

PRAKSISOVERSIGT · AFGIFTSRET

Praksisoversigt over EU-forbuddet mod kapitaltilførselsafgift

Direktiv 2008/7/EF, stand-still-forbuddet og den danske afgiftsgrænseflade

Version 2 Opdateret 16. jul. 2026 21 afgørelser · 2009-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Kapitaltilførselsafgiften er ikke længere en dansk afgift, men et EU-retligt forbud. Danmark indførte afgiften i 1973 som en direkte følge af direktiv 69/335/EØF og afskaffede den igen ved lov nr. 422 af 25. juni 1993 med virkning for afgiftspligt, der ikke var indtrådt inden den 19. maj 1993. Efter Rådets direktiv 2008/7/EF – omarbejdningen af 69/335/EØF – må Danmark som medlemsstat, der ikke opkrævede afgiften pr. 1. januar 2006, aldrig genindføre den, og artikel 5 sætter i dag et loft over, hvilke afgifter og gebyrer der overhovedet må opkræves ved rejsning af selskabskapital. Praksis viser samtidig, at direktivets artikel 6 udtrykkeligt tillader tinglysningsafgifter og omkostningsbestemte vederlagsgebyrer, hvorfor de danske tvister om selskabsomstrukturering afgøres på nationalt grundlag efter tinglysningsafgiftslovens § 6 a – ikke på direktivet.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Danmark afskaffede kapitaltilførselsafgiften ved lov nr. 422 af 25. juni 1993 med virkning for afgiftspligt, der ikke var indtrådt inden den 19. maj 1993 – afgiften har derfor ikke eksisteret i dansk ret i over 30 år.
- 02** Da Danmark ikke opkrævede kapitaltilførselsafgift pr. 1. januar 2006, kan overgangsadgangen i direktivets artikel 7, stk. 1, ikke aktiveres, og forbuddet i artikel 5, stk. 1, litra a, gælder ubetinget for Danmark.
- 03** Genindførelsesforbuddet i artikel 7, stk. 2, er en énvejsventil: ophører en medlemsstat med at opkræve afgiften efter 1. januar 2006, må den ikke genindføres – heller ikke ved en lavere sats, jf. artikel 8, stk. 2.
- 04** Artikel 5, stk. 1, forbyder afgifter »af nogen art« af kapitaltilførsler, af lån og ydelser i forbindelse hermed, af registrering og formaliteter inden virksomhedens påbegyndelse, af vedtægtsændringer og af omstrukturingsdispositioner efter artikel 4.
- 05** Artikel 5, stk. 2, rækker videre end selve kapitaltilførslen og rammer også afgifter på udfærdigelse, udstedelse, børsnotering og handel med aktier og obligationer – det klassiske stempelafgiftsområde.
- 06** EU-Domstolen har i C-335/22 og C-416/22 fastslået, at forbuddet i artikel 5 også omfatter stempelafgift på provisioner og formidlingsydelser i forbindelse med kapitaltilførsel og obligationsudstedelse – mellemleddets vederlag kan ikke beskattes uden om forbuddet.

- 07** Artikel 6 indeholder en udtømmende positivliste over, hvad der alligevel må opkræves, herunder ejerskifteafgifter og tinglysningsafgifter ved overførsel af fast ejendom til et kapitalselskab (litra b), afgifter af pant (litra d) og »afgifter i form af honorarer eller anden form for vederlag« (litra e).
- 08** Sondringen mellem forbudt afgift og tilladt gebyr hviler på artikel 6, stk. 1, litra e, sammenholdt med artikel 6, stk. 2: et gebyr må hverken variere efter selskabets hjemsted eller overstige, hvad der opkræves ved lignende dispositioner.
- 09** Den danske tinglysningsafgift ligger i vidt omfang uden for forbuddet, fordi artikel 6, stk. 1, litra b og d, udtrykkeligt hjemler den – derfor afgøres de danske § 6 a-sager på ordlyd og forarbejder, ikke på direktivkonform fortolkning.
- 10** Tinglysningsafgiftslovens § 6 a friholder adkomstændringer ved fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver fra den variable afgift på 0,6 pct., så der alene betales fast afgift på 1.850 kr.
- 11** Højesteret fastslog i BS-11607/2020-HJR (SKM2021.110.HR), at »selskaber m.v.« i § 6 a ikke må fortolkes indskrænkende – også interessentskaber og partnerselskaber er omfattet, uanset skattemæssig transparens.
- 12** Tinglysningsafgiften er transaktionsbaseret: afgiftspligten knytter sig til den adkomstændring, der faktisk tinglyses, ikke til de bagvedliggende civilretlige dispositioner, jf. Landsskatterettens afgørelse i 10-00279.
- 13** Et mellemliggende, utinglyst erhververselskab afskærer anvendelsen af omstruktureringsundtagelsen, fordi den tinglyste relation da ikke er en overdragelse mellem selskaber.
- 14** For tilførsel af aktiver efter § 6 a må vederlaget alene bestå i kapitalandele – kontantvederlag udelukker afgiftsnedsettelsen, hvilket er strengere end direktivets artikel 4, stk. 1, litra a, der kun kræver vederlag »i det mindste delvis« i værdipapirer.
- 15** Højesteret afviste i BS-31208/2025-HJR fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift efter boafgiftslovens § 29, stk. 2, når adkomsten tinglyses til et selskab ejet af gavemodtageren og ikke til gavemodtageren selv – selskabets erhvervelse er en selvstændig disposition.

