

Udskriftsdato: onsdag den 17. juni 2026

SKR nr 9578 af 24/02/2021 (Gældende)

Genoptagelse af tinglysningsafgift (procentafgift) for afløsningspantebreve vedrørende virksomhedspant og fordringspant i visse tilfælde af pantsætterskifte - styresignal

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 20-0264516

Genoptagelse af tinglysningsafgift (procentafgift) for afløsningspantebreve vedrørende virksomhedspant og fordringspant i visse tilfælde af pantsætterskifte - styresignal

SKM2021. 104. SKTST

1. Sammenfatning

I styresignalet beskrives en ændring af praksis vedrørende tinglysningsafgift som følge af Landsskatterettens afgørelse i SKM2019. 600. LSR. Ændringen omhandler afgift af virksomhedspant og fordringspant, som tinglyses til afløsning af tidligere tinglyst pantebrev. Ændringen vedrører tilfælde, hvor det nye pantebrev vedrører en ny pantsætter, og pantet omfatter en ny virksomheds aktiver.

I styresignalet fastsættes fristen for genoptagelse, reaktionsfrist og krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

2. Underkendt praksis

Tinglysningsafgift ved tinglysning af virksomhedspant og fordringspant

For pant i løsøre og immaterielle rettigheder, som skal tinglyses i Personbogen, betales som hovedregel en fast afgift på 1.750 kr., samt en procentafgift på 1,5 procent af det pantsikrede beløb, jf. tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 1. Dette gælder også tinglysning af pantsætningsformerne virksomhedspant og fordringspant.

Som en undtagelse hertil kan afløsningspantebreve, som giver virksomhedspant eller fordringspant, tinglyses alene med en afgift på 1.750 kr. Dette fremgår af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5 (tidligere stk. 7).

Et afløsningspantebrev er et nyt pantebrev vedrørende virksomhedspant eller fordringspant, som erstatter et tidligere tinglyst virksomhedspant eller fordringspant. Efter tinglysning af det nye pantebrev, skal det hidtidige pantebrev aflyses fra tingbogen indenfor 60 dage.

Af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5, 1. pkt., fremgår det således, at der skal betales en afgift på 1.750 kr. (1.660 kr. før 1. marts 2020) ved tinglysning af et skadesløsbrev eller ejerpantebrev, der giver virksomhedspant, jf. tinglysningslovens § 47 c, og fordringspant, jf. tinglysningslovens § 47 d, når det tinglyses på vilkår om afløsning af et tilsvarende pantebrev efter samme bestemmelse. Fristen på 60 dage for afløsning af det tidligere pantebrev fremgår af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5, sidste pkt., sidste led.

Hidtidig praksis - tilsvarende pantebrev

Det fremgik af Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit E. B. 4.3.3, under henvisning til flere afgørelser, at § 5, stk. 5, efter hidtidig praksis ikke kunne benyttes, hvis det nye pantebrev (afløsningspantebrevet) omfattede aktiver, som tilhørte en anden virksomhed, end den oprindelige, idet det nye pantebrev derved ikke kunne anses for at afløse et "tilsvarende pantebrev".

Virksomhedsoverdragelse

Under overskriften "Tilsvarende pantebrev" fremgik det nærmere i det nævnte afsnit, at bestemmelsen i § 5, stk. 5, kunne benyttes ved en virksomhedsoverdragelse til en ny ejer, som videreførte virksomheden, i

det omfang, at der ved tinglysningen af det nye virksomhedspant ikke blev opnået virksomhedspant i en anden virksomheds aktiver. Dette fulgte af det bindende svar i sagen SKM2018. 214. SR.

Fusion

I Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit E. B. 4.3.3 var beskrevet, at § 5, stk. 5, kunne anvendes ved fusion, når en virksomhed med et tinglyst virksomhedspant blev videreført i en fusioneret enhed. Dette fulgte af Skatterådets bindende svar i SKM2017. 77. SR, som var begrundet med, at den fusionerede enhed succederede fuldt ud i forpligtelserne i det hidtidige selskab, herunder også i virksomhedspantet. Afgørelsen var også begrundet med den tinglysningsmæssige behandling af fusionen.

