

Udskriftsdato: lørdag den 6. juni 2026

AFG nr 9423 af 28/02/2017 (Gældende)

## Tinglysningsafgift ved virksomhedspant - ejerpantebrev

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1453407

## Tinglysningsafgift ved virksomhedspant - ejerpantebrev

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6, på et ejerpantebrev, der gav virksomhedspant, kunne tinglyses en ændring af pantebrevet, hvormed debitor/kreditor blev udskiftet, alene mod betaling af tinglysningsafgift efter tinglysningsafgiftslovens § 7, dvs. uden betaling af variabel afgift. Skatterådet afviste endvidere to spørgsmål om alternative dispositioner. SKAT udtalte vejledende, at såvel en ændring af ejerpantebrevet, hvor en yderligere virksomhed indtrådte som debitor/kreditor, samt oprettelse af et nyt ejerpantebrev for samme beløb og med pant i samme aktivtyper, men som vedrørte en ny virksomhed som debitor/kreditor, ikke kunne tinglyses alene mod betaling af 1.660 kr. Disse tinglysninger ville udgøre en ny virksomhedspantsætning, som ville medføre, at der tillige skulle betales variabel afgift af det pantesikrede beløb efter § 5, stk. 1.

*Skatterådsmøde 28. februar 2017 - SKM2017. 214. SR*

### Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørger i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6, på et ejerpantebrev, der giver virksomhedspant og som er underpantsat til Spørger til sikkerhed for et fastlagt beløb, kan lade tinglyse en allonge til ejerpantebrevet, hvormed debitor/kreditor udskiftes, alene mod betaling af tinglysningsafgift efter tinglysningsafgiftslovens § 7, dvs. uden betaling af variabel afgift?
2. Kan det bekræftes, at der i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6, til et ejerpantebrev, der giver virksomhedspant, og som er underpantsat til Spørger til sikkerhed for et fastlagt beløb, kan tinglyses en allonge til ejerpantebrevet, hvormed der tilføjes yderligere en debitor/kreditor, alene mod betaling af tinglysningsafgift efter tinglysningsafgiftslovens § 7, dvs. uden betaling af variabel afgift?
3. Kan det bekræftes, at der i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6, kan tinglyses et ejerpantebrev, der i samme omfang som det eksisterende ejerpantebrev giver kreditor sikkerhed, og hvis vilkår er identisk med det eksisterende pantebrev, men hvor der tilføjes yderligere en debitor/kreditor, alene mod betaling af tinglysningsafgiftslovens § 7, dvs. uden betaling af variabel afgift.

### Svar

1. Nej
2. Afvises
3. Afvises

### Beskrivelse af de faktiske forhold

1.1 Anmodningen om bindende svar angår alene spørgsmål om tinglysningsafgift.

1.2 Spørger har i forbindelse med kreditgivning til H1, fra Bank 1, overtaget et virksomhedspantebrev, jf. tinglysningslovens § 47c, stk. 1.

1.3 Det pågældende virksomhedspantebrev, som Spørger overtog, var oprindeligt et skadesløsbrev, hvilket hjemles i tinglysningslovens § 47c, stk. 1.

1.4 Skadesløsbrevet (virksomhedspantet) gav pant i samtlige de aktivtyper, som er oplistet i tinglysningslovens § 47c, stk. 3.

1.5 I forbindelse med at Spørger overtog pantebrevet, jf. pkt. 1.1, blev skadesløsbrevet erstattet med et ejerpantebrev. I medfør af tinglysningslovens § 47c, stk. 1, kan et virksomhedspant netop gives under anvendelse af enten et skadesløsbrev eller et ejerpantebrev.

1.6 Denne ændring, hvor skadesløsbrevet blev erstattet med et ejerpantebrev, skete som følge af et skadesløsbrevs natur, hvoraf følger, at skadesløsbrevet - i modsætning til et ejerpantebrev - ikke kan anvendes som et sikkerhedsdokument for andre end den på skadesløsbrevet anførte kreditor og den her anførte fordring, jf. tinglysningslovens § 47c, stk. 2, 2. pkt. forudsætningsvis. Når imidlertid skadesløsbrevet blev udskiftet med et ejerpantebrev, vil det netop stiftede ejerpantebrev kunne anvendes i forbindelse med en sikkerhedsstillelse for fx en kassekredit ved, at ejerpantebrevet underpant sættes til fordel for flere kreditorer. Dermed opnås en større grad af fleksibilitet, særligt for pantsætter.

1.7 Udskiftningen af skadesløsbrevet med et ejerpantebrev kan ske - og skete i denne sag også - uden betaling af variabel tinglysningsafgift, jf. tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7.

1.8 Spørger har nu konstateret, at Spørgers debitor - og debitor/kreditor i henhold til ejerpantebrevet, der giver virksomhedspant, H1 - er på økonomisk svagere fødder end H1's danske moderselskab, H2.

1.9 Spørger har derfor anmodet H2 om gennem en allonge at indtræde i ejerpantebrevet som ny kreditor/debitor. På den måde vil virksomhedspantet fremover formelt omfatte H2's aktiver. Det pantsatte beløb i henhold til ejerpantebrevet bliver ikke ændret, og pantebrevet vil fortsat omfatte samme aktivtyper, nemlig de kategorier, der fremgår af tinglysningslovens § 47c, stk. 3. H2 er villig til at indtræde som ny kreditor/debitor i ejerpantebrevet, der fortsat vil være underpant sat til Spørger til sikkerhed for H1's mellemværende med Spørger.

1.10 Alternativet til den i pkt. 1.9 nævnte løsning (hvor H1 udtræder af pantebrevet) er en løsning, hvor der optages endnu en kreditor/debitor på ejerpantebrevet, nemlig H2. I denne situation udtræder H1 ikke af ejerpantebrevet.

1.11 Spørger aftalte i første omgang med H1 og H2, at man skulle benytte den i pkt. 1.10 nævnte løsningsmåde, hvor H2 tiltrådte ejerpantebrevet som debitor/kreditor, og hvor H1 forblev som debitor/kreditor.