Fra dansk afgiftslov til EU-retligt forbud – områdets retlige forskydning

§ 1

Kapitaltilførselsafgiften er et af de få områder, hvor en dansk afgift blev *indført* på EU-retligt påbud og siden *afskaffet* nationalt, hvorefter EU-retten skiftede rolle fra at kræve afgiften til at forbyde den.

Skattelovrådet beskriver forløbet præcist i [betænkning nr. 1221/1991 om driftsomkostninger](#), s. 134:

Ved Danmarks indtræden i EF forpligtede Danmark sig til at indføre regler om kapitaltilførselsafgift i overensstemmelse med direktiv af 17. juni 1969. Direktivets formål var at sikre kapitalens fri bevægelighed mellem medlemslandene.

Rådet uddyber på [s. 135](#), at den tilsigtede harmonisering strandede på provenuhensyn – og at direktivet i Danmark udløste to samtidige indgreb:

Den optimale »harmonisering« ville således bestå i en fuldstændig ophævelse af alle afgiftsregler på dette område. Formentlig af provenumæssige grunde bestemte man i stedet at lade medlemslandene indføre ganske identiske regler om opkrævning af afgift. For Danmarks vedkommende medførte direktivet indførelsen af L 1973-284 (kapitaltilførselsafgiftsloven) og samtidig ophævelse af stempelovens § 54 om stempelafgift ved udstedelse af aktier.

Afgiften blev udmøntet i en række bekendtgørelser og cirkulærer – bl.a. [BEK nr. 334 af 14/06/1973](#), [CIR nr. 85 af 19/05/1982 om fritagelse for afgift efter § 9, stk. 2](#) og senest [BEK nr. 121 af 16/03/1993](#) – og konsolideret i [LBK nr. 744 af 27/08/1992](#).

Afskaffelsen i 1993. Ved [LOV nr. 422 af 25/06/1993](#) blev afgiften afskaffet. Lovens § 2 er kortfattet:

Lov om kapitaltilførselsafgift, jf. lovbekendtgørelse nr. 744 af 27. august 1992, ophæves.

Efter § 4, stk. 1, har ophævelsen virkning for selskaber, hvor afgiftspligt **ikke var indtrådt inden den 19. maj 1993**; for allerede indtrådt afgiftspligt fandt opkrævnings- og straffereglerne i lovens kapitel 4-6 fortsat anvendelse, jf. § 4, stk. 2.

Af de specielle bemærkninger til § 2 i [lovforslag L 290 \(1992-93\)](#) fremgår afgiftens indhold og satsen:

Efter de gældende bestemmelser svares kapitaltilførselsafgift med 1 pct. af værdien af indskud af enhver art, der indskydes i de afgiftspligtige selskaber m.v. Det foreslås at ophæve lov om kapitaltilførselsafgift med virkning fra og med den 19. maj 1993.

De almindelige bemærkninger angiver formålet:

Ophævelse af kapitaltilførselsafgiften betyder, at stiftelsesomkostningerne for selskaber mindskes. Endvidere har ophævelsen den virkning, at udvidelse af egenkapitalen i eksisterende selskaber bliver billigere.

Provenutabet blev anslået til ca. 450 mio. kr. årligt fra 1994. Bemærkningerne oplyser desuden, at afgiftspligten for registreringspligtige selskaber indtrådte **ved registreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen** – netop det tilknytningspunkt, som direktivets artikel 5, stk. 1, litra c, i dag afskærer som afgiftsgrundlag.

At afskaffelsen var varig og nordisk forankret, bekræftes af [betænkning nr. 1376/1999 om den finansielle sektor efter år 2000, s. 390](#):

Ingen af de nordiske lande har kapitaltilførselsafgift, som det er tilfældet i en række andre europæiske lande. Kapitaltilførselsafgift pålægges i forbindelse med stiftelse af et selskab eller ved en senere udvidelse af selskabskapitalen.

Den historiske forbindelse til stempelafgiftssystemet – som direktivet afløste – er kortlagt i [betænkning nr. 265/1960 om revision af stempel- og tinglysningsafgiftslovgivningen](#).

LOV

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1](#)

Forbuddets kerne – artikel 5's fem forbudsområder og § 2 værdipapirsporet

Det operative retsgrundlag er i dag [Rådets direktiv 2008/7/EF af 12. februar 2008 om kapitaltilførselsafgifter](#) (CELEX 32008L0007), der omarbejder direktiv 69/335/EØF. Direktivet regulerer efter [artikel 1](#) tre dispositionstyper: kapitaltilførsler til kapitalsekskaber, omstruktureringsdispositioner og udstedelse af visse værdipapirer og obligationer.

Hvad er en kapitaltilførsel? [Artikel 3](#) opregner ti dispositioner – bl.a. stiftelse (litra a), omdannelse til kapitalsekskab (litra b), kapitalforhøjelse ved tilførsel af aktiver (litra c), forhøjelse ved omdannelse af overskud eller reserver (litra g) og deltagerlån, der har samme funktion som en kapitalforhøjelse (litra j). Begrebet er altså bredt og økonomisk, ikke formelt.

Selve forbuddet. [Artikel 5, stk. 1](#) er formuleret som en ubetinget pligt:

Medlemsstaterne må ikke af kapitalsekskaber opkræve afgifter af nogen art af følgende dispositioner:

- a) kapitaltilførsler*
- b) lån eller ydelser i forbindelse med kapitaltilførsler*
- c) registrering eller andre formaliteter inden påbegyndelse af virksomhed, som et kapitalsekskab kan underkastes på grund af sin retlige form*
- d) ændring i et kapitalsekskabs stiftelsesoverenskomst eller vedtægter og især ikke følgende:*
- e) de i artikel 4 omhandlede omstruktureringsdispositioner.*

Udtrykket »afgifter af nogen art« er afgørende: forbuddet er indholds- og ikke betegnelsesbestemt. Det er uden betydning, om den nationale byrde kaldes afgift, stempel, gebyr eller vederlag – det afgørende er, om den reelt rammer en af de opregnede dispositioner.

