

PRAKSISOVERSIGT · AFGIFTSRET

Praksisoversigt over tinglysningsafgift ved ejerskifte, pant og selskabsomstrukturering

Transaktionsprincippet, afgiftsgrundlaget og fritagelsen i § 6 a efter Højesterets dom

Version 2 Opdateret 16. jul. 2026 51 afgørelser · 2009-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Tinglysningsafgiften er en transaktionsbaseret statslig afgift, der udløses af den disposition, som faktisk anmeldes til og registreres af Tinglysningsretten – ikke af parternes hensigt, aftalegrundlag eller efterfølgende berigtigelse. Praksis er i vidt omfang formet af Landsskatteretten og Skatterådet, men Højesterets dom af 2. februar 2021 (SKM2021.110.HR) udgør områdets afgørende vendepunkt: fritagelsen i § 6 a om selskabers fusion, fission, omdannelse og tilførsel af aktiver må ikke fortolkes indskrænkende uden sikkert holdepunkt i lovgrundlaget, og »selskaber m.v.« omfatter derfor også transparente enheder som interessentskaber og partnerselskaber. Oversigten gennemgår afgiftsgrundlaget ved ejerskifte, pantafgifterne, værnsreglen mod »vandrende pantebreve« og den udtømmende godtgørelsesordning.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Tinglysningsafgiften er transaktionsbaseret: afgiftspligten indtræder ved anmeldelsen til tinglysning, jf. § 16, stk. 1, og knytter sig til de faktisk foretagne ekspeditioner – ikke til parternes hensigt eller det bagvedliggende aftalegrundlag.
- 02** Efterfølgende berigtigelse af en fejlbehæftet anmeldelse ophæver ikke den allerede indtrådte afgiftspligt; berigtigelsen udløser tværtimod en ny selvstændig afgift.
- 03** Højesteret fastslog i SKM2021.110.HR, at »selskaber m.v.« i § 6 a efter ordlyden omfatter både interessentskaber og partnerselskaber, og at det modsatte resultat ville kræve en indskrænkende fortolkning uden tilstrækkelig klarhed i lovgrundlaget.
- 04** Det kan efter Højesterets dom ikke kræves, at transaktionen kunne gennemføres skattefrit efter fusionsskatteloven, for at § 6 a finder anvendelse – den skatteretlige kvalifikation er uden betydning for afgiften.
- 05** § 6 a forudsætter fortsat, at det indskydende selskab – og modtageren af vederlaget – er den tinglyste adkomsthaver; utinglyste mellemliggende erhvervelser kan ikke reddes ved et samlet berigtigende skøde.

- 06 Ved tilførsel af aktiver gælder de materielle betingelser fra fusionsskatteloven: grenkravet og kravet om, at vederlaget udelukkende består i kapitalandele – en ret til optagelse i en interessentskabskreds er ikke tilstrækkelig.
- 07 Ved ejerskifte af en ejerbolig, der ikke sker i almindelig fri handel, beregnes afgiften af mindst 80 pct. af den senest offentliggjorte eller meddelte ejendomsværdi (85 pct. ved §§ 87-88-vurderinger), jf. § 4, stk. 2 og 3.
- 08 Kun fysiske og juridiske forandringer ved ejendommen – ikke faldende markedsværdi eller forringet stand – udgør »væsentlige forandringer«, der kan begrunde et andet afgiftsgrundlag.
- 09 En nedsat ejendomsvurdering kan kun anvendes som afgiftsgrundlag, hvis meddelelsen er modtaget før anmeldelsen til tinglysning; en nedsættelse med tilbagevirkende kraft efter tinglysningen er uden betydning.
- 10 Et afløsningspantebrev udløser kun fast afgift, hvis det er »tilsvarende«: samme hovedstol i samme valuta og ikke flere eller andre aktivtyper end det aflyste – én ekstra afkrydsning i tinglysningssystemet koster den fulde variable afgift.
- 11 1-årsfristen for aflysning af det tidligere pant i § 5 a, stk. 2, nr. 3, er absolut; der er hverken i ordlyd eller forarbejder hjemmel til dispensation, uanset god tro og fravær af misbrugsrisiko.
- 12 Værnsreglen i § 5 a, stk. 3, 3. pkt., løber fra tinglysningen af de nye pantebreve – ikke fra udstykningen eller opdelingen – og kræver pant i samtlige udstykkede eller opdelte ejendomme i mindst 1 år.
- 13 Afgiftsfritagelsesgrundlaget kan ikke bevæge sig fra »mindre til mere«: et afgiftspantebrev i én ejendom kan ikke anvendes ved sampantsætning af flere ejendomme, fordi kravet om »samme ejendom« ikke er opfyldt.
- 14 Grundafgiftsfritagelsen i § 9, stk. 1, forudsætter både et retsforhold mellem samme parter og tinglysninger i forlængelse af hinanden; flere dages mellemrum eller forskellige pantsættere udelukker fritagelsen.
- 15 Godtgørelsesreglerne i §§ 22-25 er udtømmende og objektive: manglende hjemmel kan ikke afhjælpes med rimeligheds- eller proportionalitetsbetragtninger, og den faste del af afgiften godtgøres aldrig.
- 16 Godtgørelse efter § 23, stk. 1, nr. 4, kræver en åbenbart fejlagtig identifikation – en fejl, der først kan konstateres ved at sammenholde flere eksterne dokumenter, er ikke åbenbar.
- 17 Kravet på godtgørelse tilkommer den afgiftspligtige selv og indgår i dennes konkursbo; en aftalepart kan ikke gøre separatistkrav gældende i beløbet.
- 18 Tinglysningsafgift betalt ved overdragelse til et interessentskab eller kommanditselskab kan ikke fratrækkes i gaveafgiften efter boafgiftslovens § 29, stk. 2, fordi overdragelsen civilretligt sker til selskabet og ikke til gavemodtageren.

Transaktionsprincippet: afgiften følger den ekspedition, der faktisk anmeldes

Tinglysningsafgiftsloven afløste i 1999 den tidligere stempelafgift, og skiftet fra en **dokumentbaseret** til en **transaktionsbaseret** afgift var selve reformens omdrejningspunkt. Stempeludvalget formulerede det i [betænkning nr. 1364/1998, s. 27](#) således:

I forbindelse med udvalgets overvejelser om omlægning af stempelafgiften har det været afgørende at ændre afgiften fra en dokumentbaseret til en transaktionsbaseret afgift.

Begrundelsen var praktisk og kontrolmæssig. Som det fremgår af [betænkningens s. 94](#):

Det har således jævnligt været vanskelig at få fastlagt, om og hvornår der foreligger et afgiftspligtigt dokument (...). I modsætning hertil giver en registreringsafgift mulighed for helt entydigt at få fastlagt den afgiftsudløsende omstændighed.

Dette princip er kodificeret i [tinglysningsafgiftslovens § 1](#), der oplister de afgiftsudløsende registreringer, og i [§ 16, stk. 1](#), hvorefter afgiftspligten **indtræder ved anmeldelsen** til tinglysning. Landsskatteretten har gentagne gange gjort princippet til den bærende præmis. I [16-0842639](#) havde et selskab tinglyst et ejerpantebrev i én ejendom og elleve dage senere en påtegning, der inddrog yderligere tre ejendomme. Selskabet gjorde gældende, at hensigten hele tiden havde været én samlet pantsætning, og at opdelingen skyldtes en teknisk begrænsning. Landsskatteretten afviste:

Landsskatteretten finder anledning til at bemærke, at tinglysningsafgiftsloven er en transaktionsbaseret lov. Det betyder, at pligten til at betale tinglysningsafgift indtræder på baggrund af de faktisk foretagne anmeldelser og tinglysningsmæssige ekspeditioner.

Konsekvensen er skarp: **efterfølgende berigtigelse er uden afgiftsmæssig betydning**. I [18-0000265](#) havde en panthaver ved en tastefejl afkrydset to ekstra aktivtyper i et virksomhedspant og rettede fejlen to måneder senere ved et tredje skadesløsbrev. Landsskatteretten fastslog, at det var uden betydning for afgiftsberegningen, at fejlen efterfølgende blev søgt berigtiget – pantebrev nr. 2 omfattede ved **anmeldelsen** flere aktivtyper og var derfor ikke et tilsvarende pantebrev.

Tilsvarende i [12-0188886](#), hvor retten afviste at se bort fra den valgte tinglysningsform:

Det er ikke afgiftsmæssigt relevant, hvordan de omhandlede transaktioner i øvrigt kunne være gennemført. Det er de faktiske, tinglysningsmæssigt foretagne transaktioner, der er afgørende for afgiftsberigtigelsen.