1.12 Spørger anmeldte på denne baggrund den 11. april 2016 til tinglysningsretten et "debitorskifte", hvormed H2 indtrådte som kreditor/debitor. Tinglysningsretten afviste den 7. juni 2016 tinglysningsretten, fordi der var tinglyst et pantsætningsforbud for H1, som den påtaleberettigede angiveligt ikke havde tiltrådt.

Samtidig udtalte tinglysningsretten følgende:

"Det bemærkes, at der opkræves fuld afgift ved debitorskifte på Ejerpantebrev Virksomhedspant. "

1.13 Som bilag 1 til nærværende anmodning vedlægges kopi af påtegningen med den indtrådte debitor samt tinglysningssvaret.

1.14 Den ovennævnte kommentar fra tinglysningsretten omkring afgift førte til, at Spørger i en e-mail af 9. juni anmodede om en uddybning af baggrunden for, at der skulle betales fuld tinglysningsafgift ved debitorskifte på et ejerpantebrev.

Som bilag 2 vedlægges e-mailen fra Spørger til tinglysningsretten.

1.15 Tinglysningsretten uddybede herefter sin oprindelige kommentar, idet man i en senere e-mail til Spørger (bilag 3) skrev:

"Den endelige afgørelse omkring afgift ligger hos SKAT, men det er Tinglysningsrettens overbevisning, at et debitorskifte (herunder indsættelse af flere debitorer) på et ejerpantebrev virksomhedspant vil medføre at der skal betales fuld afgift (1.5 % af beløbet + 1660)"

1.16 Tinglysningsretten har således afvist, at nogen af de to alternative situationer i pkt. 1.9 og 1.10 ovenfor (indtræden af ny debitor hhv. udskiftning af debitor) kan ske uden betaling af fuld (variabel) afgift. Tinglysningsretten har samtidig henvist Spørger til at anmode om bindende svar, hvilket har afstedkommet nærværende anmodning.

De ovenfor nævnte bilag 1-3 har været forelagt SKAT i forbindelse med behandlingen af anmodningen om bindende svar.

Supplerende oplysninger fra Tinglysningsretten

SKAT har i forbindelse med behandlingen af anmodningen indhentet supplerende oplysninger hos Tinglysningsretten om, hvordan der kan foretages tinglysning af virksomhedspant i Personbogen.

Tinglysningsretten har oplyst, at når der tinglyses et dokument vedrørende en person/virksomhed, oprettes et blad i Personbogen for den pågældende. Når der søges i Personbogen, sker det med udgangspunkt i personen/virksomhedens CPR-nr./CVR-nr.

Tinglysningsretten oplyser endvidere, at hvis der ønskes påført en yderligere debitor/kreditor på et tinglyst virksomhedspantebrev, som er et ejerpantebrev, så kan det tinglyses enten ved, at der tinglyses et nyt ejerpantebrev på den yderligere debitor/kreditor, eller det tinglyses ved påtegning af typen Debtorskifte i det digitale tinglysningssystem, på det allerede tinglyste ejerpantebrev. Rent teknisk skal det i det digitale tinglysningssystem foregå som en påtegning om, at en debitor udtræder, og derefter påtegning om at to debitorer indtræder, idet det ikke er teknisk mulig at tilføje en debitor. Da der er tale om virksomhedspant, vil dette af Tinglysningsretten blive anset for en pantudvidelse. Tinglysningen vil ske på begge virksomheders blade i Personbogen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgers repræsentant anfører, at tinglysningsrettens opfattelse som gengivet ovenfor ikke har fornøden hjemmel i bestemmelserne i tinglysningsafgiftsloven.

Spørgers repræsentant henviser til, at Tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 1, 1. og 2. punktum har følgende ordlyd:

"For tinglysning af pant, bortset fra retspant, udgør afgiften 1.660 kr. og 1,5 pct. af det pantsikrede beløb. Det pantsikrede beløb er pantebrevets nominelle hovedstol. "

Tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 4 har følgende ordlyd:

"For tinglysning af ændringer, hvorved der inddrages anden eller yderligere fast ejendom eller løsøre mv. under pantet, beregnes afgift af hele det pantsikrede beløb efter stk. 1, jf. dog stk. 5"

Tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6 har følgende ordlyd (med Spørgers fremhævning):

"For tinglysning af en forhøjelse af det pantsikrede beløb beregnes afgift efter stk. 1 af forskellen mellem resthæftelsen og den nye panthæftelse. For tinglysning af andre ændringer end de i 1. pkt. og i stk. 4 nævnte vedrørende panthæftelsen, herunder pantsætterskifte, beregnes afgiften efter § 7, jf. dog § 8, stk. 1, nr. 8.

Spørgers repræsentant anfører, at det på baggrund af bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6 er Spørgers opfattelse, at debtorskifte på et ejerpantebrev kan ske uden betaling af variabel afgift, og at dette også gælder for ejerpantebreve, der anvendes til virksomhedspant.

Spørgers repræsentant anfører, at udskiftningen af pantsætter på et ejerpantebrev således direkte efter lovens ordlyd kan ske uden betaling af variabel afgift og af denne grund må tinglysningens kommentar være ulovhjemlet.

Repræsentanten anfører videre, at SKAT imidlertid kunne hævde, at der ved udskiftningen af debitor - når der er tale om virksomhedspant - sker en udskiftning af de pantsatte aktiver, fordi det nu er en ny debitors "virksomhed", der er pantsat. SKAT ville således måske gøre gældende, at det herefter følger af tinglysningslovens § 5, stk. 4, at der skal betales fuld tinglysningsafgift som følge af pantsætningen.

Hertil bemærker Spørgers repræsentant, at det afgørende er, at der ikke med debitorskiftet/debitorindtræden sker en ændring i hverken det pantsikrede beløb eller de aktivtyper, der er pantsat. Det er fortsat alene de i tinglysningslovens § 47c, stk. 3 nævnte kategorier (fx varelager, fordringer, driftsmidler og goodwill), der er pantsat. De bagvedstående aktiver er selvfølgelig ændret som følge af den nye debitor, men dette er jo et virksomhedspants natur (pantet er "flydende" og vil dermed reelt omfatte mange forskellige aktiver over tid, fx nye debitorer eller andre varelager i tilfælde af en udvidelse af en produktportefølje).