Værdipapirsporet. [Artikel 5, stk. 2](#) rækker ud over selve kapitaltilførslen:

Medlemsstaterne må ikke opkræve afgifter af nogen art af:

- a) udfærdigelse, udstedelse, optagelse til børsnotering, tilførsel til markedet af eller handel med aktier, andelsbeviser eller andre værdipapirer af lignende art samt certifikater for sådanne værdipapirer, uanset hvem emittenten måtte være*
- b) lån, herunder statsobligationer, der, uanset hvem emittenten måtte være, optages ved udstedelse af obligationer eller andre omsættelige værdipapirer eller hermed forbundne formaliteter [...]*

Det er her, den klassiske grænseflade til **stempelafgift af værdipapirer** ligger – og netop det spor, EU-Domstolens nyere praksis er koncentreret om.

Omstruktureringsdispositionerne. [Artikel 4](#) definerer, hvad der *ikke* anses for en kapitaltilførsel – og som efter artikel 5, stk. 1, litra e, samtidig er afgiftsfrit: tilførsel af alle aktiver og passiver eller af en virksomhedsgren mod vederlag, der **i det mindste delvis** udgøres af værdipapirer i det erhvervende sekskab (litra a), samt erhvervelse af stemmeflertal mod vederlag delvis i værdipapirer (litra b). Denne »i det mindste delvis«-tærskel er værd at holde fast i – den danske omstruktureringsundtagelse er strengere, jf. afsnittet om tinglysningsafgiftslovens § 6 a nedenfor.

LOV

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 3](#)[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 4, stk. 1](#)[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1, 2](#)

§ 3 Stand-still: Danmark kan aldrig genindføre kapitaltilførselsafgiften

Direktivet indeholder en overgangsordning for de medlemsstater, der fortsat opkrævede afgiften, da omarbejdningen blev forberedt. [Artikel 7, stk. 1](#) bestemmer:

Uanset artikel 5, stk. 1, litra a), må en medlemsstat, som pr. 1. januar 2006 opkrævede afgift af kapitaltilførsler til kapitalsekskaber, i det følgende benævnt »kapitaltilførselsafgift«, fortsætte hermed forudsat at den opfylder artikel 8-14.

Dette er en **snæver, historisk betinget adgang**. Den kan kun aktiveres af en stat, der faktisk opkrævede afgiften på skæringsdagen. Danmark afskaffede afgiften i 1993 – over tolv år før skæringsdagen – og opfylder derfor ikke betingelsen. For Danmark gælder hovedreglen i artikel 5, stk. 1, litra a, ubetinget.

At adgangen er en **énvejsventil**, følger af [artikel 7, stk. 2](#):

Ophører en medlemsstat på et hvilket som helst tidspunkt efter den 1. januar 2006 med at opkræve kapitaltilførselsafgift, må den ikke genindføre den.

Samme mekanik gentages for delområder i [artikel 7, stk. 3](#) (tilførsler efter artikel 3, litra g-j), [stk. 4](#) (filialers anlægs- og driftskapital) og [stk. 5](#) (fritagelser efter artikel 13). Også satsen er omfattet af spærrevirkningen: efter [artikel 8, stk. 2](#) må en stat, der nedsætter satsen, ikke genindføre en højere, og efter [artikel 8, stk. 3](#) må satsen »under ingen omstændigheder« overstige 1 pct. – netop den sats, Danmark opkrævede indtil 1993.

EU-Domstolen har anvendt denne logik i [C-373/18](#), der efter sin overskrift angår [forbuddet mod at genindføre kapitalafgift ved selskabsstiftelse efter en periode med fritagelse](#). Afgørelsen illustrerer det centrale: en midlertidig fritagelse er ikke et depot, staten kan hente afgiften tilbage fra. Har afgiften først sluppet sit tag i en dispositionstype, er tabet af afgiftskompetence definitivt.

Metodisk parallel. Stand-still-klausuler kendes også uden for dette direktiv, og Højesteret har vist, hvordan de håndteres. I [BS-8270/2022-HJR](#) forelagde Højesteret spørgsmål for EU-Domstolen om rækkevidden af stand-still-klausulen i associeringsaftalen med Tyrkiet. Sagen angår et **andet regelsæt** og har intet med kapitaltilførsel at gøre, men den er metodisk instruktiv: Højesteret forelagde, fordi det var uafklaret, om den nationale regel overhovedet faldt ind under klausulens **anvendelsesområde** – og først derefter, om en skærpelse kunne retfærdiggøres. Samme totrinsprøve gælder her: falder byrden inden for artikel 5's anvendelsesområde, og er den i så fald reddet af en undtagelse i artikel 6? Se videre under [præjudicielle forelæggelser for EU-Domstolen](#).

