

*Artikel 3*

Ved ud[t]rykket "selskab i en medlemsstat" forstås i dette direktiv et-  
hvert selskab:

- a) der antager en af de former, der er anført i bilaget

...

- c) som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af følgende former for skat:

... - selskabsskat i Danmark ...

eller enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af de her nævnte former.

...

*BILAG*

Liste over de selskaber, der er omhandlet i artikel 3, litra a)

...

- b) de selskaber, der i dansk ret benævnes "aktieselskab", "anparts-  
selskab"

..."

Det nugældende fusionsdirektiv, Rådets direktiv af 19. oktober 2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (2009/133/EF), indeholder tilsvarende regler, idet udtrykket "selskab i en medlemsstat" for Danmarks vedkommende ud over aktieselskaber og anparts-selskaber dog nu også omfatter "andre selskaber, der er skattepligtige i henhold til selskabsskatteloven, forudsat at deres skattepligtige indkomst beregnes og

beskattes i henhold til de almindelige skatteregler, der gælder for "aktieselskaber", jf. direktivets bilag I, del A, litra e, jf. artikel 3, litra a).

#### *Administrativ praksis*

SKAT's juridiske vejledning indeholdt i første halvår af 2013 ("Version 2013-1") blandt andet følgende afsnit:

#### **"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 1.400 kr. ... Se TAL [tinglysningsafgiftslovens] § 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, når blot de generelle betingelser, der er knyttet til omdannelsesformen, er opfyldt.

...

Hvilke selskaber mv. er omfattet?

##### Hovedregel

Begrebet "selskaber mv." i TAL § 6a 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 § 6a er således:

- 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 § 6a.

Interessentskaber

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

er dog omfattet af TAL § 6a. Betingelserne fremgår af VOL § 2.

...”

I den juridiske vejledning, der var gældende i andet halvår af 2019 (“Version 2019-2”), var det her citerede videreført indholdsmæssigt uændret, idet der for så vidt angår det anførte om udgangspunktet i forhold til interessentskaber dog nu var tilføjet en henvisning til Landsskatterettens afgørelse i nærværende sag (SKM 2017.667.LSR).

I den juridiske vejledning, der var gældende i første halvår af 2013, fandtes desuden følgende afsnit:

#### “E.B.3.1.5.6 Tilførsel af aktiver

...

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.

Bemærk

Begrebet “tilførsel af aktiver” i relation til TAL § 6a 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.

...”

I den juridiske vejledning, der var gældende i andet halvår af 2019, var det her citerede videreført uændret, idet der for så vidt angår beskrivelsen af tilførsel af aktiver dog nu var tilføjet henvisninger til bl.a. Vestre Landsrets dom optrykt i

SKM 2009.96.VLR (TfS 2009.312 V) og Landsskatterettens afgørelse i nærværende sag (SKM 2017.667.LSR).

### **Landsrettens begrundelse og resultat**

Sagen angår et spørgsmål om, hvorvidt en tilførsel af aktiver, der sker fra et interessentskab, er omfattet af bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, herunder spørgsmålet om forståelsen af udtrykket "selskabers m.v." i denne bestemmelse.

Ifølge forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens nugældende § 6 a er definitionen af begrebet "tilførsel af aktiver" identisk med definitionen af det samme begreb i den dagældende aktieafgiftslovs § 4, stk. 6 (jf. lovbekendtgørelse nr. 644 af 27. august 1998). Aktieafgiftslovens § 4, stk. 6, relaterede sig til bestemmelsen i lovens § 4, stk. 1, nr. 7, hvorefter overdragelse af aktier m.v. i form af tilførsel af aktiver var afgiftsfri.

Aktieafgiftsloven § 4, stk. 6, indeholdt således en definition af de transaktioner mellem et "selskab m.v." og et andet "selskab m.v.", der kunne anses for at være en tilførsel af aktiver.

Tilsvarende gør sig gældende for så vidt angår begrebet "fission"/"spaltning" i tinglysningsafgiftslovens 6 a og den dagældende aktieafgiftslovs § 4, stk. 4, der relaterede sig til bestemmelsen om afgiftsfrihed i denne lovs § 4, stk. 1, nr. 5. Denne definition vedrørte således også transaktioner mellem et "selskab m.v." og et eller flere andre "selskaber m.v".

Begrebet "selskab m.v." fandtes endvidere i den dagældende aktieafgiftslovs § 4, stk. 1, nr. 4, hvorefter overdragelse og ombytning af aktier m.v. i form af fusion og omdannelse af "selskaber m.v., jf. stempelovens § 53, stk. 5," var afgiftsfri.

Ifølge forarbejderne til aktieafgiftslovens § 4, stk. 1, nr. 4, jf. lovforslag nr. L 147 af 14. januar 1987, udgjordes de selskaber m.v., der var omfattet af bestemmelsen i den dagældende stempelovens § 53, stk. 5, af "aktieselskaber, herunder kommanditaktieselskaber, og andre selskaber eller foreninger, hvor ingen af deltagerne eller medlemmerne hæfter for selskabets eller foreningens forpligtelser. Omfattet er tillige selskaber eller foreninger med vekslende medlemstal eller vekslende kapital, selv om medlemmerne hæfter personligt".

På denne baggrund finder landsretten, at bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a om "selskabers m.v. ... tilførsel af aktiver" må 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.



Denne forståelse ses i øvrigt i det væsentlige at være i overensstemmelse med det, der fremgik af skattemyndighedernes juridiske vejledning i første halvår af 2013 og andet halvår af 2019.

I nærværende sag foregik den omhandlede transaktion mellem et interessentskab og et partnerselskab, tidligere kaldet kommanditaktieselskab. Da et interessentskab ikke tilhører de typer af juridiske personer, der er omfattet af bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens 6 a, skal tinglysningsafgiften ikke beregnes i medfør af denne undtagelsesbestemmelse om adkomstændringer, men efter hovedreglen i lovens § 4 om ejerskifte, hvilket ubestridt medfører en afgift på yderligere 10.869.500 kr.

Der ses ikke i de ovennævnte forarbejder eller i retspraksis eller administrativ praksis grundlag for at antage, at undtagelsesbestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a kan udstrækkes til at gælde interessentskaber, hvis interessenter er en kommune og et ministerium.

Landsretten finder herefter, at Landsskatteretten med rette stadfæstede SKATs afgørelse om, at der skulle betales tinglysningsafgift med yderligere 10.869.500 kr.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets frifindelse påstand til følge.

X I/S skal i sagsomkostninger betale 350.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet dækker udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ved fastsættelsen af beløbet er der ud over sagens værdi taget hensyn til sagens forløb og varighed samt til, at sagen er principiel.

#### **THI KENDES FOR RET:**

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal X I/S inden 14 dage betale 350.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

Publiceret til portalen d. 14-02-2020 kl. 10:00

Modtagere: Sagsøger Udviklingselskabet By & Havn I/S, Sagsøgte  
Skatteministeriet Departementet