Spørgers repræsentant anfører, at denne forudsætning om, at pantets "identitet" er de pantsatte kategorier/aktivtyper og ikke de bagvedstående konkrete aktiver, støttes af forarbejderne til en ændring af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, L 519 af 28. maj 2013, § 2, nr. 3 med følgende ordlyd:

"I § 5, stk. 7, indsættes efter »ved tinglysning af«: »skadesløsbrev eller ejerpantebrev, der giver«."

Bestemmelsen blev indsat under folketingsbehandlingen af lovforslag nr. 107 af 25. april 2013. I forarbejderne til bestemmelsen (LFB 2013-04-25 nr. 107) er følgende nævnt, med Spørgers fremhævninger:

"Formålet med ændringsforslaget er at sikre, at tinglysningsafgiften for tinglysning af ejerpantebrev, der giver virksomhedspant, og som sker på vilkår om afløsning af et skadesløsbrev, der giver virksomhedspant, beregnes efter tinglysningsafgiftslovens § 7. At beregningen foretages efter lovens § 7 indebærer, at afgiften alene udgør 1.660 kr., jf. lovforslagets § 2, nr. 2, og at der ikke beregnes en afgift på 1,5 pct. af det pantsikrede beløb.

Den foreslåede bestemmelse gælder tilsvarende for tinglysning af skadesløsbrev, der giver virksomhedspant, og som sker på vilkår om afløsning af et ejerpantebrev, der giver virksomhedspant.

Det er som efter den gældende bestemmelse fortsat et krav, at tinglysningen sker på vilkår om afløsning af et tilsvarende pantebrev efter samme bestemmelse. Der henvises til bemærkningerne til den gældende § 5, stk. 7, i tinglysningsafgiftsloven, jf. Folketingstidende 2004-2005, s. 7426 f.

Det aflyste pantebrev skal således fortsat være et "tilsvarende pantebrev". Det vil sige, at to nærmere betingelser skal være opfyldt, for at den fordelagtige afgiftsberegning finder anvendelse.

For det første skal det nye skadesløsbrev eller ejerpantebrev have samme beløbsmæssige størrelse i samme valuta som det aflyste pantebrev. Er der indsat en rentebestemmelse, der forhøjer det pantsikrede beløb, skal denne ligeledes være identisk.

For det andet indebærer den foreslåede regel, at det ikke er muligt at benytte sig af den mere lempelige afgiftsregel, hvis der efter det nye pantebrev er pant i andre eller flere aktivtyper end det aflyste.

Efter den foreslåede bestemmelse er det ikke afgørende, om panthaveren efter det nye skadesløsbrev eller ejerpantebrev er identisk med panthaveren efter det tidligere skadesløsbrev eller ejerpantebrev. At der skal være tale om et »tilsvarende pantebrev«, indebærer derfor ikke, at der kan opstilles krav om, at skadesløsbrevet eller ejerpantebrevet skal være til sikkerhed for det samme underliggende retsforhold."

Spørgers repræsentant bemærker hertil, at det altså helt klart fremgår af forarbejderne, at det afgørende (ved ombytning af skadesløsbrev til ejerpantebrev) er, at de sikrede aktivtyper fortsat er de samme. Det er til gengæld uden betydning, om de bagvedstående konkrete aktiver ændrer sig. Tilsvarende må efter Spørgers repræsentants opfattelse selvsagt gælde ved debitorskifte, som fortsat ifølge § 5, stk. 6 uden tvivl kan ske afgiftsfrit. Der er efter repræsentantens opfattelse ikke hjemmel i § 5, stk. 4 til at bortse fra reglen i § 5, stk. 6, fordi der ikke - som kravet er for at anvende § 5, stk. 4 - sker inddragelse af nye aktiver under pantet.

Spørgers repræsentant anfører, at der således bør svares "ja" til spørgsmål 1, fordi et debitorskifte kan ske uden betaling af variabel afgift i henhold til § 5, stk. 6 i tinglysningsafgiftsloven.

Spørgers repræsentant bemærker i sit høringssvar yderligere vedrørende spørgsmålet om pantudvidelse efter § 5, stk. 4, at der ikke er tale om en pantudvidelse, når debitor udskiftes på pantebrevet. Repræsentanten bemærker, at en pantudvidelse, som nævnt i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 4, forudsætter, at der sker en udvidelse af panthavers ret, og at dette er ikke tilfældet, hvor der alene sker en udskiftning af debitor på pantebrevet.

Repræsentanten anfører videre, at det er kernen i virksomhedspantet, at der løbende sker udskiftning af de enkeltaktiver, som omfattes af pantet, hvilket følger af ordlyden af tinglysningslovens § 47c. Denne løbende udskiftning indebærer ikke i tinglysningsafgiftsmæssig henseende en forandring af Spørgers panteret. Transaktionen medfører endvidere ingen forandringer i det pantsikrede beløb, og der sker heller ikke udvidelse af de aktietyper, som omfattes af pantet. Med andre ord sker der ikke nogen ændringer af pantets størrelse og omfang.

Repræsentanten anfører videre, at hvor der ikke sker enten udvidelse af de aktietyper, der omfattes af pantet, eller en udvidelse af pantets beløbsmæssige ramme, er der ikke hjemmel i tinglysningslovens § 5, stk. 4, til at forlange tinglysningsafgift beregnet efter reglen i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7. SKAT har ikke anvist anden hjemmel som baggrund for kravet om beregning af tinglysningsafgift efter tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 1.

Hvor der alene sker pantsætterskifte, fastholder Spørger, at det følger direkte af ordlyden i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6, at tinglysningsafgiften beregnes efter tinglysningsafgiftslovens § 7. Repræsentanten anfører, at SKATS forslag til besvarelse savner hjemmel i tinglysningsafgiftsloven.