LOV

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 7, stk. 1-5

Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 8, stk. 2, 3

PRAKSIS

Højesteret · Forelæggelse for EU-Domstolen om standstill-klausulen i associeringsaftalen med Tyrkiet i relation til skærpede krav for tidsbegrænset opholdstilladelse 06.06.2023

EU-Domstolen · EU-domstolens forbud mod at genindføre kapitalafgift ved selskabsstiftelse efter en periode med fritagelse 31.01.2019

§ 4 Artikel 6 – positivlisten over tilladte afgifter og grænsen til vederlagsgebyret

Forbuddet i artikel 5 står ikke alene. [Artikel 6, stk. 1](#) opregner, hvad medlemsstaterne **uanset** artikel 5 må opkræve:

- a) afgifter på overdragelse af værdipapirer opkrævet efter fast eller variabel takst
- b) ejerskifteafgifter, herunder tinglysningsafgifter, ved overførsel af erhvervsvirksomheder eller fast ejendom beliggende inden for deres område til et kapitalsekskab
- c) ejerskifteafgifter af tilførsel af aktiver af enhver art til et kapitalsekskab, hvis der for tilførslen af sådanne aktiver ydes et vederlag i form af andre værdier end sekskabsandele
- d) afgifter af stiftelse, tinglysning eller aflysning af pant og andre rettigheder i fast ejendom
- e) afgifter i form af honorarer eller anden form for vederlag
- f) merværdiafgift.

Listen er **udtømmende**. Ligger en byrde inden for artikel 5's anvendelsesområde og kan den ikke henføres til et af litraerne i artikel 6, er den forbudt.

Vederlagsgebyret – litra e. Det er her, sondringen mellem en forbudt afgift og et lovligt gebyr har sit tekstlige hjemsted. Direktivet accepterer, at staten får dækket sine omkostninger ved en ydelse, men ikke at en fiskal byrde forklædes som gebyr. To indbyggede spærre skærper prøvelsen, jf. [artikel 6, stk. 2](#):

De i stk. 1, litra b)-e), nævnte skatter og afgifter må ikke variere efter, om sædet for den reelle ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for kapitalsekskabet er beliggende på området for den medlemsstat, der opkræver skatten eller afgiften. Disse skatter og afgifter må ikke være højere end dem, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner.

Heraf udledes to prøvelsespunkter for ethvert dansk gebyr i sekskabsregistreringssammenhæng:

- **Diskriminationstesten:** gebyret må ikke afhænge af, om sekskabet er hjemmehørende her eller i en anden medlemsstat.
- **Ækvivalenstesten:** gebyret må ikke overstige, hvad der opkræves ved lignende dispositioner.

Hertil kommer den strukturelle indikator, som følger af sammenhængen mellem litra e og artikel 5, stk. 1, litra c: et beløb, der **beregnes som en procentdel af den tegnede kapital**, kan efter sin natur ikke være et honorar eller vederlag for en registreringsydelse – omkostningen ved at registrere et sekskab varierer ikke med kapitalens størrelse. Et gebyr, der skalerer med kapitalen, har derfor karakter af en afgift af kapitaltilførslen og rammes af artikel 5, stk. 1, litra c. Omvendt er et beløb, der er fastsat med udgangspunkt i myndighedens faktiske omkostninger ved ydelsen, et vederlag i litra e's forstand og dermed lovligt.

Denne struktur forklarer også, hvorfor det danske afgiftssystem ser ud, som det gør: den **faste** tinglysningsafgift på 1.850 kr. efter [tinglysningsafgiftslovens § 7, stk. 1](#) og [§ 6 a](#) er beløbsfastsat og kapitaluafhængig, mens den **variable** afgift på 0,6 pct. efter [§ 4, stk. 1](#) alene rammer ejerskifte af fast ejendom – som artikel 6, stk. 1, litra b, udtrykkeligt hjemler.

LOV

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1](#)[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1, 2](#)[Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1](#)[Tinglysningsafgiftsloven § 6a](#)[Tinglysningsafgiftsloven § 7, stk. 1](#)

Stempelafgift på formidling og provisioner – EU-Domstolens nyere praksis om artikel 5

Tyngden i EU-Domstolens nyere praksis om direktiv 2008/7/EF ligger på **artikel 5's rækkevidde over for afledte ydelser** – altså om en medlemsstat kan beskatte mellemlæddets vederlag, når selve kapitaltilførslen eller obligationsudstedelsen er afgiftsfri.

Domstolen afgjorde to sager samme dag, den 19. juli 2023, begge ved kendelse – et signal om, at svaret fulgte tilstrækkeligt klart af eksisterende praksis:

Sag	Dato	Genstand	Påberåbt bestemmelse
C-335/22	19.07.2023	Stempelafgift på provisioner for formidling af nyudstedte obligationer og skattekommerbeviser	Direktiv 2008/7/EF art. 5
C-416/22	19.07.2023	Stempelafgift på formidlingsydelser ved kapitaltilførsel og obligationsudstedelse	Direktiv 2008/7/EF art. 5

Begge sager angår **stempelafgift på det vederlag, en finansiel formidler oppebærer** for at placere nyudstedte værdipapirer. Fællesnævneren er, at forbuddet ikke lader sig omgå ved at flytte afgiftens objekt fra selve udstedelsen til den ydelse, der gør udstedelsen mulig. Det harmonerer med direktivets ordlyd på to punkter:

- [Artikel 5, stk. 1, litra b](#) forbyder udtrykkeligt afgifter af »lån eller ydelser i forbindelse med kapitaltilførsler«.
- [Artikel 5, stk. 2, litra b](#) omfatter lån optaget ved udstedelse af obligationer »eller hermed forbundne formaliteter«.

Forbuddet rækker altså til de transaktionsnære ydelser, ikke blot til den centrale disposition. For danske forhold er pointen, at en afgift eller et gebyr på fx emissionsbistand, prospektbehandling eller optagelse til handel skal prøves mod artikel 5, stk. 2 – og at det ikke er nok, at Danmark ikke opkræver afgift af selve udstedelsen.

