



HØJESTERETS DOM

afsagt tirsdag den 2. februar 2021

Sag BS-11607/2020-HJR
(1. afdeling)

X I/S
(advokat Jakob Krogsøe)

mod

Skatteministeriet
(advokat David Auken)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 2. afdeling den 14. februar 2020 (BS-37171/2018-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Poul Dahl Jensen, Lars Hjortnæs, Jens Kruse Mikkelsen og Lars Apostoli.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande.

Anbringender

X I/S har anført navnlig, at overdragelsen af Z, etape 1 og 2 med tilhørende lejekontrakter er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a som en tilførsel af aktiver mellem selskaber.

Interessentskabet er et "selskab" og dermed omfattet af ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, og interessentskabet har som et selvstændigt civil- og afgiftsretligt retssubjekt foretaget et apportindskud, der indholdsmæssigt stemmer med definitionen af den transaktion, der i tinglysningsafgiftslovens § 6 a er betegnet "tilførsel af aktiver". At interessentskabet ikke udgør et selvstændigt

skattesubjekt, men er skattemæssigt transparent, har ikke betydning i afgiftsmæssig sammenhæng.

Landsretten fandt, at tinglysningsafgiftslovens § 6 a må forstås således, at den (kun) omfatter tilførsel af aktiver mellem de typer af juridiske personer, der er nævnt i forarbejderne til aktieafgiftslovens § 4, stk. 1, nr. 4. Denne bestemmelse i den tidligere gældende aktieafgiftslov henviste som anført af landsretten til den dagældende stempelafgiftslovs § 53, stk. 5, men bestemmelsen angik kun fusioner, hvilket der ikke er tale om her. "Tilførsel af aktiver" var derimod omfattet af aktieafgiftslovens § 4, stk. 1, nr. 7, med en nærmere definition af denne transaktion i § 4, stk. 6, og § 4, stk. 1, nr. 7, henviste ikke til stempelafgiftslovens § 53, stk. 5. Forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a henviser også kun til den definition af "tilførsel af aktiver", som findes i aktieafgiftslovens § 4, hvilket således kun kan forstås som en henvisning til aktieafgiftslovens § 4, stk. 1, nr. 7, jf. § 4, stk. 6.

Lovgrundlaget giver således ikke støtte for, at der med ordene "selskabers mv." i tinglysningsafgiftslovens § 6 a alene menes de selskaber, der var nævnt i den dagældende stempelafgiftslovs § 53, således at stempelafgiftslovens § 53, stk. 5, jf. stk. 1, dermed skulle føre til, at interessentskaber ikke kan være omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a for så vidt angår transaktionen tilførsel af aktiver.

Lovgrundlaget giver heller ikke støtte for Skatteministeriets primære argument om, at tinglysningsafgiftslovens § 6 a ved tilførsel af aktiver alene gælder for selskaber, der er omfattet af fusionsskattelovens § 15 c. Dette ville indebære, at kun selskaber omfattet af fusionsskattedirektivet er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a i relation til transaktionen tilførsel af aktiver. En sådan begrænsning i anvendelsesområdet følger hverken af ordlyden, forarbejderne eller bestemmelsens formål.

Formålet med reglen i aktieafgiftsloven var afgiftsmæssigt at bidrage til at lette de strukturrationaliseringer, der kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskatteloven. Formålet med tinglysningsafgiftslovens § 6 a er derimod at fritage de omfattede transaktioner for den variable afgift, fordi de pågældende transaktioner i relation til tinglysningsafgift ikke udgør et ejerskifte, jf. hovedreglen i tinglysningsafgiftslovens § 4. Det er således uden betydning for den afgiftsmæssige behandling, om transaktionen ville kunne gennemføres skattefrit eller ej, og selskabsdeltagernes personlige hæftelse har heller ikke afgiftsmæssig betydning.