Virksomhedsomdannelse

Endvidere fremgik det af Den juridiske vejledning, at § 5, stk. 5, kunne anvendes ved en virksomhedsomdannelse, hvor en personligt drevet virksomhed omdannes til selskabsform, eller ved virksomhedsoverdragelse, hvor den eksisterende virksomhed videreføres af en anden juridisk eller fysisk person, og der ved tinglysning af afløsningspantebrevet ikke blev opnået pant i andre virksomheders aktiver.

Det var også anført, at reglen også kunne benyttes ved en betalingsstandsning, hvor virksomhedspantet kunne videreføres for virksomhedens fremtidige erhvervelser, ved udstedelse af et nyt pantebrev. Dette fremgik ligeledes af SKM2018. 214. SR.

Skatteforvaltningen har endvidere i en sag for Skatterådet, SKM2017. 214. SR vejledende udtalt, at reglen i § 5, stk. 5 efter Skatteforvaltningens opfattelse ikke kunne anvendes, hvis et ejerpantebrev angående et tinglyst virksomhedspant, ønskes tinglyst på en anden virksomhed, hvorved der i stedet opnås pantsikkerhed i denne virksomheds aktiver. Det var Skatteforvaltningens opfattelse, at der ville være tale om en ny virksomhedspantsætning, som var omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 1, selvom det nye pantebrev vedrørte samme beløb og samme aktivtyper som det oprindelige pantebrev.

3. Baggrunden for ændring af praksis

Landsskatteretten har i afgørelsen SKM2019. 600. LSR taget stilling til en sag, hvor en virksomhed havde købt aktiverne i den hidtidige virksomhed, som havde et tinglyst virksomhedspant. Købervirksomheden ønskede at tinglyse et virksomhedspant af samme beløbsmæssige størrelse, og med samme pantsatte aktivtyper, og med sig selv som ny pantsætter. Landsskatteretten traf med baggrund i lovens forarbejder afgørelse om, at bestemmelsen kunne benyttes både ved panthaver- og pantsætterskifte. Det var dermed uden betydning, at det nye pantebrev tillige fik pant i købervirksomhedens aktiver.

4. Ny praksis

Krav til afløsningspantebreve - "tilsvarende pantebrev"

Ved tinglysning af virksomhedspant og fordringspant til afløsning af tidligere tinglyst virksomhedspant eller fordringspant, jf. tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5, kan der alene stilles krav om, at det nye pant har samme beløbsmæssige størrelse, og samme pantsatte aktivtyper, som det hidtidige pantebrev, mens det er uden betydning, om panthaver eller pantsætter er ændret i det nye pantebrev. Dette følger af Landsskatterettens afgørelse i sagen SKM2019. 600. LSR.

Afgørelsen medfører bl.a., at § 5, stk. 5 kan benyttes ved tinglysning af et nyt skadesløsbrev eller afgiftspantebrev i tilfælde af en virksomhedsoverdragelse, selvom købervirksomhedens aktiver dermed bliver omfattet af pantet. Afgørelsen ændrer begrundelsen i SKM2018. 214. SR på dette punkt.

Endvidere kan der, hvis reglen benyttes i tilfælde af en fusion, ikke stilles krav om, at det fortsættende selskab succederer i den hidtil pantsatte virksomheds forpligtelser. SKM2019. 600. LSR ændrer begrundelsen i SKM2017. 77. SR, på dette punkt.

§ 5, stk. 5 kan endvidere eksempelvis benyttes, hvis et tinglyst ejerpantebrev om virksomhedspant, erstattes af et nyt virksomhedspant, som bliver tinglyst på en anden virksomhed, hvorved der i stedet opnås pantsikkerhed i denne virksomheds aktiver. Dette er en ændring af Skattestyrelsens praksis, som fremgik af SKATs vejledende udtalelse i SKM2017. 214. SR.

5. Genoptagelse

Landsskatterettens afgørelse, SKM2019. 600. LSR, indebærer, at tinglysning af afløsningspantebreve vedrørende virksomhedspant og fordringspant, kan ske uden betaling af procentafgift, i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5, i større omfang end tidligere beskrevet i praksis, herunder SKM2017. 214. SR og SKM2018. 214. SR.