Princippet skærer også igennem, når myndighedernes egen sagsbehandling forskyder tidspunkter. I [15-2496590](#) blev en ejendomsvurdering nedsat fra 6.250.000 kr. til 2.626.400 kr. med tilbagevirkende kraft – men først efter tinglysningen. Landsskatteretten fastholdt vurderingen på anmeldelsestidspunktet som afgiftsgrundlag.

LOV	Tinglysningsafgiftsloven § 1	Tinglysningsafgiftsloven § 16, stk. 1	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift – Udvidelse af aktivtyper i virksomhedspant		14.09.2020
	Landsskatteretten · Krav om fuld tinglysningsafgift ved efterfølgende inddragelse af yderligere ejendomme under et eksisterende ejerpantebrev		07.08.2019

Landsskatteretten · Tinglysningsafgift – Beregning af afgift ved ændret ejendomsvurdering efter tinglysning	17.12.2018
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift – Tilførsel af aktiver – Krav om tinglyst adkomst for indskydende selskab	03.12.2014

§ 2 Afgiftsgrundlaget ved ejerskifte efter § 4 – ejerskiftesum, ejendomsværdi og handelsværdi

Hovedreglen i [§ 4, stk. 1](#) er en fast afgift på **1.850 kr.** og en variabel afgift på **0,6 pct. af ejerskiftesummen** – også ved betinget ejerskifte. Værnet mod for lave ejerskiftesummer er bygget op i to spor:

Ejendomstype	Situation	Afgiftsgrundlag
Ejerbolig, jf. ejendomsvurderingslovens § 4	Ikke i almindelig fri handel, og ejerskiftesum < 80 pct. af senest offentliggjorte/meddelte ejendomsværdi	80 pct. af ejendomsværdien, jf. § 4, stk. 2
Ejerbolig vurderet efter ejendomsvurderingslovens §§ 87-88	Som ovenfor	85 pct., jf. § 4, stk. 3
Anden ejendom (erhverv, landbrug m.v.)	Ikke i almindelig fri handel	Højeste af ejerskiftesum eller anmelderens skøn over kontantværdien, jf. § 4, stk. 4

En central afgrænsning er, hvornår en ejendom overhovedet er en **ejerbolig**. I [21-0055075](#) havde et selskab købt et enfamiliehus for 1.000.000 kr. og erklæret i skødet, at ejendommen skulle udlejes til helårsbeboelse. Landsskatteretten fandt, at den lempeligere regel for private boliger forudsætter ejerens egen beboelse, og at erhvervsmæssig udlejning falder udenfor. Afgiften skulle derfor beregnes af den (langt højere) ejendomsværdi på 2.300.000 kr.

Interesseforbundethed vurderes konkret. I [19-0109622](#) blev en beboelsesejendom overdraget fra et insolvent dødsbo til afdødes bror for 40.000 kr. mod en ejendomsværdi på 770.000 kr. Klageren gjorde gældende, at bobestyrerens pligt til at opnå højeste pris skabte en reel interessemodsætning. Landsskatteretten afviste og anvendte procentreglen. Samme linje i [18-0004699](#) og [18-0004996](#), hvor overdragelse af halvdelen af en ejerlejlighed til en ægtefælle for 0 kr. hverken kunne anses for en navneændring eller en teknisk korrektion – og hvor retten udtrykkeligt afviste at anvende fritagelsesbestemmelserne analogt. Og i [23-0022963](#) udløste ejerskifte fra et opløst anpartsselskab til enearvingen fuld variabel afgift.

»**Væsentlige forandringer**« er et snævert begreb. Landsskatteretten har i [17-0524387](#) og [14-2673281](#) under henvisning til byretspraksis fastslået:

...det alene er fysiske og juridiske forandringer – og ikke faldende markedsværdi eller forringet stand – der kan begrunde, at der anvendes et andet afgiftsgrundlag end hovedreglen...

Det gjaldt selv i [17-0524387](#), hvor købesummen udgjorde 29,4 pct. af den offentlige vurdering, og i [15-2776145](#), hvor en vurdering på 22,7 mio. kr. blev lagt til grund mod en købesum på 4 mio. kr. Omvendt udgjorde en **arealoverførsel** en relevant forandring i [15-0997833](#), hvor skøn måtte træde i stedet for den utidssvarende vurdering. Se også [14-5253800](#), [19-0006270](#) og [09-00451](#), hvor en blot *varslet* – men ikke endelig – vurderingsnedsættelse ikke kunne lægges til grund.

Vær opmærksom på ikke-konsolideret ret: ved [lov nr. 562 af 27. maj 2025](#) er der med virkning fra **1. januar 2026** indsat nye punktummer i § 4, stk. 2 og stk. 4, hvorefter en ejendomsværdi meddelt efter

ejendomsvurderingslovens § 11 skal oplyses og danne grundlag for afgiftsberegningen i stedet for anmelderens eget skøn – dog kun hvis meddelelsen er sket inden for 2 år før tinglysningen. Ændringerne er trådt i kraft, men endnu ikke rullet ind i lovbekendtgørelsen. Af forarbejderne fremgår, at en § 11-vurdering "som udgangspunkt er udtryk for Skatteforvaltningens skøn over ejendommens handelsværdi på ansættelsestidspunktet", og at der herefter vil gælde et gyldighedskriterium svarende til det, der gælder ved bo- og gaveafgift.

De ældre afgørelser ovenfor anvender **den dagældende affattelse** af § 4 (bl.a. den tidligere hovedregel om, at afgiften for erhvervsejendomme skulle beregnes af mindst den senest offentliggjorte ejendomsværdi). Transaktionsprincippet og fortolkningen af »væsentlige forandringer« har fortsat bærekraft, men den konkrete beregningsnorm skal læses mod den nugældende bestemmelse.

LOV

Ejendomsvurderingsloven § 11

Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1-4

Tinglysningsafgiftsloven § 16, stk. 1

PRAKSIS	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af fast ejendom fra et opløst anpartsselskab til enearving	21.01.2025
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift – Beregning af afgift på baggrund af ejendomsværdi	06.04.2022
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift af enfamiliehus anvendt til erhvervsmæssig udlejning	17.08.2021
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift: Flere skøder tinglyst på forskellige datoer udløste flere faste afgifter, og overdragelse fra dødsbo til bror faldt ind under 85%-reglen.	23.06.2020
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom til ægtefælle	14.11.2019
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejerlejlighed til ægtefælle	22.10.2019
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift skulle beregnes af ejendomsværdi og ikke ejerskiftesum	14.12.2018
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af efteropkrævning af tinglysningsafgift - Ejendomsværdi ved beregning af tinglysningsafgift	22.03.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift baseret på ejendomsvurdering	26.10.2017
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift for erhvervsejendom baseret på ejendomsvurdering	12.07.2016
	Landsskatteretten · Beregning af tinglysningsafgift baseret på senest offentliggjorte ejendomsværdi frem for købesum	02.05.2016
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift: Afgiftsgrundlag ved varslet, men ikke endelig, ejendomsvurderingsnedsættelse	26.08.2009

§ 3 Højesterets dom i SKM2021.110.HR – opgøret med den indskrænkende fortolkning af § 6 a

Tinglysningsafgiftslovens § 6 a er områdets vigtigste fritagelsesbestemmelse:

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 bygger på den betragtning, at de nævnte omstruktureringer ikke er reelle ejerskifter. Frem til 2021 fortolkede skattemyndighederne og Landsskatteretten imidlertid »selskaber m.v.« indskrænkende, så kun

enheder uden personlig hæftelse – og reelt kun enheder omfattet af fusionsskattelovens anvendelsesområde – kunne bruge reglen. Illustrativt er [14-3417587](#), hvor et boliginteressentskab med 10 interessenter ønskede at omdanne sig til en andelsboligforening uden nogen ejermæssig forskydning. Landsskatteretten nægtede fritagelse med den begrundelse, at § 6 a er en undtagelsesbestemmelse, der skulle fortolkes i lyset af fusionsskatteloven og den tidligere stempelafgiftslov.