Af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a fremgår, at det kun er definitionen af selve transaktionen "tilførsel af aktiver" i aktieafgiftslovens § 4, stk. 6, der er brugt i tinglysningsafgiftsloven. Forarbejderne nævner som anført ikke

noget om, at den herved definerede transaktion skulle være forbeholdt selskaber, der vil kunne gennemføre den skattefrit efter fusionsskatteloven.

Hvis Skatteministeriet får medhold, vil det medføre en vilkårlig behandling af afgiftsmæssigt identiske transaktioner, hvor det bliver afgørende, om aktivet formelt er ejet på den ene eller den anden måde.

Skatteministeriets argumentation stemmer ikke med ministeriets juridiske vejledning, hvori det er anført, at ordene "selskab mv." i relation til transaktionen tilførsel af aktiver omfatter "flere selskabstyper end det tilsvarende begreb i fusionsskatteloven". Hvis Skatteministeriets argumentation følges, vil det indebære en ændring af hidtidig administrativ praksis, idet ingen skattransparente selskaber, heller ikke partnerselskaber, vil kunne være omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a.

Skatteministeriet har anført navnlig, at tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt., om tinglysning af adkomstændringer ved "selskabers mv. ... tilførsel af aktiver til sådanne selskaber" ikke finder anvendelse på den omhandlede overdragelse. Det skyldes, at overdragelsen ikke kunne gennemføres skattefrit som "tilførsel af aktiver" efter fusionsskattelovens § 15 c, idet X I/S som et interessentskab er en transparent enhed, der ikke er et selskabsskattepligtigt skattesubjekt.

Baggrunden herfor er, at det fremgår af forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at transaktionen "tilførsel af aktiver" er nærmere defineret i aktieafgiftslovens § 4, og 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 dagældende fusionsskattelovs § 15 c, stk. 1, 1. pkt., fremgår, at ved tilførsel af aktiver er der mulighed for skattefrihed for det indskydende selskab under visse betingelser, når både det indskydende og det modtagende selskab er omfattet af begrebet "selskab i en medlemsstat" i artikel 3 i direktiv 90/434/EØF og ikke ved beskatningen anses som en transparent enhed.

Det styrende sætningsled i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt., er ikke ordene "selskabers mv.", men derimod den efterfølgende oplistning af de enkelte former for omstruktureringer. Hvad der omfattes af ordene "selskabers mv.", må derfor afhænge af, hvilken form for omstrukturering der er tale om, og for så vidt angår omstruktureringer, der sker i form af "tilførsel af aktiver", omfatter ordene "selskabers mv." kun 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 viser, at formålet med reglen vedrørende "tilførsel af aktiver" alene er at fritage de tilførsler for den variable tinglysningsafgift, som kan gennemføres skattefrit.

Landsretten gav ministeriet medhold med en anden begrundelse. Hvis Højesteret måtte finde, at lovgivningsmagten har tilsigtet, at omstruktureringsformen "tilførsel af aktiver" i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt., ikke kun omfatter enheder, som ville kunne foretage en skattefri tilførsel af aktiver i medfør af fusionsskatteloven, er det Skatteministeriets standpunkt, at ordene "selskabers mv." – i mangel af holdepunkter for, hvad "mv." ellers skulle tilsigte at omfatte – som fastslået af landsretten skal forstås i overensstemmelse med, hvad der var omfattet af de tilsvarende ord "selskaber mv." i den dagældende stempelafgiftslovs § 53, stk. 5.

X I/S har påberåbt sig, at partnerselskaber (kommanditaktieselskaber) efter skattemyndighedernes praksis kan foretage "tilførsel af aktiver", der er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, 1. pkt. Denne praksis er i strid med loven, og i øvrigt kan den ikke overføres på X I/S, der er et interessentskab.

Højesterets begrundelse og resultat

X I/S foretog den 1. maj 2013 apportindskud af Z, etape 1 og 2 (bygninger og lejekontrakter), i Y P/S mod vederlag udelukkende i aktier i Y P/S. Det er ubestridt, at de indskudte aktiver udgjorde en selvstændig gren af virksomheden.

