

## Tinglysningsafgift – fritagelse for I/S, K/S og P/S – genoptagelse

Skattestyrelsen har efter en dom fra Højesteret ændret fortolkningen af reglerne om tinglysningsafgift ved ejerskifte af fast ejendom, så overdragelser til/fra skattemæssigt transparente enheder som I/S'er, K/S'er og P/S'er i forbindelse med omstruktureringer og omdannelser nu også er fritaget for den variable tinglysningsafgift.

Lempelsen sker med tilbagevirkende kraft til maj 2013. Der kan derfor ske genoptagelse og tilbagebetaling af tinglysningsafgift i situationer, hvor der siden den 1. maj 2013 er afregnet variabel tinglysningsafgift i situationer, hvor der efter den nye fortolkning skulle ske fritagelse.

Skattestyrelsen har dog samtidig skærpet fortolkningen vedrørende omdannelser af offentlige institutioner, som ikke længere er fritaget for variabel tinglysningsafgift.

De relevante regler, den ændrede fortolkning og mulighederne for genoptagelse er beskrevet nedenfor.

### Tinglysningsafgift

Tinglysning af ejerskifte af fast ejendom udløser tinglysningsafgift, dels med en fast afgift, der for tiden er på 1.750 kr., dels med en variabel afgift på 0,6% af afgiftsgrundlaget (som udgangspunkt handelsprisen).

### Fritagelse ved omstrukturering og omdannelse

Der skal dog efter Tinglysningsafgiftslovens § 6 a ikke betales variabel afgift, når det tinglyste ejerskifte er en følge af en fusion, en fission (spaltning), en omdannelse eller en tilførsel af aktiver for **selskaber m.v.**

Fritagelsen har tidligere været fortolket således, at "selskaber m.v." kun omfattede A/S'er og ApS'er samt andre juridiske enheder, som var skattemæssigt selvstændige enheder som f.eks. fonde og foreninger. Der var derfor kun fritagelse for afgift, når overdragelsen skete mellem sådanne enheder i forbindelse med en omstrukturering eller omdannelse, men ikke ved overdragelser, der involverede skattemæssigt transparente enheder som I/S'er, K/S'er og P/S'er. Dog var overdragelser fra et A/S eller et ApS til et P/S også omfattet.

Fritagelsen kunne derfor efter tidligere praksis ikke anvendes, hvis overdragelsen i forbindelse med en omstrukturering eller omdannelse skete fra et I/S, et K/S eller et P/S, eller til et I/S eller K/S.

### Højesteretsdom – udvidet fortolkning

Højesteret fastslog imidlertid ved en dom i 2021 (SKM2021.110.HR), at der ikke var hjemmel til denne indskrænkende fortolkning af begrebet "selskaber m.v."

Højesteret fastslog med dommen, at dette begreb omfatter alle juridiske enheder, der har selvstændig retsevne, altså også skattemæssigt transparente enheder som I/S'er, K/S'er og P/S'er.

Skattestyrelsen har den 5. januar 2023 udsendt et såkaldt styresignal (SKM2023.2.SKTST), som dels beskriver den ændrede fortolkning, dels beskriver mulighederne for genoptagelse og tilbagebetaling af tidligere betalt variabel afgift.

## Gældende fortolkning – udvidet

Fritagelsen for variabel tinglysningsafgift efter Tinglysningsafgiftslovens § 6 a omfatter tinglysning af ejerskifte af fast ejendom, der opfylder betingelserne for at være en fusion, fission (spaltning), omdannelse eller tilførsel af aktiver, jf. definitionerne nedenfor, mellem alle typer af juridiske enheder, nu også selv om de er skattemæssigt transparente (dvs. til/fra I/S'er, K/S'er og P/S'er).