Denne linje blev underkendt af Højesteret i [BS-11607/2020-HJR](#) (SKM2021.110.HR) af 2. februar 2021 – tidligere instanser Landsskatteretten (j.nr. 14-4589888, SKM2017.667.LSR) og Østre Landsret (SKM2020.136.ØLR). Sagen angik overdragelse af en fast ejendom fra et interessentskab til et partnerselskab. Højesterets flertal udtalte:

Højesteret finder efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at både det indskydende selskab (interessentskabet) og det modtagende selskab (partnerselskabet) må anses for omfattet af begrebet »selskaber mv.«, og at det derfor ville kræve en indskrænkende fortolkning af § 6 a at komme til det resultat, at den foreliggende transaktion ikke er omfattet af bestemmelsen.

Flertallet fandt videre, at det **ikke med tilstrækkelig klarhed** fremgik af lovgrundlaget, at det kunne kræves, at transaktionen foretages af selskaber, som ville kunne gennemføre den skattefrit efter fusionsskatteloven, og at der ikke var grundlag for at læse »selskaber mv.« i overensstemmelse med de tilsvarende ord i den dagældende stempelafgiftslov. Dommen er dermed et klart udtryk for det legalitetskrav, at en fritagelsesbestemmelse ikke må indskrænkes til borgerens ugunst uden sikkert holdepunkt.

Skattestyrelsen fulgte op med styresignalet [SKM2023.2.SKTST](#) om genoptagelse og praksisændring, der udstrækker dommen til alle typer selskabs- og foreningsdannelser med retsevne efter civile retlige regler – herunder transparente selskaber, selvejende enheder, fonde, foreninger og a.m.b.a. – uanset skatte- eller selskabsretlig kvalifikation. Samtidig skærpede styresignalet praksis for omdannelse af offentlige virksomheder.

Praksis efter dommen er entydig:

- [SKM2021.465.SR](#) – omdannelse af et a.m.b.a. (forsamlingshus) til en forening omfattet af § 6 a.
- [SKM2024.128.SR](#) – fusion mellem A/S og ApS med samtidig opløsning af et K/S, hvis komplementar udtrådte; fast afgift på 1.850 kr.
- [SKM2025.183.SR](#) – fusion mellem selvejende institutioner.
- [SKM2025.256.SR](#) – omdannelse af en personligt drevet landbrugsvirksomhed til et partnerselskab som led i generationsskifte.
- [SKM2026.244.SR](#) – omdannelse af et ægtepars personligt ejede udlejningsejendom til et interessentskab.

De to sidstnævnte viser samtidig, at § 6 a ved omdannelse af en **personligt ejet** virksomhed forudsætter, at betingelserne i [virksomhedsomdannelseslovens § 2](#) er opfyldt: nystiftet selskab, overdragelse af samtlige aktiver og passiver, vederlag udelukkende i kapitalandele, og uændret ejerforhold.

LOV

[Fusionsskatteloven § 15c, stk. 1](#)

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

[Tinglysningsafgiftsloven § 6a](#)

[Virksomhedsomdannelsesloven § 2](#)

PRAKSIS	Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	02.02.2021
	Landsskatteretten · Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening	14.12.2017
	Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	26.05.2026

Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse til partnerselskab	13.05.2025
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion af selvejende institutioner udgør 1850 kr	02.04.2025
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab	05.03.2024
Skatterådet · Afgiftsnedsættelse ved omdannelse fra a.m.b.a til forening	07.09.2021

§ 4 De materielle transaktionskrav i § 6 a – grenkravet, vederlagskravet og fusionsbegrebet

Højesterets dom udvidede **kredsen af enheder**, men ikke de materielle krav til selve transaktionen. Begrebet »tilførsel af aktiver« forstås fortsat i overensstemmelse med [fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2](#), og forarbejderne til den oprindelige lov (lovforslag nr. 208 af 25. marts 1999) definerer det som 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 m.v. i det modtagende selskabs kapital.

Deraf følger to selvstændige betingelser:

1. **Grenkravet** – det tilførte skal udgøre en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.
2. **Vederlagskravet** – vederlaget må udelukkende bestå i kapitalandele.

Grenkravet er sjældent en hindring ved fast ejendom. I [SKM2018.419.SR](#) blev grundstykker med tilhørende byggeretter overført til et helejet partnerselskab ved apportindskud. Skatterådet bekræftede fritagelsen og lagde vægt på, at fast ejendom som hovedregel anses for en gren af en virksomhed, at arealet blev udmatrikuleret selvstændigt, og at datterselskabet var tilført likvide midler, så det kunne fungere ved hjælp af egne midler. At indtægterne først forventedes senere, var uden betydning.

Vederlagskravet er derimod skarpt. [SKM2023.30.SR](#) er den centrale afgørelse: seks kommuner ville samle aktiviteterne fra A I/S i B I/S, og A I/S' eneste vederlag var **en ret til optagelse som interessant i B I/S**. Skatterådet afviste:

Skattestyrelsen anførte, at et vederlag, der udelukkende består i en ret til optagelse i interessentskabskredsen i det modtagende selskab (B I/S), ikke opfylder betingelsen om tildeling af »aktier mv. i det modtagende selskabs kapital«.

Højesterets dom kunne ikke redde konstruktionen, fordi vederlaget dér havde bestået i **aktier i et partnerselskab**. Heller ikke Den juridiske vejlednings omtale af interessentskaber som omfattede kunne ophæve de materielle krav til transaktionstypen. Subsidiært blev det gjort gældende, at der forelå en fusion – også dette afvist, fordi A I/S først overdrog aktiverne mod vederlag og **først derefter** blev opløst, hvorefter vederlaget gik videre til ejerkommunerne. Det svarer ikke til den samtidige ophørssituation, der kendetegner en fusion.

Omvendt viser [SKM2024.128.SR](#), at fusionsbegrebet efter styresignalet er bredt: der foreligger fusion, når en juridisk enhed sammensmeltes med en anden eller overdrager sin formue som helhed, så rettigheder og forpligtelser overgår samlet, og en eller flere af enhederne ophører. Den samtidige fusion mellem A/S og ApS og opløsning af K/S'et opfyldte dette.

Endelig illustrerer [SKM2017.211.SR](#), at fritagelsen kun rækker så langt som transaktionen: Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der alene skulle betales fast afgift, hvor tinglysningen kun **delvist** angik en aktivtilførsel.

LOV

[Fusionsskatteloven § 15c, stk. 2](#)[Tinglysningsafgiftsloven § 6a](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion og opløsning af kommanditselskab

05.03.2024

Skatterådet · Tinglysningsafgift ved overførsel af aktiver mellem interessentskaber	19.01.2023
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved aktivtilførsel af byggeretter til partnerselskab	14.08.2018
Skatterådet · Afgift ved tinglysning af ejendom delvist omfattet af aktivtilførsel	21.03.2017

§ 5 Kravet om at det overdragende selskab er tinglyst adkomsthaver

Den mest praktisk farlige fælde ved § 6 a er kravet om, at **det indskydende selskab – og modtageren af vederlaget – skal være den tinglyste adkomsthaver**. Kravet er en direkte udløber af transaktionsprincippet: fritagelsen knytter sig til den adkomstændring, der faktisk tinglyses, og kan ikke strækkes til at dække utinglyste mellemliggende led.

Den ledende afgørelse er [12-0188886](#). En ejendom var i 2000 og 2001 overdraget i to koncerninterne, af SKAT godkendte skattefrie aktivtilførsler – men ingen af dem var tinglyst. Da skødet endelig blev tinglyst i 2011, fremstod virksomhed1 A/S som tinglyst adkomsthaver, mens vederlaget (aktier) var modtaget af virksomhed3 A/S, der aldrig havde haft tinglyst adkomst. Landsskatteretten stadfæstede fuld afgift:

Landsskatteretten fastholdt, i overensstemmelse med egen praksis og Østre Landsrets dom, at det er en grundlæggende betingelse for anvendelse af tinglysningsafgiftslovens § 6 a, at det indskydende selskab – og modtager af vederlaget for indskuddet – er den tinglyste adkomsthaver til ejendommen.

Selskabets argument om, at hver enkelt transaktion isoleret ville have været omfattet af § 6 a, hvis den var blevet tinglyst særskilt, og at der ikke var noget afgiftsbesparelseshensyn, blev afvist. Det er de faktisk foretagne tinglysninger, der tæller.