Spørgsmålet er, om denne transaktion er omfattet af undtagelsesreglen i tinglysningsafgiftslovens § 6 a, hvorefter der ved visse adkomstændringer alene skal betales den faste tinglysningsafgift (på daværende tidspunkt 1.400 kr.) og ikke – som sædvanligt ved tinglysning af ejerskifte – tillige en afgift på 0,6 % af ejerskiftesummen, jf. herved lovens § 4, stk. 1.

Fire dommere – Thomas Rørdam, Poul Dahl Jensen, Jens Kruse Mikkelsen og Lars Apostoli – udtaler:

Efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a skal der for tinglysning af adkomstændringer ved selskabers mv. fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber som nævnt alene betales den faste tinglysningsafgift på den gang 1.400 kr.

Forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a (Folketingstidende 1998-99, Tillæg A, lovforslag nr. L 208, s. 4953) indeholder en gennemgang af, hvad der skal forstås ved de enkelte transaktionstyper, der nævnes i bestemmelsen. Det er anført, at transaktionerne ikke i henseende til tinglysningsafgiftsloven anses som ejerskifte, men der er ikke i øvrigt angivet nogen begrundelse for, at disse transaktioner er fritaget for afgiften på 0,6 %. Forarbejderne beskriver heller ikke, hvad der skal forstås ved "selskabers mv.", herunder om begrebet i afgiftsmæssig sammenhæng afhænger af – og varierer efter – de enkelte transaktionstyper og reguleringen heraf i skattelovgivningen. Endelig er det ikke i rela-

tion til nogen af de omtalte transaktionstyper angivet, at § 6 a kun finder anvendelse, hvis der er tale om en transaktion, som ville kunne gennemføres skattefrit (dvs. med skattemæssig succession) efter fusionsskatteloven.

Forarbejderne henviser for så vidt angår forståelsen af begrebet "tilførsel af aktiver" til definitionen i den dagældende aktieafgiftslovs § 4 og gengiver ordret definitionen heraf i denne lovs § 4, stk. 6. Ved tilførsel af aktiver forstås således 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 eller andepler 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.

Fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2, indeholder en definition på tilførsel af aktiver, som svarer til definitionen i aktieafgiftslovens § 4, stk. 6, og i forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a. Herudover indeholder fusionsskatteloven i § 15 c, stk. 1, som betingelse for beskatning efter loven (dvs. skattemæssig succession) et krav om, at både det indskydende og det modtagende selskab skal være omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i artikel 3 i direktiv 2009/133/EF (fusionsskattedirektivet), og at selskaberne ikke ved beskatning her i landet anses for en transparent enhed.

Det fremgår imidlertid ikke af ordlyden af aktieafgiftslovens § 4, at fritagelsen for aktieafgift ved tilførsel af aktiver alene gælder for transaktioner, som ville kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskattelovens § 15 c. En forudsætning herom kan efter vores opfattelse alene – og kun med usikkerhed – udledes af de almindelige bemærkninger til forslaget til lov nr. 975 af 17. december 1997 om ændring af bl.a. aktieafgiftsloven (Folketingstidende 1997-98, 1. samling, Tillæg A, lovforslag nr. L 35, s. 812).

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

Vi finder efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at både det indskydende selskab (X I/S) og det modtagende selskab (Y P/S) må anses for omfattet af begrebet "selskabers mv.", og at det derfor vil kræve en indskrænkende fortolkning af § 6 a at komme til det resultat, at den foreliggende transaktion ikke er omfattet af bestemmelsen.

Vi finder endvidere, at det ikke med tilstrækkelig klarhed fremgår af lovgrundlaget, herunder forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at det kan kræves, at transaktionen foretages af selskaber, som ville kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionsskattelovens § 15 c. En sådan forståelse har heller ikke støtte i administrativ praksis. Der er heller ikke grundlag for, at begrebet "selskabers mv." skal forstås i overensstemmelse med, hvad der var omfattet af de tilsvarende ord "selskaber mv." i den dagældende stempelafgiftslovs § 53, stk. 5, nr. 1, om fusion, jf. stk. 1.