I de følgende afsnit beskrives retningslinjer for genoptagelse af sager hvor der er betalt tinglysningsafgift (procentafgift), ved tinglysning af virksomhedspant og fordringspant, i medfør af den tidligere praksis, hvor der er opnået pant i yderligere eller andre virksomheders aktiver. Det er en betingelse for genoptagelse, at de øvrige betingelser i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5 (tidligere stk. 7), har været opfyldt.

Det er som beskrevet ovenfor endvidere en betingelse, at det nye virksomhedspant eller fordringspant har haft samme størrelse og pantsatte aktivtyper, som det hidtidige og, at det tidligere pantebrev er blevet afløst indenfor fristen efter tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5 (tidligere stk. 7).

5.1 Frister for genoptagelse

5.1.1 Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb, hvis den afgiftspligtige fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

5.1.2 Ekstraordinær genoptagelse

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, at uanset fristerne i § 31 kan et afgiftstilsvar ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige, hvis hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et motorankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Sagen der var til prøvelse i SKM 2019.600. LSR vedrørte et skadesløsbrev, der blev tinglyst den 4. juni 2017. Landsskatterettens afgørelse blev truffet den 16. august 2019. For virksomheder, der er frivilligt registreret efter tinglysningsafgiftslovens § 17, kan der således ske genoptagelse fra og med den afgiftsperiode, der var påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år før denne dato. Det vil sige fra 1. august 2016. For borgere og virksomheder, der ikke har været registreret efter tinglysningsafgiftslovens § 17, men som har betalt afgiften ved tinglysningen, kan der ske genoptagelse af afgift vedrørende tinglysning af afløsningspantebreve vedrørende virksomhedspant eller fordringspant, der er anmeldt til tinglysning 3 år før denne dato, det vil sige den 16. august 2016 eller senere.

5.2 Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skatteforvaltningens hjemmeside.

5.3 Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse og tilbagebetaling af tinglysningsafgift kan ske digitalt ved at tinglyse en påtegning om "Afgiftsgodtgørelse" i det digitale tinglysningsystem via Tinglysningsrettens hjemmeside, www.tinglysning.dk. Påtegningen tinglyses på det tinglyste virksomhedspant, der søges tilbagebetaling for. Ejerpantebrevets/skadesløsbrevets dato/løbenummer kan ses ved opslag i Personbogen på det CVR-nr., pantet vedrører.

Påtegningen skal vedhæftes dokumentation for, at ansøgeren, som anmoder om tilbagebetaling, har afholdt hele eller dele af udgiften til tinglysningsafgift. Påtegningen om "Afgiftsgodtgørelse" skal således vedhæftes følgende oplysninger:↵

- Dato/løbenummer på det dokument (pantebrev), der søges godtgørelse for
- Dokumentation for den betalte afgift
- Dato/løbenummer på det tilsvarende pantebrev, som blev afløst/afløst
- Dokumentation for, hvornår ansøgeren, som anmoder om tilbagebetaling, har afholdt eller afregnet udgiften
- Hvis pantebrevet tidligere har været behandlet hos SKAT/Skattestyrelsen, bedes journalnummeret oplyst.

Anmodning om genoptagelse og tilbagebetaling kan alternativt ske ved at sende en skriftlig anmodning til Skattestyrelsen på adressen: Nykøbingsvej 76, 4990 Sakskøbing, med oplysninger, der kan identificere den virksomhed eller person, der anmoder om tilbagebetaling og vedlagt den dokumentation, der er nævnt ovenfor.

Hvis godtgørelsen af afgift vedrører et pantebrev, som er afløst fra Personbogen, sendes anmodningen skriftligt, direkte til Skattestyrelsen, som beskrevet ovenfor.

Skattestyrelsen vil af egen drift rette henvendelse til de tinglysende parter med henblik på genoptagelse, hvis Skattestyrelsen umiddelbart er opmærksom på, at der er tinglysninger, for hvilke der er betalt for meget i afgift, med henblik på, at afgiften tilbagebetales.

6. Gyldighed

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2021-2, afsnit E. B. 4.3.3. Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2021-2 og udløbet af reaktionsfristen i pkt. 5.2. er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 24. februar 2021

MORTEN BØDSKOV