Samme mønster går igen i en række afgørelser:

Afgørelse	Konstruktion	Udfald
10-01348	Manglende tinglysning af mellemliggende erhvervelse	Fuld afgift
10-00278	Skattefri virksomhedsomdannelse og fusion	Fuld afgift
10-00279	Skattefri fusion	Fuld afgift
16-0524337	Virksomhedsomdannelse og fusion	Fuld afgift

Et beslægtet, men selvstændigt krav gælder ved omdannelse af personlige virksomheder efter [§ 7: ejerforholdet må ikke forrykkes](#). I [09-02544](#) var to ægtefæller fælles ejere af ejendommene, men kun den ene stod som stifter og dermed eneejer af det modtagende ApS. Selv om der reelt ikke var sket nogen økonomisk forskydning mellem ægtefællerne, var betingelsen ikke opfyldt, og afgiftsgrundlaget kunne heller ikke reduceres forholdsmæssigt til den andel, der svarede til klagerens egen ejerandel.

Praktisk konsekvens: adkomstrækken skal berigtiges i tingbogen **inden** eller **samtidig med** den omstrukturering, der ønskes afgiftsfritaget. Koncerninterne omstruktureringer, hvor tinglysning er udskudt af bekvemmelighedshensyn, kan ikke efterfølgende samles i ét skøde uden at miste fritagelsen.

LOV

[Tinglysningsafgiftsloven § 4, stk. 1](#)[Tinglysningsafgiftsloven § 6a](#)[Tinglysningsafgiftsloven § 7, stk. 1](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom i forbindelse med virksomhedsomdannelse og fusion	15.06.2017
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift – Tilførsel af aktiver – Krav om tinglyst adkomst for indskydende selskab	03.12.2014
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende tinglysning af mellemliggende erhvervelse	28.05.2010
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse og fusion	28.05.2010
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion	28.05.2010
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme til anpartsselskab - ejerskifte og virksomhedsomdannelse	25.03.2010

Pantafgiften efter § 5 – virksomhedspant og kravet om et

§ 6 »tilsvarende pantebrev«

§ 5, stk. 1 fastsætter afgiften for pant bortset fra retspant til **1.850 kr. og 1,5 pct.** af det pantsikrede beløb – pantebrevets nominelle hovedstol. Ved opskrivningsklausuler beregnes afgiften af det højeste beløb, hovedstolen kan opskrives til.

Den praktisk vigtigste lempelse er § 5, stk. 5 om **afløsning af virksomhedspant** efter [tinglysningslovens § 47 c](#) og fordringspant efter § 47 d. Sker tinglysningen af et nyt skadesløsbrev eller ejerpantebrev på vilkår om afløsning af et **tilsvarende** pantebrev, beregnes afgiften alene efter § 7, dvs. den faste afgift. Betingelserne er, at anmeldelsen af det nye pant sker inden afløsning af det tidligere, at der afgives erklæring, og at det tidligere pant aflyses **senest 60 dage** efter tinglysningen af det nye. (Ældre afgørelser refererer til den dagældende 30-dagesfrist og til bestemmelsen som § 5, stk. 7.)

Forarbejderne definerer et »tilsvarende pantebrev« som et pantebrev med **samme beløbsmæssige størrelse i samme valuta**, som **ikke udvider aktivmassen** til at omfatte andre eller flere aktivtyper end det aflyste. To parallelle afgørelser fra samme dag viser præcist, hvor grænsen går:

- I [18-0005483](#) blev et skadesløsbrev på 1.800.000 kr. med pant i "motorkøretøjer, der ikke er eller tidligere har været registreret" afløst af et identisk skadesløsbrev i et **andet selskab** efter en virksomhedsoverdragelse ud af et konkursbo. Skattestyrelsen mente, at debitorskiftet gjorde det til et nyt pantsætningsforhold. Landsskatteretten nedsatte opkrævningen fra 27.000 kr. til **0 kr.:** hovedstol, valuta og aktivtyper var identiske, erklæring afgivet, og afløsning sket rettidigt.
- I [18-0000265](#) var hovedstolen ligeledes identisk (3.000.000 kr.), men det nye skadesløsbrev omfattede ved en tastefejl to ekstra aktivtyper – som selskaberne end ikke ejede. Resultat: **fuld variabel afgift på 45.000 kr.**

Forskellen er alene to fejlagtige afkrydsninger. Det illustrerer, hvor formel og uforsonlig transaktionsafgiften er.

Skatterådet har i [SKM2017.77.SR](#) bekræftet, at **fusion** ikke bryder identiteten: fordi fusionen indebærer fuldstændig selskabsretlig succession, er der "fortsat tale om pantsætning af den samme virksomheds aktiver", og et nyt virksomhedspant i det fortsættende selskab med samme beløb og samme (eller færre) aktivtyper kan tinglyses mod fast afgift. Tinglysningsretten oplyste i sagen, at fusioner alternativt kan håndteres ved en debitorskiftepåtegning.

For **udvidelse af pantet** gælder **§ 5, stk. 2**: inddrages andet eller yderligere løsøre, beregnes afgift af **hele** det pantsikrede beløb. For pant i erhvervsaktiver bortset fra fast ejendom er der dog en lempelse i **§ 5, stk. 3** (dobbelte afgift efter § 7) – men ikke når pantsætter er en anden end efter den tidligere tinglyste pantsætning.

LOV	Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 1-3, 5	Tinglysningsafgiftsloven § 7, stk. 1
	Tinglysningsloven § 47c	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift – Udvidelse af aktivtyper i virksomhedspant	14.09.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved virksomhedspant – Aflysning af pantebrev	08.01.2020
	Landsskatteretten · Krav om fuld tinglysningsafgift ved efterfølgende inddragelse af yderligere ejendomme under et eksisterende ejerpantebrev	07.08.2019
	Skatterådet · Fusion og tinglysningsafgift af virksomhedspant	03.02.2017

Pant i fast ejendom efter § 5 a – afløsning, afgiftspantebrev og kravet om »samme ejendom«

§ 5 a, stk. 1 fastsætter afgiften for pant i fast ejendom eller i en andel i en andelsboligforening til **1.825 kr. og 1,45 pct.** Fritagelsen for den variable afgift gælder den del af det pantsikrede beløb, som ikke overstiger **den tinglyste hovedstol på et eksisterende tinglyst pant i samme ejendom** – dog ikke ved skadesløsbreve eller retspant.

Fritagelsen er betinget af tre objektive krav i **§ 5 a, stk. 2**: anmeldelse af det nye pant inden aflysning af det gamle, erklæring om vilkåret, og **afløsning af det tidligere pant senest 1 år** efter anmeldelsen af det nye.

1-årsfristen er absolut. I [24-0021139](#) havde et selskab tinglyst et ejerpantebrev på 56.141.268 kr. og udnyttet tre afgiftspantebreve, men glemte at aflyse dem inden fristen. Selskabet gjorde gældende, at et tinglyst salg- og pantsætningsforbud udelukkede enhver misbrugsrisiko, så lovens beskyttelseshensyn var opfyldt, og at fuld opkrævning på 814.100 kr. var uproportional. Landsskatteretten afviste:

Da afgiftspantebrevene anvendt ved afgiftsberegningen (...) ikke var henholdsvis aflyst og nedlyst senest 1 år efter tinglysningen af ejerpantebrevet, er betingelsen i tinglysningsafgiftslovens § 5a, stk. 2, nr. 3 (...) ikke opfyldt. Der kan således ikke ske afgiftsfritagelse (...) Dette uanset, om den manglende aflysning og nedlysning af afgiftspantebrevene skyldtes en fejl. Det fremgår ikke af hverken bestemmelsens ordlyd eller af forarbejderne, at der er mulighed for at dispensere fra fristen på 1 år for aflysning af et tidligere pant.

Afgiftspantebrevet i **§ 5 a, stk. 5** er institutteret, der bevarer et ubenyttet afgiftsfritagelsesgrundlag. Er hovedstolen på det nye pant mindre end på det gamle, kan differencen bevares i et særligt afgiftspantebrev, hvis hovedstol svarer til det ubenyttede grundlag. Afgiftspantebrevet er udtrykkeligt **ikke et pantebrev** og kan ikke omdannes til et; tinglysning af det og af påtegninger på det er afgiftsfri. De nærmere erklæringskrav findes i **§ 15 i tinglysningsafgiftsbekendtgørelsen**.

Betingelsen om **»samme ejendom«** er den afgørende begrænsning, og praksis afviser konsekvent bevægelser fra »mindre til mere«:

- **SKM2025.483.SR** – 11 ejendomme havde hver sit afgiftspantebrev på 4.168.000 kr. (samlet 45.848.000 kr.). Spørger ville optage ét nyt lån på 12.000.000 kr. med sampantsætning af alle 11. Skatterådet svarede nej:

det nye pantsikrede grundlag (11 ejendomme) var større end grundlaget for hvert enkelt afgiftspantebrev (én ejendom), og hverken hel eller delvis modregning var mulig.