Ligeledes bør spørgsmål 2 efter repræsentantens opfattelse besvares med et "ja". Repræsentanten anfører, at en tilføjelse af en pantsætter ikke ændrer virksomhedspantebrevets identitet. Det er fortsat det samme pantsikrede beløb, som ejerpantebrevet omfatter og de sikrede aktivtyper er de samme. Repræsentanten anfører, at tinglysningen af endnu en debitor/kreditor dermed må sidestilles med et pantsætterskifte, jf. tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6, der ud fra argumenterne ovenfor ikke kan være genstand for variabel tinglysningsafgift.

Repræsentanten anfører videre, at spørgsmål 3 bør besvares med et "ja". En udskiftning af det eksisterende pantebrev med et vilkårmæssigt identisk pantebrev ændrer efter repræsentantens opfattelse ikke ved virksomhedspantebrevets identitet. Det pantsikrede beløb vil fortsat være det samme, og det nye ejerpantebrev vil omfatte de samme aktivtyper som det ejerpantebrev det afløser. Repræsentanten anfører, at tinglysningen af et ejerpantebrev til erstatning af det eksisterende med henblik på at tilføje endnu en debitor/kreditor må være omfattet af bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, der ud fra argumenterne ovenfor ikke kan være genstand for variabel tinglysningsafgift.

Spørges repræsentant anfører i sit høringssvar vedrørende forarbejderne til tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, herunder den seneste ændring, som vedrører virksomhedspant i form af ejerpantebreve, at det

forhold, at der skal kunne tinglyses et "afløsningspantebrev" efter tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, også støtter Spørgers synspunkt om, at et pantsætterskifte kan gennemføres uden variabel afgift. Det følger af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, at der er hjemmel til at tinglyse et "afløsningspantebrev" mod beregning af tinglysningsafgift efter bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens § 7, når der samtidig inden for de givne tidsfrister sker eller er sket aflysning af et tidligere pantebrev og forudsat, at der er tale om et "tilsvarende pantebrev".

Repræsentanten anfører, at det efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, ikke en betingelse for afgiftsoverførsel, at det er den samme virksomhed, der gives pant i, hvilket SKAT i sit udkast til bindende svar ellers forudsætter. SKAT skriver således, at "Henvisningen til aktietyper vedrører derimod ikke en situation, hvor en anden virksomheds aktiver af samme type inddrages under pantet". Repræsentanten anfører, at citerede ikke har støtte i hverken ordlyd, forarbejder eller retspraksis.

Repræsentanten anfører videre, at det ikke har hjemmel i nogen retskilde, og fremstår som SKAT's egen uunderbyggede fortolkning, når SKAT anfører, at det ikke har været hensigten med en udvidelse af virksomhedspantordningen, at der skulle åbnes for, at et ejerpantebrev vedrørende virksomhedspant skulle kunne overføres til at give pant i en anden virksomheds aktiver uden betaling af variabel tinglysningsafgift. Repræsentanten bemærker videre, at det derimod i forarbejderne udtrykkeligt er nævnt, at der ikke kan stilles krav om, at pantthaver på et "afløsningspantebrev" skal være den samme, ligesom det følger, at pantebrevets prioritetsstilling ikke behøver at være den samme. Det nye pantebrev skal blot være "tilsvarende" det aflyste, hvorved efter forarbejderne forstås, at det pantsikrede beløb samt renten skal være den samme og at de pantsatte aktietyper skal være de samme. Repræsentanten anfører, at det er oplagt, at de konkrete aktiver omfattet af pantet kan være ændrede i mellemtiden, f.eks. derved, at den oprindelige pantsætter har købt nye eller solgt oprindelige virksomhedsgrene i tiden mellem aflysningen af det oprindelige og tinglysningen af det nye pantebrev.

Repræsentanten anfører videre, at i den situation, hvor en oprindelig pantsætter udvider eller begrænser de faktiske aktiver (men ikke aktietyperne), som var omfattet af det oprindelige pantebrev, kan der ikke rejses tvivl om, at der kan overføres tinglysningsafgift. Der gælder dermed ikke noget hensyn om, at værdien af det underliggende pant skal være identisk. Muligheden for at tillade afgiftsoverførsel også i en situation, hvor værdien af det underliggende pant kan være væsentligt forøget eller formindsket, støtter også, at pantsætter ifølge et "afløsningspantebrev" ikke behøver at være den oprindelige pantsætter. Der er således ikke efter ordlyden af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, mulighed for at stille krav om, at pantsætter skal være den samme som betingelse for, at berigtigelse af tinglysningsafgift kan ske efter tinglysningsafgiftslovens § 7.

Repræsentanten anfører videre, det som nævnt følger af lovens ordlyd, at afgiften fra et oprindeligt virksomhedspantebrev kan genbruges, hvis det oprindelige pantebrev aflyses i forbindelse med at et nyt "tilsvarende" pantebrev tinglyses. Herved forstås blot et pantebrev med identisk hovedstol, rente og pantsatte aktietyper. Det ovenfor anførte støtter således også, at der skal svares "ja" til spørgsmål 1.

Vedr. indstillingen om afvisning af spørgsmål 2 og 3

Til SKATs indstilling til spørgsmål 2 og 3 om afvisning anfører Spørgers repræsentant følgende:

SKAT foreslår at afvise at svare på spørgsmål 2, idet det hævdes, at besvarelse af spørgsmålet afvises med henvisning til, at der er tale om et teoretisk spørgsmål, hvis besvarelse får karakter af rådgivning. Alligevel foreslår SKAT dog, at det vejledende udtales, at det med samme begrundelse som under spørgsmål 1 vil skulle betales fuld tinglysningsafgift i den beskrevne situation i et tilfælde, hvor der ikke forelå et pantsætningsforbud.

## Bemærkninger til SKATS forslag om afvisning

Skatteforvaltningslovens § 21 bestemmer, at spørgsmål besvares, når (i) SKAT har kompetence til at afgøre spørgsmålet, og (ii) der er tale om en påtænkt eller gennemført transaktion. Skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, bestemmer, at SKAT kan afvise at svare, hvor spørgsmålet ikke kan besvares sikkert eller hvor andre hensyn taler afgørende imod besvarelsen. Kravene til anmodningen om bindende svar er uddybende beskrevet i SKATS juridiske vejledning, 2016-2, afsnit A. A. 3.6, der blandt andet nævner, at spørgsmålene skal kunne besvares med enten "ja" eller "nej", og at spørgsmålene skal vedrøre en konkret disposition.