Den tilstødende disciplin. I dommen i C-420/23 af 20. juni 2024 behandlede Domstolen [en hindring for fritagelse for stempelafgift ved grænseoverskridende koncerninterne lån](#). Sagen er efter sin karakter afgjort i lyset af de **frie kapitalbevægelser** snarere end direktivets artikel 5, og den illustrerer en vigtig afgrænsning: falder en afgift uden for direktivets anvendelsesområde – fx fordi lånet ikke har karakter af kapitaltilførsel efter [artikel 3, litra i og j](#) – er slaget ikke tabt. Den nationale regel skal fortsat bestå prøven efter traktatens regler om fri bevægelighed, jf. [TEUF artikel 63](#), navnlig hvis fritagelsen kun gives ved rent interne transaktioner.

De to spor bør derfor prøves i rækkefølge: **først** direktivets artikel 5 (er byrden overhovedet tilladt?), **der næst** – hvis direktivet ikke rækker – de frie kapitalbevægelser (er byrden diskriminerende eller restriktiv?).

LOV

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 3](#)

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1, 2](#)

PRAKSIS

EU-Domstolen · Frie kapitalbevægelser: Hindring af fritagelse for stempelafgift ved grænseoverskridende koncerninterne lån

20.06.2024

EU-Domstolen · Forbud mod stempelafgift på provisioner for formidling af nyudstedte obligationer og skattekommerbeviser

19.07.2023

§ 6 Hvorfor den danske tinglysningsafgift overlever forbuddet

En nærliggende – men forkert – slutning er, at direktivet skulle fritage enhver afgift, der udløses i forbindelse med en selskabsstiftelse eller omstrukturering. Det gør det ikke. Direktivet friholder **selve kapitaltilførslen**, men overlader udtrykkeligt ejerskifte- og panteafgifterne til medlemsstaterne.

To litraer i [artikel 6, stk. 1](#) er afgørende for dansk ret:

- **Litra b** tillader »ejerskifteafgifter, **herunder tinglysningsafgifter**, ved overførsel af erhvervsvirksomheder eller fast ejendom beliggende inden for deres område **til et kapital selskab**«. Det er præcis den situation, [tinglysningsafgiftslovens § 4, stk. 1](#) rammer, når fast ejendom apportindskydes i et selskab.
- ****Litra d**** tillader »afgifter af stiftelse, tinglysning eller aflysning af **pant** og andre rettigheder i fast ejendom« – dvs. pantaafgiften efter [tinglysningsafgiftslovens § 1, nr. 2](#).

Hertil kommer **litra c**, der tillader ejerskifteafgifter af tilførsel af aktiver, »hvis der for tilførslen af sådanne aktiver ydes et vederlag i form af **andre værdier end selskabsandele**«. Denne bestemmelse er nøglen til at forstå den danske sondring: så snart vederlaget ikke er kapitalandele, er dispositionen ikke længere beskyttet mod ejerskifteafgift.

Den praktiske konsekvens. Fordi direktivet selv hjemler tinglysningsafgiften på disse punkter, er der ikke meget for et direktivargument at gribe fat i, når en dansk skatteyder bestrider tinglysningsafgift ved en omstrukturering. Det afspejles i praksis: de danske tvister om afgiftsfritagelse ved fusion, spaltning, omdannelse og tilførsel af aktiver afgøres konsekvent på **ordlyd, forarbejder og systematik i tinglysningsafgiftsloven** – ikke ved direktivkonform fortolkning. Se fx [10-00279](#), [21-0018697](#) og [14-3417587](#).

Det reelle EU-retlige tryk på tinglysningsafgiften ligger derfor et andet sted, nemlig i **artikel 6, stk. 2's** to spærre: afgiften må ikke variere efter selskabets hjemsted, og den må ikke være højere end ved lignende dispositioner. Så længe tinglysningsafgiften opkræves ensartet af danske og udenlandske selskaber og efter samme takst som ved andre ejerskifter, holder den.

Denne praksisoversigt dækker ikke den almindelige tinglysningsafgift på fast ejendom og pant uden for kapitaltilførselskonteksten.

LOV

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1, 2](#)

[Tinglysningsafgiftsloven § 1](#)

[Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende opfyldelse af betingelserne for afgiftsfritagelse i Tinglysningsafgiftsloven § 6 a 30.08.2023

Landsskatteretten · Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening 14.12.2017

Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion 28.05.2010

§ 7 Omstruktureringsundtagelsen i dansk ret – tinglysningsafgiftslovens § 6 a

Den danske pendant til direktivets artikel 5, stk. 1, litra e, jf. artikel 4, er [tinglysningsafgiftslovens § 6 a](#):

For tinglysning af adkomstændringer ved selskaber m.v.s fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver til sådanne selskaber udgør afgiften 1.850 kr. Der skal ved anmeldelsen afgives en erklæring om, at ændringen er omfattet af 1. pkt.

Bestemmelsen indebærer, at de nævnte transaktioner **ikke anses for ejerskifte** i afgiftsmæssig forstand, og at den variable afgift på 0,6 pct. efter [§ 4, stk. 1](#) dermed ikke udløses. Bestemmelsen blev indsat ved reformen om digital tinglysning i 2006 og har siden alene fået satsen indekseret – senest til 1.850 kr. med virkning fra 1. januar 2023.

»Selskaber m.v.« **fortolkes ikke indskrænkende**. Det centrale præjudikat er Højesterets dom af 2. februar 2021, [BS-11607/2020-HJR](#) (SKM2021.110.HR), om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab. Dommens bærende præmis er gengivet i Skatterådets afgørelse [SKM2021.465.SR](#):

[...] efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at både det indskydende selskab (X I/S) og det modtagende selskab (Y P/S) måtte anses for omfattet af begrebet »selskaber m.v.«, og at det derfor ville kræve en indskrænkende fortolkning af § 6 a at komme til det resultat, at den foreliggende transaktion ikke var omfattet af bestemmelsen.