- **SKM2018.75.SR** – et afgiftspantebrev tinglyst på hovedejendommen kunne ikke benyttes ved senere tinglysning af nye pantebreve i de udskilte ejerlejligheder.

Ved **udvidelse af pantet** til yderligere fast ejendom beregnes afgift af hele det pantsikrede beløb, jf. § 5 a, stk. 7. Det ramte klageren i [22-0074794](#), hvor en anmelder ved en fejl kun havde tinglyst et sælgerpantebrev på 900.000 kr. i én af tre matrikler og rettede det 22 dage senere. Afgift af hele hovedstolen: 14.830 kr. plus 5 pct. i forhøjelse.

For **underpant og frempant** gælder § 5 b: tinglysning af underpant i et ejerpantebrev, videreoverdragelse af et allerede tinglyst underpant og frempantssætning af et tinglyst pantebrev udløser hver 1.825 kr. – dog ingen afgift, når underpantet tinglyses i **samme anmeldelse** som selve ejerpantebrevet eller en forhøjelse heraf.

Ikke-konsolideret ret: ved [lov nr. 1783 af 29. december 2025](#) er § 5 a, stk. 5 og stk. 6 ændret med virkning fra **31. december 2025**. Ændringerne udvider fritagelsesreglen i stk. 1, 2. pkt., til tilfælde, hvor hovedstolen på et pantebrev **forhøjes** med et beløb, der er mindre end den oprindeligt tinglyste hovedstol, og indsætter i stk. 6 en henvisning, så fritagelsen finder tilsvarende anvendelse under betingelserne i stk. 1-4. Ændringerne er trådt i kraft, men er endnu ikke rullet ind i lovbekendtgørelsen.

LOV	Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 1-2, 5-7	Tinglysningsafgiftsloven § 5b, stk. 1-2
PRAKSIS		
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pantebreve inden for 1-års fristen	04.11.2025
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved udvidelse af pant – Landsskatterettens afgørelse i Journalnr. 22-0074794	02.04.2025
	Skatterådet · Tinglysningsafgift ved sampantssætning af ejendomme med afgiftspantebreve	03.09.2025
	Skatterådet · Afgiftspantebreve kan ikke genbruges efter opdeling i ejerlejligheder	16.02.2018

Værnsreglen mod »vandrende pantebreve« – 1-årsreglen i § 5 a, stk. 3

§ 5 a, stk. 3, 3. pkt. indeholder områdets egentlige værnsregel:

Foreligger det nye pant i form af flere pantebreve, er afgiftsfritagelsen betinget af, at de nye pantebreve i mindst 1 år efter tinglysningen har pant i samme ejendom eller samme andel i en andelsboligforening som det gamle pantebrev, når der er sket eller sker ændringer i den pantsatte ejendom eller andel i en andelsboligforening i forbindelse med udstykning eller opdeling.

Formålet fremgår klart af forarbejderne fra 2007 (lovforslag nr. 199), som Skatterådet citerede i **SKM2021.282.SR**:

Denne betingelse skal forhindre omgåelse af bestemmelsen i forbindelse med udstykningssituationer og dermed »vandrende« pantebreve, dvs. pantebreve hvor pantets genstand ændres uden betaling af ny afgift.

Reglens indhold er udfoldet i § 14 i [tinglysningsafgiftsbekendtgørelsen](#), der præciserer, at de nye pantebreve i mindst 1 år skal have pant i **samtlig** ejendomme eller andele, der omfattes af udstykningen eller opdelingen, og som fastsætter den obligatoriske erklæring: »Der er givet pant i mindst 1 år i samme ejendom.«

Tre afgørelser tegner praksis:

1. **SKM2020.112.SR** fastslog, at **opdeling i ejerlejligheder er en matrikulær ændring** omfattet af værnreglen, og at et afgiftsfritagelsesgrundlag ikke kunne overføres uden at opfylde 1-årskravet.
2. **SKM2021.282.SR** afgjorde, hvornår fristen løber. En hovedejendom var opdelt i ejerlejligheder i februar 2019, og det gamle ejerpantebrev havde allerede haft pant i alle lejlighederne i over et år. Spørger mente derfor, at værnreglens formål var opfyldt, og at fristen skulle regnes fra opdelingen. Skatterådet svarede **nej**: efter ordlyden løber fristen fra **tinglysningen af de nye pantebreve**, og de »flere pantebreve« forelå først ved det efterfølgende salg. Tidspunktet for udstykningen er slet ikke nævnt i bestemmelsen.
3. **SKM2025.98.SR** videreførte linjen ved **etapevis** opdeling af et pantebrev efter en matrikulær ændring, hvor fritagelsen ligeledes blev nægtet.

Se også **SKM2025.182.SR** om afgiftsmodregning ved opdeling og frasalg af pantebreve, hvor bekendtgørelsens § 14 ligeledes var det bærende retsgrundlag.

Praktisk konsekvens for projektudviklere: Ved opdeling i ejerlejligheder med henblik på successivt frasalg kan afgiftsfritagelsesgrundlaget ikke uden videre følge de enkelte lejligheder ud til køberne. Skal fritagelsen udnyttes, skal de nye pantebreve tinglyses i samtlige opdelte enheder og forblive dér i mindst et år – en betingelse, der i praksis er uforenelig med løbende salg. Værnsreglen rammer dermed også dispositioner uden nogen omgængelseshensigt.

LOV	Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 1, 3	
PRAKSIS	Skatterådet · Afgiftsmodregning ved opdeling og frasalg af pantebreve	02.04.2025
	Skatterådet · Tinglysningsafgift fritages ikke ved etapevis opdeling af pantebrev efter matrikulær ændring	26.02.2025
	Skatterådet · Tinglysningsafgift 1-årsregel løber fra tinglysning af nye pantebreve	25.05.2021
	Skatterådet · Tinglysningsafgift 1-års værnregel gælder ved ejerlejlighedsopdeling	20.03.2020

§ 9 Grundafgiften og § 9 – kravet om »samme parter« og tinglysning i forlængelse af hinanden

[§ 9, stk. 1](#) begrænser antallet af faste afgifter ved tinglysning på flere ejendomme:

Ved tinglysninger på flere ejendomme, der sker som led i et samlet ejerskifte eller en samlet pålæggelse af en servitut, og som bygger på et retsforhold mellem samme parter, betales ud over den variable afgift, der er nævnt i § 4, stk. 1, alene én afgift på 1.850 kr. (...) Sker tinglysninger på flere ejendomme som led i en samlet pantsætning, der er omfattet af § 5 a, betales ud over den variable afgift nævnt i § 5 a alene én afgift på 1.825 kr.

Bestemmelsen suppleres af [§ 35 i tinglysningsafgiftsbekendtgørelsen](#), der giver fritagelse, når det **digitale tinglysningssystem gør det nødvendigt** at opdele én samlet retshandling i flere anmeldelser – men kun hvis det faktisk ikke var muligt at tinglyse retsforholdet som én anmeldelse.

To betingelser volder problemer i praksis.

»Samme parter«. I [23-0009401](#) havde en ejerforening fra 1978 tinglyst sine vedtægter pantstiftende som **én samlet pantsætning**. Ved overgangen til digital tinglysning i 2009 tildelte Tinglysningsretten af egen drift hver af de 18 ejerlejligheder et forskelligt dato/løbenummer – uden at foreningen anmodede herom eller blev

orienteret. Da foreningen i 2022 tinglyste en påtegning på hver hæftelse, blev der opkrævet 17 × 1.730 kr. Foreningen gjorde gældende, at § 9, stk. 1, 3. pkt., om pant efter sin ordlyd ikke indeholder noget krav om »samme parter«. Landsskatteretten gennemgik bestemmelsens affattelse fra 2011 og nyaffattelsen i 2018 og konkluderede:

Nyaffatningen havde alene til formål at formulere, at der blev fastsat en særlig fast tinglysningsafgift ved tinglysning af pant af fast ejendom og andelsboliger. Landsskatteretten finder derfor, at det fortsat er en betingelse, at tinglysningerne vedrørende pant sker som led i en samlet pantsætning, og at de bygger på et retsforhold mellem de samme parter.