- Fusion
  - Når en juridisk enhed bliver lagt sammen med en anden juridisk enhed, eller når en juridisk enhed overdrager hele sin formue til en anden juridisk enhed med den virkning, at den ophørende juridiske enheds rettigheder og forpligtelser overgår til den fortsættende enhed, og mindst én af de fusionerede enheder ophører med at eksistere.
- Fission (spaltning)
  - Når en juridisk enhed overfører en del af eller alle sine aktiver og passiver til en eller flere andre juridiske enheder ved at tildele sine deltagere (ejere) ejerandele i de modtagende enheder i samme ejerforhold som hidtil, og eventuelt en kontant udligningssum. Ved grenspaltning uden ophør af den indskydende enhed skal de aktiver og passiver, der overføres, udgøre en gren af en virksomhed efter de principper, der gælder ved skattefri grenspaltning.
- Omdannelse
  - Når der sker omdannelse af en juridisk enhed til en anden juridisk enhed, forudsat (i) ejerforholdet videreføres uændret, (ii) de hidtidige ejere af den juridiske enhed, som omdannes, alene modtager ejerandele i den nye juridiske enhed, og (iii) at virksomheden i enheden videreføres uændret ved overførsel af alle aktiver og passiver.
  - Når der sker skattefri omdannelse af en personligt ejet virksomhed til et A/S eller ApS efter reglerne i Virksomhedsomdannelsesloven (skattefri virksomhedsomdannelse). Dette påvirkes ikke af den ændrede fortolkning.
- Tilførsel af aktiver
  - Når en juridisk enhed uden at blive opløst tilføjer alle sine aktiver og passiver, eller en gren af en virksomhed (efter de principper, der gælder ved skattefri tilførsel af aktiver) til en anden juridisk enhed, alene mod vederlag i form af ejerandele i den modtagende enhed.

## Virkning og genoptagelse

Den udvidede fortolkning, som er beskrevet ovenfor, har virkning for alle fremtidige tinglysninger.

Har der tidligere været betalt variabel tinglysningsafgift ved transaktioner, som efter denne udvidede fortolkning skulle have været fritaget, kan der efter anmodning ske genoptagelse og tilbagebetaling af afgiften.

Da Højesteretsdommen, der er gengivet ovenfor, vedrørte en transaktion foretaget i maj 2013, kan der efter styresignalet ske genoptagelse af afgiftsberegningen vedrørende tinglysning af overdragelser, der er anmeldt den 1. maj 2013 eller senere. For virksomheder, der er registreret for periodeafregning af tinglysningsafgift, kan der ske genoptagelse fra og med afgiftsperioden maj 2013.

Der kan anmodes om ordinær genoptagelse inden for 3 år fra anmeldelsesfristens udløb. For transaktioner, der er anmeldt for mere end 3 år siden, skal anmodning om genoptagelse indgives senest 6 måneder efter udsendelsen af styresignalet, dvs. senest den 5. juli 2023.

Anmodning om genoptagelse og tilbagebetaling kan indsendes digitalt via Tinglysningsrettens hjemmeside [www.tinglysning.dk](http://www.tinglysning.dk).

Alternativt kan anmodning om genoptagelse og tilbagebetaling indsendes skriftligt til Skattestyrelsen.

## Skærpet fortolkning – offentlige institutioner

Efter den tidligere fortolkning har fritagelsen også omfattet visse omdannelser af offentlige institutioner, dvs. statslige, regionale og kommunale institutioner.

Skattestyrelsen anfører i styresignalet, at man ikke længere mener, at begrebet "selskaber m.v." omfatter offentlige institutioner. Fritagelsen for variabel tinglysningsafgift omfatter derfor ikke længere omdannelse af offentlige institutioner.

Denne praksisskærpe har virkning fra 6 måneder fra offentliggørelsen af styresignalet, dvs. fra den 5. juli 2023.

## Afslutning

Hvis der er spørgsmål til ovenstående, eller der er behov for assistance til anmodning om genoptagelse, er du velkommen til at kontakte din revisor eller Beierholms skatteafdeling.

### Karsten Gianelli

Senior Manager, Skat,  
Beierholm

E-mail: [kgi@beierholm.dk](mailto:kgi@beierholm.dk)

Tel.: 39 16 63 19