Dommen underkendte hidtidig praksis og fastslog, at også skattemæssigt transparente enheder er omfattet, uanset at de ikke kunne gennemføre transaktionen skattefrit efter fusionsskatteloven. Linjen er siden konsolideret:

Afgørelse	Dato	Enhed/transaktion	Resultat
BS-11607/2020-HJR	02.02.2021	I/S → P/S, tilførsel af aktiver	Omfattet af § 6 a
SKM2021.465.SR	07.09.2021	a.m.b.a. → forening, omdannelse	Omfattet – fast afgift
SKM2023.30.SR	19.01.2023	Overførsel af aktiver mellem I/S'er	Behandlet efter § 6 a
SKM2024.128.SR	05.03.2024	Fusion og opløsning af K/S	Behandlet efter § 6 a
SKM2026.244.SR	26.05.2026	Personlig ejendomsvirksomhed → I/S	Omfattet – 1.850 kr.

Vederlagsbetingelsen – strengere end direktivet. Skattestyrelsen sammenfatter betingelserne i Den juridiske vejledning, [afsnit E.B.3.1.5.6 om tilførsel af aktiver](#). Tilførsel af aktiver er omfattet af § 6 a, når 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 m.v. i det modtagende selskabs kapital**. Hertil kommer:

For tilførsel af aktiver efter § 6 a er det en betingelse, at der ikke må ydes kontant vederlag, og at vederlaget alene skal bestå i aktier m.v. i det modtagende selskab.

Her opstår en reel – og analytisk vigtig – **divergens**: direktivets [artikel 4, stk. 1, litra a](#) kræver kun, at vederlaget »i det mindste delvis« udgøres af værdipapirer, mens § 6 a kræver, at vederlaget **udelukkende** er kapitalandele. Divergensen er imidlertid uden konsekvens for direktivets overholdelse, netop fordi [artikel 6, stk. 1, litra c](#) selvstændigt tillader ejerskifteafgift, når der ydes vederlag i andre værdier end selskabsandele. Danmark udnytter altså blot sin hjemmel fuldt ud.

Det transaktionsbaserede princip. Afgiften knytter sig til den adkomstændring, der faktisk **tinglyses** – ikke til de bagvedliggende dispositioner. I [10-00279](#) var ejendommene forud for tinglysningen utinglyst overdraget til et mellemliggende selskab som apportindskud, hvorefter adkomsten blev tinglyst direkte fra en fysisk person til det modtagende selskab. Landsskatteretten henviste til forarbejderne til tinglysningsafgiftsloven (L 208) om, at afgiften skulle være transaktionsbaseret og enkel at administrere og kontrollere, og fandt, at fritagelsen ikke fandt anvendelse: i den **tinglyste relation** forelå hverken fusion, fission, omdannelse eller tilførsel af aktiver mellem selskaber, og det mellemliggende selskab havde aldrig haft tinglyst adkomst.

Samme mønster går igen i [14-3417587](#) (omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening – ejerskifte mellem to selvstændige retssubjekter, variabel afgift), [18-0003492](#) (ejerskifte ved selskabsspaltning), [16-0484264](#) (konkursbo til almennyttigt boligselskab), [21-0018697](#) og [09-00459](#) (navneændring efter fusion af boligselskaber).

Selskabets selvstændighed som retssubjekt slår også igennem uden for omstruktureringstilfældene. I [23-0022963](#) udtalte Landsskatteretten:

Eftersom anpartsselskabet [virksomhed1] ApS er en juridisk person, og dermed et selvstændigt retssubjekt, finder Landsskatteretten, at tinglysningen ikke er omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 10, stk. 1, nr. 2. Det forhold, at klageren, efter det af repræsentanten oplyste, arvede sin afdøde ægtefælles anparter i [virksomhed1] ApS, kan ikke føre til et andet resultat.

LOV

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 4, stk. 1](#)

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1](#)

[Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1](#)

[Tinglysningsafgiftsloven § 6a](#)

[Tinglysningsafgiftsloven § 10, stk. 1](#)

PRAKSIS	Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	02.02.2021
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af fast ejendom fra et opløst anpartsselskab til enearving	21.01.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende opfyldelse af betingelserne for afgiftsfritagelse i Tinglysningsafgiftsloven § 6 a	30.08.2023
	Landsskatteretten · Opkrævning af variabel tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme fra konkursbo til nyt almennyttigt boligselskab	12.10.2020
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved ejerskifte i forbindelse med selskabsspaltning og erhvervsmæssig anvendelse	19.08.2020
	Landsskatteretten · Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening	14.12.2017
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion	28.05.2010
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om tinglysningsafgift ved navneændring efter fusion af boligselskaber	14.07.2009
	Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	26.05.2026
	Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab	05.03.2024
	Skatterådet · Tinglysningsafgift ved overførsel af aktiver mellem interessentskaber	19.01.2023
	Skatterådet · Afgiftsnedsættelse ved omdannelse fra a.m.b.a til forening	07.09.2021

Selskabet som selvstændigt afgiftssubjekt – BS-31208/2025-HJR

§ 8 om gaveafgift og tinglysningsafgift

Højesterets dom af 2. februar 2026 i [BS-31208/2025-HJR](#) angår ikke kapitaltilførselsforbuddet, men den er medtaget her, fordi den skarpt illustrerer den **grænsedragning mellem selskabet og dets ejer**, som hele direktivets systematik hviler på.