Da hver påtegning havde sin egen ejerlejlighedsejer som pantsætter, var kravet ikke opfyldt – uanset at opsplitningen skyldtes Tinglysningsrettens egen systemkonvertering. Retten bemærkede udtrykkeligt, at indsigelser mod Tinglysningsrettens praksis og tildeling af løbenumre falder uden for dens kompetence og henhører under domstolene.

»I forlængelse af hinanden«. I [19-0109622](#) blev tre skøder fra samme dødsbo til samme købere tinglyst den 12., 16. og 21. marts 2018. Klageren anførte, at lovteksten intet krav indeholder om tinglysning samme dag, og at Skattestyrelsen uberettiget hentede en restriktiv fortolkning i forarbejderne. Landsskatteretten fastholdt kravet om tinglysning i forlængelse af hinanden og opkrævede fuld grundafgift for skøde nr. 2 og 3.

Anmelderens egen fejl er aldrig en systemnødvendighed. I [22-0074794](#) havde anmelderen afgivet den korrekte erklæring efter bekendtgørelsens § 35, men opdelingen skyldtes, at anmelderen havde overset, at ejendommen bestod af tre matrikler. Retten fandt, at bestemmelsen forudsætter, at adskillelsen er en **nødvendig følge af systemet** – ikke af en fejl. Sagen rejste tillige et forvaltningsretligt spørgsmål: Skattestyrelsen traf afgørelse kl. 5.51 på selve høringsfristens sidste dag. Landsskatteretten anerkendte, at partshøringsreglen er en garantiforskrift, men foretog en konkret væsentlighedsvurdering og fandt manglen uden betydning, da der ikke var fremkommet nye oplysninger.

LOV

[Skatteforvaltningsloven § 19, stk. 4](#)[Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 6](#)[Tinglysningsafgiftsloven § 9, stk. 1](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift ved påtegninger på pantstiftende vedtægter i ejerlejligheder	25.04.2025
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift ved udvidelse af pant – Landsskatterettens afgørelse i Journalnr. 22-0074794	02.04.2025
	Landsskatteretten · Tinglysningsafgift: Flere skøder tinglyst på forskellige datoer udløste flere faste afgifter, og overdragelse fra dødsbo til bror faldt ind under 85%-reglen.	23.06.2020

§ 10 Godtgørelsesordningen i §§ 22-25 er udtømmende og objektiv

Modstykket til den formelle transaktionsafgift er en tilsvarende formel godtgørelsesordning. [§ 23, stk. 1](#) opregner udtømmende de situationer, hvor afgift godtgøres – og fastslår indledningsvis, at **den faste del af afgiften aldrig godtgøres**:

Bestemmelse	Situation	Frist
§ 23, stk. 1, nr. 1	Tinglyst ejerskifte aflyst	Senest 9 mdr. efter overtagelsen

§ 23, stk. 1, nr. 2	Ejerskifte aflyst, fordi offentlig godkendelse ikke opnået	Ingen 9-mdr.-frist
§ 23, stk. 1, nr. 3	Pant aflyst, og ingen ydelser betalt	–
§ 23, stk. 1, nr. 4	Åbenbart fejlagtig identifikation af det pantsatte, berigtiget	Anmodning senest 1 md. efter berigtigelse
§ 23, stk. 1, nr. 5-6	Åbenbart fejlagtig identifikation af den faste ejendom	Anmodning senest 1 md.
§ 23, stk. 2	Ejendomsværdi nedsat som følge af klage	Klage indgivet inden tinglysningen

9-månedersfristen regnes fra overtagelsesdagen og administreres strengt. I [10-00084](#) var overtagelsesdagen 30. september 2008, og aflysningsdokumentet havde dagbogsdato 1. juli 2009 – én dag for sent. Klageren gjorde gældende, at dokumenterne var indleveret 30. juni. Det kunne ikke godtgøres, og godtgørelsen bortfaldt. Landsskatteretten bemærkede dog samtidig, at sælgers **konkurs** i sig selv ikke var til hinder for godtgørelse, da bestemmelsen ikke skulle fortolkes indskrænkende – i overensstemmelse med forarbejdernes sigte om forenkling og objektivisering. Se tilsvarende [11-03325](#).

Nr. 2 rækker kun til godkendelser, der er en gyldighedsbetingelse. I [17-0827264](#) var et betinget skøde betinget af, at Landsskatteretten nedsatte ejendomsvurderingen. Klageren argumenterede med officialprincippet, legalitetsprincippet, EU-charteret og EMRK. Landsskatteretten fastslog, at nr. 2 kun omfatter situationer, hvor selve ejerskiftet kræver en myndigheds godkendelse for at få **retlig virkning** (fx tilladelse til erhvervelse af landbrugsejendom). En afgørelse om ejendomsværdien er ikke en sådan forudsætning. Klageren kunne heller ikke bruge stk. 2, fordi han netop havde betalt afgift af den *forventede* nedsatte værdi og ikke af den senest offentliggjorte.

»Åbenbart« er en reel tærskel. I [18-0000266](#) – parallelsagen til afgørelsen om aktivtyper ovenfor – søgtes godtgørelse efter nr. 4:

Det er rettens opfattelse, at det er nødvendigt sammenholde købsaftalen, skadesløsbrev nr. 1 og skadesløsbrev nr. 2, for at konstatere, at der er tale om en fejl... Retten bemærker, at der derfor ikke er tale om en åbenbar fejlagtig identifikation.

En fejl, der kun kan afsløres ved at sammenholde flere eksterne dokumenter, er altså ikke åbenbar. Forarbejdernes eksempel – et forkert stelnummer på et køretøj – angiver niveauet.

Hvor hjemlen derimod findes, anvendes den. I [12-0189748](#) havde en bank efter telefonisk vejledning fra Tinglysningsrettens hotline aflyst det **forkerte** af to pantebreve på 151.900.000 kr. Landsskatteretten fandt hjemmel i nr. 3, fordi det ikke sikkert kunne fastslås, at der var udbetalt lån med sikkerhed i det aflyste pantebrev, og fordi aflysningen var sket med erklæring om »kvittering af ej udnyttet pantebrev«. **2.280.000 kr.** blev godtgjort – men ikke den faste afgift, og retten havde ikke hjemmel til at pålægge rentegodtgørelse.

Stk. 2 forudsætter en faktisk gennemført nedsættelse. I [14-5253800](#) og [15-2776145](#) var klager over vurderingen fortsat verserende; retten henviste til stk. 2 som en **fremtidig** mulighed, men kunne ikke tage stilling nu.

Endelig gælder [§ 22](#) om tilbagebetaling ved dobbelttinglysning af samme dokument, og [§ 25](#) om godtgørelse af afgift for pant efter §§ 5 a og 5 b til sikkerhed for lån til **udskiftning af olie- eller gasfyr** – en tidsbegrænset ordning for pant anmeldt fra 1. maj 2023 til 31. december 2028, betinget af bl.a. at mindst 90 pct. af det pantsikrede beløb anvendes til udskiftningen, og at denne sker inden for 12 måneder.

Skatterådet har i [SKM2025.255.SR](#) bekræftet ordningens formelle karakter: **tilbageskødning** af en erhvervsejendom til nul kroner udløser variabel afgift og kan ikke afgiftsberigtiges med fast afgift alene. Fritagelse forudsætter, at godtgørelse efter § 23 faktisk er ydet – hvorefter [§ 23, stk. 4](#) også godtgør afgiften ved selve tilbageføringen.

LOV	Tinglysningsafgiftsloven § 22	Tinglysningsafgiftsloven § 23, stk. 1-4	
	Tinglysningsafgiftsloven § 25, stk. 1		
PRAKSIS	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift for betinget skøde		19.11.2020
	Landsskatteretten · Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejl i aktivgrupper for virksomhedspant		14.09.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift baseret på ejendomsvurdering		26.10.2017
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift for erhvervsejendom baseret på ejendomsvurdering		12.07.2016
	Landsskatteretten · Godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejlagtig aflysning af pantebrev		31.03.2014
	Landsskatteretten · Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift ved ejendomsoverdragelse - manglende aflysning af skøde		21.12.2011
	Landsskatteretten · Afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift ved aflyst ejendomsoverdragelse		01.09.2010
	Skatterådet · Tilbageskødning af erhvervsejendom til nul kroner udløser variabel tinglysningsafgift		13.05.2025

§ 11 Godtgørelseskravets rette modtager – separatistkrav i konkurs

Et selvstændigt spørgsmål er, **hvem** godtgørelsen tilkommer, når den afgiftspligtige går konkurs, inden beløbet udbetales. Spørgsmålet blev afgjort af Østre Landsret i [BS-24178/2024-OLR](#) af 31. januar 2025.