X I/S opfylder herefter betingelserne for at være omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, og vi stemmer derfor for at tage X I/S' påstand til følge.

Dommer Lars Hjortnæs udtaler:

Det er anført i forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at transaktionen "tilførsel af aktiver" er nærmere defineret i aktieafgiftslovens § 4. Efter denne bestemmelse forstås ved tilførsel af aktiver en 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 selskab. Definitionen rummer efter ordlyden både et krav til, hvad der tilføres og mod hvilket vederlag, og et krav til, hvem der udfører transaktionen (et "selskab mv." til et andet "selskab mv."), jf. § 4, stk. 6.

En transaktion, hvorved en gren af en virksomhed, der fortsætter, overdrages mod vederlag til en anden juridisk enhed ("selskab mv."), har alle kendetegn for et almindeligt salg/ejerskifte, som der skal betales procentafgift for efter tinglysningsafgiftslovens hovedregel i § 4. Det er derfor nærliggende, at der må peges på en grund til, at en sådan transaktion ikke skal anses for omfattet af hovedreglen. I forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 6 a er blot anført den refleksvirkning, at de omfattede transaktioner ikke anses som ejerskifte i loven.

En sådan begrundelse findes imidlertid i forarbejderne til aktieafgiftsloven, som der som nævnt er henvist til i tinglysningsafgiftslovens forarbejder. Det fremgår nemlig af det pågældende lovforslags bemærkninger (Folketingstidende 1997-98, Tillæg A, lovforslag nr. L 35, s. 812 og 815), at fritagelse for betaling af aktieafgift ved overdragelse af aktier i forbindelse med bl.a. transaktionen "tilførsel af aktiver" blev indført med det formål at lette strukturrationaliseringer i erhvervslivet, og at man derfor ville afgiftsfritage de strukturrationaliseringer, som kunne gennemføres skattefrit efter reglerne herom. I overensstemmelse hermed var det anført, at definitionen af "tilførsel af aktiver" svarede til definitionen af transaktionen "tilførsel af aktiver" i fusionsskatteloven. Efter denne lovs § 15 c er det bl.a. en forudsætning for, at særlige beskatningsregler ved bl.a. "tilførsel af aktiver" kan finde anvendelse, at hverken det indskydende selskab

eller det modtagende selskab anses for en transparent enhed ved beskatningen her i landet.

Uanset den usædvanlige lovgivningsmodel, hvor der i tinglysningsafgiftslovens forarbejder til undtagelsesreglen i § 6 a som afgrænsning af hver enkelt omfattet transaktion blot er henvist til andre lovregler, finder jeg på den anførte baggrund, at det fremgår med fornøden klarhed, at ordene "selskabers mv." i tinglysningsafgiftslovens § 6 a ikke omfatter interessentskaber, når det drejer sig om omstruktureringsformen "tilførsel af aktiver". Interessentskaber er skattemæssigt transparente, idet de på grund af interessenternes personlige hæftelse for selskabets forpligtelser ikke er selskabsskattepligtige, og dermed har interessentskaber ikke mulighed for at foretage skattefri tilførsel af aktiver.

Skattemyndighederne har da også hele tiden anset interessentskaber for ikke at være omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 6 a for så vidt angår tilførsel af aktiver, og det kan efter min opfattelse ikke føre til et andet resultat, at skattemyndighederne i deres praksis har anset partnerselskaber (kommanditaktieselskaber) for at kunne være omfattet af reglen.

Med denne begrundelse stemmer jeg for at stadfæste landsrettens dom.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, således at X I/S' påstand tages til følge.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet skal anerkende, at tinglysningsafgiften for tinglysning af skøde ved overdragelse af ejendommen matr.nr. ..., ..., København, den 1. maj 2013 fra X I/S til Y P/S nedsættes med 10.869.500 kr.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet betale 600.000 kr. til X I/S.

Det idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.