Spørgers spørgsmål er alle formuleret så de egner sig til afgivelse af enten bekræftende eller afkræftende bindende svar fra SKAT. Spørgsmålene vedrører desuden en konkret og velbeskrevet disposition, som Spørger påtænker at gennemføre. Det forhold, at der er stillet tre spørgsmål, kan ikke sidestilles med et ønske om konkret rådgivning. Det forhold, at gennemførelsen af den transaktion, som spørgsmål 2 vedrører, forudsætter afløsningen af et pantsætningsforbud indebærer ikke at spørgsmål 2 bliver illusorisk. Gennemførelsen af transaktionen forudsætter alene, at den påtaleberettigede giver sit samtykke, hvad der på ingen måde kan betragtes som en uoverstigelig eller blot kompliceret hindring for gennemførelsen af transaktionen. Hvor spørgsmålene til SKAT er formuleret på en måde som i Spørgers anmodning, og hvor SKAT kan besvare spørgsmålene uafhængigt af hinanden, er der ikke grundlag for at afvise anmodningen fra Spørger.

### SKATs indstilling og begrundelse

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6 på et ejerpantebrev, der giver virksomhedspant og som er underpantsat til Spørger til sikkerhed for et fastlagt beløb, kan lade tinglyse en allonge til ejerpantebrevet, hvormed debitor/kreditor udskiftes, alene mod betaling af tinglysningsafgift efter tinglysningsafgiftslovens § 7, dvs. uden betaling af variabel afgift.

#### *Begrundelse*

Efter tinglysningslovens regler om virksomhedspant kræver det tinglysning at etablere et gyldigt virksomhedspant. Tinglysningen af virksomhedspant sker i Personbogen. Ved tinglysningen skal den person eller virksomhed identificeres, som virksomhedspantsætningen vedrører.

Det er SKATs opfattelse, at der sker tinglysning af et nyt virksomhedspant i den situation, hvor der tinglyses en ændring til et ejerpantebrev, som giver virksomhedspant, og hvor pantsætter dermed bliver en anden virksomhed end den, som virksomhedspantet oprindeligt vedrørte. Dette følger af virksomhedspantets natur, idet virksomhedspant udgør en pantsætning af en bestemt virksomheds aktiver.

Hvis der ved en disposition sker pantsætning af en anden virksomheds aktiver, er der tale om en ny virksomhedspantsætning. Der skal derfor efter SKATs opfattelse betales tinglysningsafgift af en virksomhedspantsætning efter tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 1. Ved den beskrevne tinglysning vil der således skulle oprettes et blad i tingbogen vedrørende virksomheden, der indtræder som debitor/kreditor på ejerpantebrevet, så det fremgår af personbogen, at denne virksomheds aktiver nu er omfattet af virksomhedspant i form af ejerpant.

Der kan endvidere henvises til § 5, stk. 4, hvoraf det fremgår, at der skal betales fuld afgift efter § 5, stk. 1, hvis der inddrages andet eller yderligere løsøre under pantet, dvs. en pantudvidelse. Det er SKATs opfattelse, at der er tale om en pantudvidelse, når en anden virksomheds aktiver bliver omfattet af virksomhedspantet, hvilket er tilfældet i denne sag.

Modsætningsvist fremgår det af § 5, stk. 6, 2. punktum, at der alene skal betales den faste afgift på 1.660 kr. ved tinglysning af ændringer i form af pantsætterskifte (debitorskifte), dvs. alene i de tilfælde, hvor ændringen ikke er omfattet af stk. 4, og dermed ikke udgør en pantudvidelse.

Forarbejderne til den seneste ændring af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, som Spørger henviser til, blev indsat i forbindelse med, at der i 2013 skete en ændring af tinglysningsloven, hvor det blev tilladt at give virksomhedspant ved ejerpantebrev. Det havde hidtil alene været muligt at give virksomhedspant i form af skadesløsbrev. Konsekvensændringen af tinglysningsafgiftsloven skulle sikre, at man kunne udskifte eksisterende virksomhedspantebrev, som var oprettet i form af skadesløsbrev, med nye ejerpantebrev. Betingelserne for udskiftning af et virksomhedspantebrev, som hidtil havde været gældende efter tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, blev i den forbindelse videreført, herunder at der skulle være tale om et pantebrev på samme beløb og med pant i samme aktivtyper, som det hidtidige pantebrev.

Det fremgår af forarbejderne til den oprindelige § 5, stk. 6 (nu stk. 7), hvor reglerne om virksomhedspant blev indført, at reglen om mulighed for udskiftning af et virksomhedspantebrev/skadesløsbrev med et nyt skadesløsbrev skal sikre, at der kan ske et kreditorskifte på et virksomhedspant alene mod betaling af den faste afgift, selvom kreditorskiftet kræver udstedelse af et nyt skadesløsbrev. Baggrunden er de særlige regler for skadesløsbrev i tinglysningsloven, hvorefter der ikke kan ske kreditorskifte på et skadesløsbrev. For at skifte kreditor har det derfor været nødvendigt at udstede et nyt skadesløsbrev i stedet for det hidtidige, med en ny kreditor. Med den oprindelige regel i § 5, stk. 7 kunne en virksomhed skifte långiver ved brug af det samme virksomhedspant via udstedelse af et tilsvarende skadesløsbrev med en ny kreditor. Ved ændringen i 2013 blev reglen udvidet til, at et ejerpantebrev kunne anses for et "tilsvarende pantebrev", og derfor kunne erstatte et eksisterende skadesløsbrev, hvis pantet var på samme beløb og vedrørte samme aktiver.

Reglen i § 5, stk. 7, er en undtagelse til lovens § 5, stk. 1, hvorefter der skal betales afgift af tinglysning af pant med 1,5 procent af det pantsikrede beløb samt en fast afgift på 1.660 kr. Reglen betyder som nævnt, at et virksomhedspantebrev kan erstattes af et nyt virksomhedspantebrev, alene mod betaling af 1.660 kr. efter lovens § 7, hvis det nye virksomhedspantebrev har samme pantsikrede beløb og giver pant i samme typer af aktiver.