Sagen udsprang af et generationsskifte: forældrene overdrog en ideel andel af virksomheden til sønnen gennem et kommanditselskab, hvor sønnen blev kommanditist med 90 pct. af ejerandelene. K/S'et fik i januar 2020 tinglyst adkomst til syv faste ejendomme, og spørgsmålet var, om den variable del af tinglysningsafgiften kunne fratrækkes i gaveafgiften efter [boafgiftslovens § 29, stk. 2](#), der tillader fradrag for tinglysningsafgift betalt »af gaveandelen i forbindelse med ejendomsoverdragelse«.

Højesteret afviste fradraget efter en samlet vurdering af ordlyd, forarbejder og formål:

- Bestemmelsen forudsætter en **direkte ejendomsoverdragelse fra giver til modtager**, og tinglysningsafgiften skal være betalt ved tinglysning af **gavemodtagerens** adkomst.
- Der kan ikke gives fradrag for afgift betalt, når en **tredjemand – herunder et selskab ejet af modtageren –** får tinglyst adkomst.
- Der forelå ingen ulovlig dobbeltbeskatning: gaven til sønnen bestod i kommanditandele og udløste i sig selv ingen tinglysningsafgift. Afgiften blev udløst af **selskabets uafhængige erhvervelse** af ejendommene.
- Hverken lighedsgrundsætningen eller forventningsprincippet kunne føre til et andet resultat.

Højesteret stadfæstede dermed landsrettens dom i [BS-25987/2023-OLR](#), der havde nægtet fradraget med samme begrundelse. Underinstansen – Landsskatteretten – havde nået samme resultat i [20-0101719](#), og linjen er fulgt op i [24-0054457](#) om gaveoverdragelse til et interessentskab.

Relevansen for kapitaltilførselsforbuddet. Dommens bærende tanke – at selskabets erhvervelse er en **selvstændig disposition**, der ikke kan identificeres med ejerens – er den samme, der bærer direktivet. Direktivets forbud i [artikel 5](#) er rettet mod afgifter, som medlemsstaterne opkræver **af kapitalselskaber** af kapitaltilførsler til selskabet. Når afgiften derimod udløses af selskabets erhvervelse af fast ejendom, er man ovre i [artikel 6, stk. 1, litra b](#), hvor ejerskifte- og tinglysningsafgifter udtrykkeligt er tilladt – også når overførslen sker netop »til et kapitalselskab«.

De gaveafgiftsretlige aspekter af generationsskiftet behandles nærmere under [generationsskifte](#) og [gaveafgift og arvebeskatning](#).

LOV

[Boafgiftsloven § 29, stk. 2](#)

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1](#)

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1](#)

PRAKSIS	Højesteret · Afvisning af fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab	02.02.2026
	Landsretten · Fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift nægtet, da ejendom blev overdraget til kommanditselskab og ikke direkte til gavemodtager	23.06.2025
	Landsskatteretten · Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab	29.04.2025

§ 9 Prøvelsesrækkefølgen – sådan testes en dansk afgift eller et gebyr mod forbuddet

Praksis og direktivets systematik lader sig sammenfatte i en fast prøvelsesrækkefølge. Rækkefølgen er ikke ligegyldig: hvert trin forudsætter, at det foregående er besvaret bekræftende.

1. Er modtageren et kapitalselskab? [Artikel 2](#) definerer begrebet bredt – de i bilag I anførte selskabsformer, enheder med børsomsættelige andele, samt efter stk. 2 »alle andre selskaber, sammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål«. Medlemsstaterne kan dog efter [artikel 9](#) vælge ikke at behandle stk.

2-enhederne som kapitalselskaber.

2. Er dispositionen omfattet af artikel 3 eller artikel 5, stk. 2? Er der tale om en kapitaltilførsel (stiftelse, kapitalforhøjelse, omdannelse, deltagerlån med kapitalfunktion m.v.), en omstruktureringsdisposition efter [artikel 4](#), eller en udstedelses-/handelsdisposition efter [artikel 5, stk. 2](#)?

3. Rammer byrden dispositionen – uanset betegnelse? Artikel 5 forbyder »afgifter af nogen art«. Prøven er materiel. Et beløb, der beregnes som en **procentdel af den tegnede kapital**, er efter sin natur ikke et vederlag for en ydelse.

4. Er byrden reddet af artikel 6? [Artikel 6, stk. 1](#) er en udtømmende positivliste – værdipapiroverdragelsesaft (litra a), ejerskifte- og tinglysningsafgift ved overførsel af fast ejendom til selskabet (litra b), ejerskifteafgift ved vederlag i andet end selskabsandele (litra c), panteafgifter (litra d), honorarer og vederlag (litra e) og moms (litra f).

5. Består byrden artikel 6, stk. 2's dobbelttest? Den må hverken variere efter selskabets hjemsted eller overstige, hvad der opkræves ved lignende dispositioner.

6. Er stand-still overtrådt? For Danmark er dette trin kategorisk. Afgiften blev afskaffet ved [LOV nr. 422 af 25/06/1993](#), og Danmark opkrævede den derfor ikke pr. 1. januar 2006. Overgangsadgangen i [artikel 7, stk. 1](#) kan aldrig aktiveres, og en genindførelse – uanset sats eller betegnelse – vil være udelukket, jf. [C-373/18 om forbuddet mod at genindføre kapitalafgift efter en periode med fritagelse](#).