Sagen angik godtgørelse efter [§ 23, stk. 1](#) ved aflysning af et skøde. Spørgsmålet var, om en aftalepart, der reelt havde båret afgiftsbyrden, kunne gøre **separatistkrav** gældende i godtgørelsesbeløbet efter [konkurslovens § 82](#), eller om beløbet indgik i konkursboets frie masse.

Landsretten fastslog, at godtgørelsen tilkommer den **afgiftspligtige** – dvs. den, der efter tinglysningsafgiftsloven hæfter for og har indbetalt afgiften. Kravet er et almindeligt pengekrav mod statskassen, ikke et individualiseret aktiv, som en tredjemand kan udsondre.

Praktisk konsekvens: Den, der finansierer tinglysningsafgiften for en anden – typisk køber, der betaler for sælgers ekspedition, eller en långiver – bør sikre sig ved transport i godtgørelseskravet eller ved at stå som anmelder og afgiftspligtig. Uden det bærer man modpartens kreditrisiko på et beløb, der ved store erhvervshandler let løber op i seks- til syvcifrede beløb. Sammenholdt med [12-0189748](#), hvor godtgørelsen udgjorde 2.280.000 kr., er eksponeringen betydelig.

LOV	Konkursloven § 82	Tinglysningsafgiftsloven § 23, stk. 1	
PRAKSIS	Landsretten · Landsrettens afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift og separatistkrav i konkursbo		31.01.2025
	Landsskatteretten · Godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejlagtig aflysning af pantebrev		31.03.2014

§ 12 Afgrænsning til gaveafgiften – tinglysningsafgift og boafgiftslovens § 29, stk. 2

Tinglysningsafgiftens formelle karakter får konsekvenser langt uden for afgiftsloven selv. [Boafgiftslovens § 29, stk. 2](#) giver adgang til at fratrække tinglysningsafgift i gaveafgiften, når den er betalt af gaveandelen **i forbindelse med ejendomsoverdragelse** – og ved erhvervsejendomme endda fuldt ud. Bestemmelsen forudsætter imidlertid en overdragelse fra **gavegiver til gavemodtager**.

Det blev en dyr detalje i [24-0054457](#). En far overdrog fire landbrugsejendomme og løsøre for i alt 25.713.200 kr. til sine to sønners fælles interessentskab. Tinglysningen skete til I/S'ets CVR-nummer – ikke til sønnernes personnumre – fordi pengeinstituttet ønskede at forene alt erhvervsmæssigt tilbehør under realkreditpantet, jf. [tinglysningslovens § 37](#). Sønnen fratrak 124.700 kr. i tinglysningsafgift i gaveafgiften. Skattestyrelsen nægtede fradraget, og Landsskatteretten stadfæstede:

- Skattemæssigt indebærer **transparensprincippet**, at sønnerne ejer en ideel andel, og gaven skulle afgiftsberigtiges hos dem.
- Civilretligt er ejendommene ejet af I/S'et, der er tinglyst adkomsthaver. **Et interessentskab er i tinglysningsmæssig sammenhæng et selvstændigt juridisk retssubjekt** – på linje med et kommanditselskab.
- Betingelsen i § 29, stk. 2, var derfor ikke opfyldt.

Klagerens argument om, at tinglysning først til CPR-numrene og derefter tilførsel til I/S'et efter § 6 a **ikke** ville have udløst yderligere variabel afgift – og at forskellen derfor var ren formalitet – blev afvist: den faktiske tinglysning var direkte til I/S'et. Heller ikke en mundtlig tilkendegivelse fra en sagsbehandler skabte en retsbeskyttet forventning uden et bindende svar.

Afgørelsen blev prøvet ved Højesteret i [BS-31208/2025-HJR](#) af 2. februar 2026, hvor fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab ligeledes blev afvist.

Der er en tankevækkende asymmetri mellem de to spor. Under [§ 6 a](#) tæller I/S'et som et »selskab m.v.« til fordel for borgeren, jf. [BS-11607/2020-HJR](#), og bekræftet ved [SKM2026.244.SR](#). Under boafgiftslovens § 29, stk. 2, tæller samme selvstændighed **imod** borgeren. Begge resultater hviler dog på samme grundsætning: det er den civilretlige, tinglyste realitet – ikke den skatteretlige transparens – der er afgørende.

Rådgivningspointe: ved generationsskifte gennem I/S eller K/S bør rækkefølgen overvejes nøje. Tinglysning først til gavemodtagerne personligt og derefter omdannelse/tilførsel efter § 6 a bevarer både gaveafgiftsfradraget og den nedsatte tinglysningsafgift – men kun hvis begge tinglysninger faktisk gennemføres.

LOV	Boafgiftsloven § 29, stk. 2	Tinglysningsafgiftsloven § 6a	Tinglysningsloven § 37
PRAKSIS	Højesteret · Afvisning af fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab 02.02.2026 Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab 02.02.2021 Landsskatteretten · Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab 29.04.2025 Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab 26.05.2026		

§ 13 Sammenfatning – formalitetens pris og legalitetens værn

Praksis på tinglysningsafgiftsområdet trækker i to retninger, der ved nærmere eftersyn er to sider af samme mønt.

Formalitetens pris. Fordi afgiften er transaktionsbaseret, betaler den afgiftspligtige for det, der faktisk anmeldes – ikke for det, der var meningen. To ekstra afkrydsninger i et virksomhedspant kostede 45.000 kr. i [18-0000265](#). En overset aflysning kostede 814.100 kr. i [24-0021139](#). Ni dages mellemrum mellem to skøder kostede den fulde grundafgift i [19-0109622](#). Utinglyste koncerninterne omstruktureringer kostede 121.000 kr. i [12-0188886](#). Og valget mellem CVR- og CPR-nummer kostede fradragsretten i [24-0054457](#).

Denne strenghed er ikke tilfældig. Den er den direkte og tilsigtede konsekvens af Stempeludvalgets valg i [betænkning nr. 1364/1998](#) af at binde afgiften til en entydigt konstaterbar registrering frem for til et vanskeligt afgrænseligt dokumentbegreb – et valg, der siden er blevet forstærket af den fuldt digitale tinglysning, som Tinglysningsudvalget tilrettelagde i [betænkning nr. 1471/2006](#). Prisen for entydighed og maskinel prøvelse er, at systemet ikke kan rumme hensigter.

Legalitetens værn. Samtidig sætter [BS-11607/2020-HJR](#) en klar grænse for, hvor langt myndighederne må gå den anden vej. Når lovgiver har valgt en bred formulering – »selskaber m.v.« – kan skattemyndighederne ikke indsnævre den ved at importere afgrænsninger fra fusionsskatteloven eller den ophævede stempelafgiftslov. Det kræver **tilstrækkelig klarhed i lovgrundlaget** at pålægge afgift. Dommen har efterfølgende åbnet § 6 a for a.m.b.a.'er, foreninger, selvejende institutioner, partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber, jf. [SKM2021.465.SR](#), [SKM2025.183.SR](#) og [SKM2026.244.SR](#).

De to linjer er forenelige, fordi de vedrører hvert sit spørgsmål. **Hvilken transaktion** der er tinglyst, afgøres formelt og uden skøn. **Hvilken retsregel** der gælder for den, afgøres efter almindelige fortolkningsprincipper – herunder det legalitetskrav, at tvivl ikke går ud over borgeren.

Tjekliste for rådgiveren:

- Er adkomstrækken berigtiget, **før** omstruktureringen tinglyses? ([12-0188886](#))
- Modtager det indskydende selskab **kapitalandele** – ikke blot en ret til optagelse? ([SKM2023.30.SR](#))
- Er erklæringen efter [§ 6 a](#), jf. [bekendtgørelsens § 6](#), afgivet ved anmeldelsen?
- Er afløsningspantebrevet **identisk** i hovedstol, valuta og aktivtyper? ([18-0005483](#) contra [18-0000265](#))
- Er aflysningsfristen kalendersat – 60 dage efter [§ 5, stk. 5](#), 1 år efter [§ 5 a, stk. 2, nr. 3](#)?
- Ved opdeling: kan 1-årskravet i [§ 5 a, stk. 3](#) overhovedet opfyldes ved den planlagte salgsprofil? (- [SKM2021.282.SR](#))
- Bevæger afgiftsfritagelsesgrundlaget sig fra »mindre til mere«? ([SKM2025.483.SR](#))
- Er 9-månedersfristen i [§ 23, stk. 1, nr. 1](#) noteret fra **overtagelsesdagen** – ikke fra tinglysningen? ([10-00084](#))

Er der tvivl om en påtænkt konstruktion, er bindende svar den sikre vej: praksis på området er i vidt omfang skabt netop dér, og en mundtlig tilkendegivelse fra en sagsbehandler skaber ingen retsbeskyttet forventning, jf. [24-0054457](#).