Med aktivtyper menes de typer af aktiver, som virksomheden kan vælge at give pant i, hvilket efter tinglysningslovens § 47 c, stk. 3, kan være indenfor forskellige kategorier, herunder eksempelvis biler, driftsinventar og -materiel, goodwill og immaterielle rettigheder mv. Henvisningen til typer af aktiver i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, omhandler de kategorier af aktiver, der er oplyst i tinglysningslovens § 47 c, stk. 3, og medfører, at der kun kan tinglyses et nyt virksomhedspantebrev mod betaling af en afgift på 1.660 kr., hvis virksomheden fortsat kun giver pant i de aktivtyper, der var givet pant i på det oprindelige virksomhedspantebrev. Henvisningen til aktivtyper vedrører derimod ikke en situation, hvor en anden virksomheds aktiver af samme type inddrages under pantet.

Efter lovens § 5, stk. 4, skal der betales fuld afgift ved inddragelse af anden eller yderligere fast ejendom eller løsøre under pantet. Det fremgår af lovforslaget til tinglysningsafgiftsloven, som indeholder forarbejderne til bestemmelsen, at der med tinglysningsafgiftsloven ikke længere gives mulighed for såkaldte "vandrende pantebrev", hvorved et pant afgiftsfrit kunne udskiftes med et andet. Af forarbejderne til § 5, stk. 5, om udskiftning af pant i erhvervsaktiver fremgår det, at samme hensyn gør sig gældende, således at en virksomhed ikke kan udskifte eller udvide pant i erhvervsaktiver, hvis pantsætteren ændres. Det vil kræve betaling af variabel afgift.

Formålet med at udvide virksomhedspantordningen i tinglysningsloven til også at tillade anvendelse af ejerpantebrev, ud over skadesløsbrev, har efter Justitsministeriets lovforslag herom været begrundet i,

at ejerpantebreve blev anset for en mere velegnet pantebrevstype, som ville give virksomhederne bedre mulighed for finansiering gennem virksomhedspant. Den ændring af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, som blev indsat i loven i den forbindelse skulle sikre, at der kunne ske udskiftning af hidtidige skadesløsbreve med virksomhedspant, med nye ejerpantebreve. Det er på denne baggrund SKATs opfattelse, at det derimod ikke har været hensigten med en udvidelse af virksomhedspantordningen, at der skulle åbnes for, at et ejerpantebrev vedrørende virksomhedspant skulle kunne overføres til at give pant i en anden virksomheds aktiver, uden betaling af variabel tinglysningsafgift.

Det har således ifølge forarbejderne til tinglysningsafgiftsloven været en grundlæggende forudsætning ved indførelsen af afgiften, at der dermed skete en afskaffelse af såkaldte "vandrende pantebreve", og at der således som hovedregel skal betales variabel afgift, når der inddrages yderligere pant i et eksisterende pantsætningsforhold.

SKAT er endvidere ikke enig med repræsentanten i, at det er en del af virksomhedspantets natur som "flydende pant", at det giver mulighed for udskiftning af de pantsatte aktiver med aktiver i andre virksomheder. Dette vil efter SKATs opfattelse, jf. ovenfor, udgøre en ny virksomhedspantsætning. Det er således SKATs opfattelse, at virksomhedspantet efter sin natur nok er "flydende", men afgrænset til de aktiver, der tilhører den virksomhed, som har pantsat sig. Debitor er så at sige selv pantet, og når debitor ændres, ændres pantet. Dette ses også tinglysningsmæssigt ved, at virksomhedspantet registreres på den nye virksomheds blad i tingbogen.

SKAT er endvidere ikke enig med repræsentanten i, at transaktionen ikke giver panthaveren en bedre ret, når en anden virksomheds aktiver inddrages under et eksisterende virksomheds virksomhedspantsætning. Det fremgår således af sagens faktiske oplysninger, er det netop er formålet med inddragelsen af en anden virksomheds aktiver under pantet, at der skal opnås en bedre sikkerhedsstillelse i form af den aktivmasse, som den nye virksomhed har.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at der i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6 til et ejerpantebrev, der giver virksomhedspant, og som er underpantsat til Spørger til sikkerhed for et fastlagt beløb, kan tinglyses en allonge til ejerpantebrevet, hvormed der tilføjes yderligere en debitor/kreditor, alene mod betaling af tinglysningsafgift efter tinglysningsafgiftslovens § 7, dvs. uden betaling af variabel afgift, jf. den nærmere beskrivelse under de faktiske forhold, punkt 1.

### *Begrundelse*

Idet det fremgår af oplysningerne i sagen, at Spørger ikke kan foretage en sådan tinglysning, idet der foreligger pantsætningsforbud vedrørende den pågældende virksomhed, er det SKATs opfattelse, at spørgsmålet må anses som af teoretisk karakter.

At Spørger anfører, at der vil være mulighed for, at den oplyste hindring for tinglysningen vil kunne fjernes, ændrer efter SKATs opfattelse ikke på, at spørgsmålet - sådan som sagen er oplyst - får teoretisk karakter.

Da spørger endvidere ønsker svar på en alternativ fremgangsmåde i forhold til spørgsmål 1, indstiller SKAT, at spørgsmålet afvises, idet besvarelsen får karakter af rådgivning. Dette er i sig selv afvisningsgrund.

Der henvises til Skatterådets praksis, jf. [SKM2014. 248. SR](#) og [SKM2014. 397. SR](#), hvor der skete afvisning af spørgsmål til henholdsvis 4 og 5 alternative dispositioner. Spørgerne ønskede en række alternative muligheder besvaret, så en besvarelse ville være at ligestille med rådgivning. Skatterådet fandt derfor, at de stillede spørgsmål ikke faldt indenfor rammerne af bindende svar-instituttet.

Vejledende udtalelse fra SKAT

Det er SKATs opfattelse, at der med samme begrundelse som under spørgsmål 1 vil skulle betales fuld tinglysningsafgift i den beskrevne situation, og i et tilfælde, hvor der ikke forelå et pantsætningsforbud.