Konsekvensen af en forbudt opkrævning. Forbuddet i artikel 5 er formuleret som en ubetinget og præcis pligt – »må ikke [...] opkræve afgifter af nogen art« – uden forbehold for national gennemførelse. En dansk afgift eller et gebyr, der falder inden for forbuddet uden at kunne henføres til artikel 6, mangler derfor hjemmel, og det opkrævede beløb er som udgangspunkt betalt med urette. Selve tilbagesøgningen – genoptagelsesadgang, frister og forrentning – afvikles ad de almindelige nationale kanaler i skatteforvaltningsloven og afgiftslovgivningen; se nærmere under [genoptagelse i skatteretten](#). Bindende svar om afgiftsspørgsmål behandles under [bindende svar fra Skatterådet](#).

Samlet vurdering. Området er kendetegnet ved en markant asymmetri. Det EU-retlige forbud er absolut på sit kerneområde – Danmark kan ikke genindføre kapitaltilførselsafgiften, og kan ikke beskatte hverken selskabstiftelse, kapitalforhøjelse, registrering, vedtægtsændring eller aktie- og obligationsudstedelse, heller ikke gennem afgift på de formidlingsydelse, der muliggør udstedelsen, jf. [C-335/22](#) og [C-416/22](#). Men netop fordi artikel 6 udtrykkeligt friholder tinglysnings- og ejerskifteafgifter samt omkostningsbestemte

vederlag, har forbuddet i praksis begrænset gennemslag i de danske sager: tyngden af dansk praksis handler om [tinglysningsafgiftslovens § 6 a](#) og afgøres på nationale fortolkningsprincipper – med Højesterets dom i [BS-11607/2020-HJR](#) som det bærende præjudikat om, at »selskaber m.v.« ikke fortolkes indskrænkende.

LOV

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 2, stk. 1, 2](#)

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5, stk. 1, 2](#)

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6, stk. 1, 2](#)

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 7, stk. 1, 2](#)

[Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 9](#)

[Tinglysningsafgiftsloven § 6a](#)

PRAKSIS	Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	02.02.2021
	EU-Domstolen · Forbud mod stempelafgift på provisioner for formidling af nyudstedte obligationer og skattekommerbeviser	19.07.2023
	EU-Domstolen · Forbud mod stempelafgift på formidlingsydelse ved kapitaltilførsel og obligationsudstedelse	19.07.2023
	EU-Domstolen · EU-domstolens forbud mod at genindføre kapitalafgift ved selskabsstiftelse efter en periode med fritagelse	31.01.2019

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Boafgiftsloven § 29	stk. 2	Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 4	stk. 1
Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 5	stk. 1, 2	Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 6	stk. 1
Rådets direktiv 2008/7/EF om kapitaltilførselsafgifter § 7	stk. 1, 2	Tinglysningsafgiftsloven § 4	stk. 1
Tinglysningsafgiftsloven § 6a			

MATERIALE Citerede afgørelser

21 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

3

02.02.2026	Afvisning af fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab	31208-2025
06.06.2023	Forelæggelse for EU-Domstolen om standstill-klausulen i associeringsaftalen med Tyrkiet i relation til skærpede krav for tidsbegrænset opholdstilladelse	bs-8270-2022-hjr
02.02.2021	Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	bs-11607-2020-hjr

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL

4

20.06.2024	Frie kapitalbevægelser: Hindring af fritagelse for stempelafgift ved grænseoverskridende koncerninterne lån	C-420/23
------------	---	----------

19.07.2023	Forbud mod stempelafgift på provisioner for formidling af nyudstedte obligationer og skattekommerbeviser	C-335/22
19.07.2023	Forbud mod stempelafgift på formidlingsydelse ved kapitaltilførsel og obligationsudstedelse	C-416/22
31.01.2019	EU-domstolens forbud mod at genindføre kapitalafgift ved selskabsstiftelse efter en periode med fritagelse	C-373/18

LANDSRETTE · ANKEINSTANS 1

23.06.2025	Frdrag for tinglysningsafgift i gaveafgift nægtet, da ejendom blev overdraget til kommanditselskab og ikke direkte til gavemodtager	9863-11540
------------	---	------------

LANDSSKATTERET · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 9

29.04.2025	Ingen frdrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab	24-0054457
21.01.2025	Tinglysningsafgift ved overdragelse af fast ejendom fra et opløst anpartsselskab til enearving	23-0022963
30.08.2023	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende opfyldelse af betingelserne for afgiftsfritagelse i Tinglysningsafgiftsloven § 6 a	21-0018697
03.06.2022	Nægtet frdrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendomme til kommanditselskab	20-0101719
12.10.2020	Opkrævning af variabel tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme fra konkursbo til nyt almennyttigt boligselskab	16-0484264
19.08.2020	Tinglysningsafgift ved ejerskifte i forbindelse med selskabsspaltning og erhvervsmæssig anvendelse	18-0003492
14.12.2017	Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening	14-3417587
28.05.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion	10-00279
14.07.2009	Landsskatteretten om tinglysningsafgift ved navneændring efter fusion af boligselskaber	09-00459

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

26.05.2026	Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	25-6182368
05.03.2024	Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab	23-1399273
19.01.2023	Tinglysningsafgift ved overførsel af aktiver mellem interessentskaber	21-1236409
07.09.2021	Afgiftsnedsættelse ved omdannelse fra a.m.b.a til forening	21-0319174

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Driftsomkostninger – Skattelovrådets udtalelser om det skattemæssige driftsomkostningsbegreb og forslag til ændring heraf

nr. 1221 · 1991 · Skatteministeriet

Den finansielle sektor efter år 2000

nr. 1376 · 1999 · Økonomiministeriet

Betænkning vedrørende revision af stempel- og tinglysningsafgiftslovgivningen

nr. 265 · 1960 · Finansministeriet