LOV

[Tinglysningsafgiftsloven § 5, stk. 5](#)
[Tinglysningsafgiftsloven § 5a, stk. 2-3](#)
[Tinglysningsafgiftsloven § 6a](#)
[Tinglysningsafgiftsloven § 16, stk. 1](#)
[Tinglysningsafgiftsloven § 23, stk. 1](#)

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab

02.02.2021

Landsskatteretten · Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pantebreve inden for 1-års fristen	04.11.2025
Landsskatteretten · Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab	29.04.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift – Udvidelse af aktivtyper i virksomhedspant	14.09.2020
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift: Flere skøder tinglyst på forskellige datoer udløste flere faste afgifter, og overdragelse fra dødsbo til bror faldt ind under 85%-reglen.	23.06.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved virksomhedspant – Afløsning af pantebrev	08.01.2020
Landsskatteretten · Tinglysningsafgift – Tilførsel af aktiver – Krav om tinglyst adkomst for indskydende selskab	03.12.2014
Landsskatteretten · Afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift ved aflyst ejendomsoverdragelse	01.09.2010
Skatterådet · Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	26.05.2026
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved sampantsætning af ejendomme med afgiftspantebreve	03.09.2025
Skatterådet · Tinglysningsafgift ved fusion af selvejende institutioner udgør 1850 kr	02.04.2025
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
Skatterådet · Tinglysningsafgift 1-årsregel løber fra tinglysning af nye pantebreve	25.05.2021

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Tinglysningsafgiftsloven § 1		Tinglysningsafgiftsloven § 4	stk. 1-4
Tinglysningsafgiftsloven § 5	stk. 1, 5	Tinglysningsafgiftsloven § 5a	stk. 1-3
Tinglysningsafgiftsloven § 6a		Tinglysningsafgiftsloven § 16	stk. 1
Tinglysningsafgiftsloven § 23	stk. 1-2		

MATERIALE Citerede afgørelser

51 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		2
02.02.2026	Afvisning af fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift ved overdragelse til kommanditselskab	31208-2025
02.02.2021	Højesterets afgørelse om tinglysningsafgift ved tilførsel af aktiver fra et interessentskab	bs-11607-2020-hjr
LANDSRETTEEN · ANKEINSTANS		1
31.01.2025	Landsrettens afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift og separatistkrav i konkursbo	9582-11168
LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		32
04.11.2025	Stadfæstelse af yderligere tinglysningsafgift grundet manglende aflysning af tidligere pantebreve inden for 1-års fristen	24-0021139

29.04.2025	Ingen fradrag for tinglysningsafgift ved gaveoverdragelse af ejendom til interessentskab	24-0054457
25.04.2025	Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift ved påtegninger på pantstiftende vedtægter i ejerlejligheder	23-0009401
02.04.2025	Tinglysningsafgift ved udvidelse af pant – Landsskatterettens afgørelse i Journalnr. 22-0074794	22-0074794
21.01.2025	Tinglysningsafgift ved overdragelse af fast ejendom fra et opløst anpartsselskab til enearving	23-0022963
06.04.2022	Stadfæstelse af afgørelse om tinglysningsafgift – Beregning af afgift på baggrund af ejendomsværdi	19-0006270
17.08.2021	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift af enfamiliehus anvendt til erhvervsmæssig udlejning	21-0055075
19.11.2020	Landsskatteretten: Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift for betinget skøde	17-0827264
14.09.2020	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift – Udvidelse af aktivtyper i virksomhedspant	18-0000265
14.09.2020	Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejl i aktivgrupper for virksomhedspant	18-0000266
23.06.2020	Tinglysningsafgift: Flere skøder tinglyst på forskellige datoer udløste flere faste afgifter, og overdragelse fra dødsbo til bror faldt ind under 85%-reglen.	19-0109622
08.01.2020	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved virksomhedspant – Afløsning af pantebrev	18-0005483
14.11.2019	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom til ægtefælle	18-0004996
22.10.2019	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejerlejlighed til ægtefælle	18-0004699
07.08.2019	Krav om fuld tinglysningsafgift ved efterfølgende inddragelse af yderligere ejendomme under et eksisterende ejerpantebrev	16-0842639
17.12.2018	Tinglysningsafgift – Beregning af afgift ved ændret ejendomsvurdering efter tinglysning	15-2496590
14.12.2018	Landsskatteretten: Tinglysningsafgift skulle beregnes af ejendomsværdi og ikke ejerskiftesum	17-0524387
22.03.2018	Stadfæstelse af efteropkrævning af tinglysningsafgift - Ejendomsværdi ved beregning af tinglysningsafgift	15-0997833
14.12.2017	Afgift ved omdannelse af boliginteressentskab til andelsboligforening	14-3417587
26.10.2017	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift baseret på ejendomsvurdering	15-2776145
15.06.2017	Stadfæstelse af SKATs afgørelse om tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom i forbindelse med virksomhedsomdannelse og fusion	16-0524337
12.07.2016	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om tinglysningsafgift for erhvervsejendom baseret på ejendomsvurdering	14-5253800

02.05.2016	Beregning af tinglysningsafgift baseret på senest offentliggjorte ejendomsværdi frem for købesum	14-2673281
03.12.2014	Tinglysningsafgift – Tilførsel af aktiver – Krav om tinglyst adkomst for indskydende selskab	12-0188886
31.03.2014	Godtgørelse af tinglysningsafgift ved fejlagtig aflysning af pantebrev	12-0189748
21.12.2011	Afslag på godtgørelse af tinglysningsafgift ved ejendomsoverdragelse - manglende aflysning af skøde	11-03325
01.09.2010	Afgørelse om godtgørelse af tinglysningsafgift ved aflyst ejendomsoverdragelse	10-00084
28.05.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendom i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse og fusion	10-00278
28.05.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme i forbindelse med skattefri fusion	10-00279
28.05.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme - manglende tinglysning af mellemliggende erhvervelse	10-01348
25.03.2010	Tinglysningsafgift ved overdragelse af ejendomme til anpartsselskab - ejerskifte og virksomhedsomdannelse	09-02544
26.08.2009	Tinglysningsafgift: Afgiftsgrundlag ved varslet, men ikke endelig, ejendomsvurderingsnedsættelse	09-00451

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED

16

26.05.2026	Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse af personlig ejendomsvirksomhed til interessentskab	25-6182368
03.09.2025	Tinglysningsafgift ved sampantsætning af ejendomme med afgiftspantebreve	25-2748915
13.05.2025	Tilbageskødning af erhvervsejendom til nul kroner udløser variabel tinglysningsafgift	24-2090556
13.05.2025	Nedsat tinglysningsafgift ved omdannelse til partnerselskab	24-2294160
02.04.2025	Afgiftsmodregning ved opdeling og frasal af pantebreve	24-1797041
02.04.2025	Tinglysningsafgift ved fusion af selvejende institutioner udgør 1850 kr	24-1137361
26.02.2025	Tinglysningsafgift fritages ikke ved etapevis opdeling af pantebrev efter matrikulær ændring	24-1466740
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
25.05.2021	Tinglysningsafgift 1-årsregel løber fra tinglysning af nye pantebreve	20-1259638
20.03.2020	Tinglysningsafgift 1-års værnsregel gælder ved ejerlejlighedsopdeling	19-0699990
14.08.2018	Tinglysningsafgift ved aktivtilførsel af byggeretter til partnerselskab	18-0258747
16.02.2018	Afgiftspantebreve kan ikke genbruges efter opdeling i ejerlejligheder	17-1514457

21.03.2017	Afgift ved tinglysning af ejendom delvist omfattet af aktivtilførsel	16-1076462
03.02.2017	Fusion og tinglysningsafgift af virksomhedspant	16-1183997

FORARBEJDE Betænkninger

2 referencer

Stempelafgift – Betænkning nr. 1364 fra Stempeludvalget

nr. 1364 · 1998 · Skatteministeriet

Betænkning om digital tinglysning

nr. 1471 · 2006 · Justitsministeriet