*Indstilling*

KAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Afvises".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at der i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 6, kan tinglyses et ejerpantebrev, der i samme omfang som det eksisterende ejerpantebrev giver kreditor sikkerhed, og hvis vilkår er identisk med det eksisterende pantebrev, men hvor der tilføjes yderligere en debitor/kreditor, alene mod betaling af tinglysningsafgiftslovens § 7, dvs. uden betaling af variabel afgift, jf. beskrivelsen under de faktiske forhold, pkt. 1.

*Begrundelse*

Da spørger ønsker svar på en alternativ fremgangsmåde i forhold til spørgsmål 1, indstiller SKAT, at spørgsmålet afvises, idet besvarelsen får karakter af rådgivning.

Vejledende udtalelse fra SKAT

Det er SKATs opfattelse, at der ved tinglysning af et nyt pantebrev til afløsning af et eksisterende virksomhedspantebrev ikke er tale om et tilsvarende pantebrev i bestemmelsens forstand, når der tillige gives virksomhedspant i en yderligere virksomheds aktiver. Der vil derimod være tale om en ny virksomhedspantsætning, som er omfattet af fuld afgift efter § 5, stk. 1.

*Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Afvises".

*Lovgrundlag, forarbejder og praksis*

Spørgsmål 1

*Lovgrundlag*

Tinglysningsafgiftsloven

"§ 5

For tinglysning af pant, bortset fra retspant,<sup>41</sup> udgør afgiften 1.660 kr. og 1,5 pct. af det pantsikrede beløb. Det pantsikrede beløb er pantebrevets nominelle hovedstol. (...)

(...)

Stk. 4. For tinglysning af ændringer, hvorved der inddrages anden eller yderligere fast ejendom eller løsøre mv. under pantet, beregnes afgift af hele det pantsikrede beløb efter stk. 1, jf. dog stk. 5. (...)

Stk. 5. Hvis der er givet pant i erhvervsaktiver bortset fra fast ejendom, beregnes dobbelt afgift efter § 7 ved tinglysning af ændringer, hvorved der inddrages andet eller yderligere løsøre under pantet. Der skal ved anmeldelsen afgives erklæring om, at ændringen er omfattet af 1. pkt. Der svares dog afgift efter stk. 1, når pantsætter ved tinglysningen er en anden end pantsætter efter den tidligere tinglyste pantsætning. Ændringer af pant i erhvervsaktiver kan ske ved påtegning på det eksisterende pantebrev eller ved tinglysning af et afløsningspantebrev. (,,)

Stk. 6. For tinglysning af en forhøjelse af det pantsikrede beløb beregnes afgift efter stk. 1 af forskellen mellem resthæftelsen og den nye panthæftelse. For tinglysning af andre ændringer end de i 1. pkt. og i stk. 4 nævnte vedrørende panthæftelsen, herunder pantsætterskifte, beregnes afgiften efter § 7, jf. dog § 8, stk. 1, nr. 8.

Stk. 7. Beregning af afgift ved tinglysning af skadesløsbrev eller ejerpantebrev, der giver virksomhedspant, jf. tinglysningslovens § 47 c, og fordringspant, jf. tinglysningslovens § 47 d, der sker på vilkår om afløsning af et tilsvarende pantebrev efter samme bestemmelse, foretages efter § 7. Der skal ved anmeldelsen afgives erklæring om, at anmeldelsen er omfattet af 1. pkt. Det er endvidere en betingelse, at anmeldelsen til tinglysning af det nye pant sker inden afløsning af det tidligere pant, og at det tidligere pant aflyses senest 30 dage efter tinglysning af det nye pant.

(...)

§ 7. For andre tinglysninger, der ikke er omfattet af §§ 4- 6 a, udgør afgiften 1.660 kr., jf. dog § 8.

(...)

Tinglysningsloven

"(...)

## KAP. 7. TINGLYSNING I PERSONBOGEN

(...)

### § 47c

Indehaveren af en erhvervsvirksomhed kan ved anvendelse af skadesløsbrev eller ejerpantebrev underpantsette, hvad virksomheden ejer og fremtidig erhverver (virksomhedspant), jf. stk. 3 og 4. Pantsætning er ikke til hinder for, at aktiver, bortset fra fordringer, udskilles ifølge regelmæssig drift af virksomheden.

Stk. 2. Virksomhedspant skal tinglyses for at opnå beskyttelse mod aftaler, der i god tro indgås med pantets ejer, og mod retsforfølgning. Skadesløsbreve som nævnt i stk. 1 kan ikke overdrages særskilt.

Stk. 3. Virksomhedspant kan omfatte

1. simple fordringer hidrørende fra salg af varer og tjenesteydelser,
2. lagre af råvarer, halvfabrikata og færdigvarer,
3. de i § 42 c nævnte køretøjer, som ikke er og aldrig har været registreret i Centralregisteret for Motorkøretøjer eller i et tilsvarende udenlandsk register,
4. driftsinventar og driftsmateriel,
5. drivmidler og andre hjælpestoffer,
6. besætning,
7. goodwill, domænenavne og rettigheder i henhold til patentloven, varemærkeloven, designloven, brugsmodelloven, mønsterloven, ophavsretsloven og lov om halvlederprodukters udformning (topografi) og

8. de i § 42 c nævnte køretøjer, som er eller har været registreret i Køretøjsregisteret eller i et tilsvarende udenlandsk register, såfremt pantsætteren driver erhvervsvirksomhed med køb og salg af køretøjer.

(...)"

#### *Forarbejder*

L 208 af 25. marts 1999, Forslag til lov om afgift af tinglysning og registrering af ejer- og panterettigheder mv.

"Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

(...)

Til § 5

(...)

Stk. 3 omhandler afgiftsbetalingen ved tinglysning af ændringer i pantet. I bestemmelsen foreslås det, at inddragelse af nyt pant, herunder ved ombytning, udløser afgift efter stk. 1, herunder også den faste afgift på 1.400 kr.

(...)

Bestemmelsen indebærer, at der som udgangspunkt ikke som efter de gældende regler i stempelafgiftsloven vil være afgiftsfrihed for de såkaldte vandrende pantebreve, hvor pantebrevet dækker over et skiftende pant, jf. dog bemærkningerne til stk. 4 nedenfor.

Inddrages der anden eller yderligere fast ejendom eller løsøre, herunder rettigheder, under pantet, skal der svares afgift af hele det pantsikrede beløb efter stk. 1. Der skal således også svares fuld afgift, hvis pantet flyttes fra en fast ejendom til en anden eller fra en løsøregenstand til en anden.

Som en undtagelse til bestemmelserne i stk. 3 foreslås det imidlertid i stk. 4, at der ved tinglysning af ændringer i pant i erhvervsaktiver bortset fra fast ejendom alene skal svares dobbelt afgift efter § 7. Der skal således betales 2.800 kr. ved tinglysning af ændringer, hvorved pantet ombyttes, eller der inddrages andet eller yderligere løsøre under pantet. Bestemmelsen omfatter derimod ikke relaksation, dvs. delvis aflysning af pantet. Relaksation er generelt omfattet af afgiftspligten efter § 7, hvor afgiften er 1.400 kr.

Anvendelsen af stk. 4 forudsætter, at pantsætteren ved den nye tinglysning er den samme som efter den tidligere. Er pantsætteren en anden, skal der svares afgift efter § 5, stk. 1. Med den foreslåede undtagelse er der taget hensyn til den gældende praksis inden for dele af erhvervslivet, herunder store dele af brugtvognshandelen, hvorefter virksomheden finansieres ved pant i anlægs- og omsætningsaktiver. Det er f.eks. en udbredt praksis, at der gives pant i lagerbeholdningen af brugte biler. Det foregår ved, at en bilforhandler ved et løsørepantebrev pantsætter lageret af brugte biler til et finansieringsinstitut. Løsørepantebrevet ajourføres med jævne mellemrum, således at de solgte biler udgår af pantet, samtidig med at der lyses pant i de indkomne brugte biler siden seneste tinglyste ændring af pantebrevet. Efter de gældende regler i stempelafgiftsloven kan en sådan ændring ske stempelfrit, og der skal kun betales tinglysningsafgift, hver gang der foretages en ajourføring af løsørepantebrevet. Ved anmeldelse til tinglysning af ændringer i pantet efter denne undtagelsesregel skal der vedlægges en erklæring om, at ændringen opfylder betingelserne for afgiftsberigtigelse efter § 7. De nærmere krav til denne erklæring fastlægges ved bekendtgørelse efter bemyndigelsesbestemmelsen i stk. 6.

(...)

"

Lovforslag nr. 217 af 5. april 2001 om ændring af tinglysningsafgiftsloven

" 2. I § 5, stk. 4, indsættes som 4.-6. pkt.:

»Ændringer af pant i erhvervsaktiver kan ske ved påtegning på det eksisterende pantebrev eller ved tinglysning af et afløsningspantebrev. Sker ændringen ved afløsningspantebrev er det en betingelse, at anmeldelse til tinglysning af det nye pant sker samtidig med afløsning af det tidligere pant.«

(...)

Almindelige bemærkninger

(...)

Afløsningspantebrev

Efter Stempeloven var det afgiftsfrit at tinglyse afløsningspantebrev. Det kostede dog 1.200 kr. i retsafgift. Tinglysningsafgiftsloven indeholder ikke en tilsvarende afgiftsfritagelse. Her er hovedreglen, at det koster 1.400 kr. plus 1,5 pct. af det pantsikrede beløb at få tinglyst et afløsningspantebrev.

Den manglende afgiftsfritagelse for afløsningspantebrev har en u hensigtsmæssig effekt i forbindelse med ændringer af pant i erhvervsaktiver. I dag beregnes der en dobbelt afgift efter § 5, stk. 4, jvf. § 7 i tinglysningsafgiftsloven ved ændringer af pant i erhvervsaktiver, når ændringen går på at inddrage andet eller yderligere løsøre under pantet. Det betyder, at det koster 2 gange 1.400 kr. at ændre pantet ved allonger til det gældende pantebrev. Ønsker man til gengæld som følge af mange ændringer at tinglyse et nyt afløsningspantebrev, vil det koste 1.400 kr. plus 1,5 pct. af det pantsikrede beløb.

Ovenstående afgiftsstruktur giver incitament til, at ændringerne forbliver ved allonger til det gældende pantebrev i stedet for afløsningspantebrev, fordi ændringer ved allonger kun koster 2 x 1.400 kr., mens afløsningspantebrev koster 1.400 kr. plus 1,5 pct. af det pantsikrede beløb. Konsekvensen er i visse tilfælde uoverskuelige pantebrev med mange allonger.

Det er u hensigtsmæssigt, at afgiftsstrukturen for tinglysning af ændringer af pant i erhvervsaktiver begrænser incitamentet til at anvende afløsningspantebrev.

Det foreslås derfor, at tinglysning af afløsningspantebrev i forbindelse med ændringer af pant i erhvervsaktiver, hvorved der inddrages andet eller yderligere løsøre under pantet, omfattes af afgiften i § 5, stk. 4, dvs. 2 x 1.400 kr.

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til nr. 2

Det foreslås at udvide den gældende afgiftsfritagelse i § 5, stk. 4, til også at omfatte tinglysning af afløsningspantebrev i forbindelse med ændringer af pant i erhvervsaktiver, hvorved der inddrages andet eller yderligere løsøre under pantet.

I § 5, stk. 4, foreslås således som nyt 4. pkt. indsat en regel, der udvider afgiftsreglen i § 5, stk. 4, pkt. 1 til også at omfatte tinglysning af afløsningspantebrev i forbindelse med ændringer af pant i erhvervsaktiver, hvorved der inddrages andet eller yderligere løsøre under pantet.

For at sikre at der faktisk er tale om et afløsningspantebrev, foreslås der som et nyt 5. pkt. indsat en værnsregel, der sikrer, at afløsningspantebrevet kun kan tinglyses, hvis der samtidig sker en afløsning af det tidligere pant."

Lovforslag nr. 162 af 27. april 2005 om ændring af ændring af tinglysningsloven, konkursloven og andre love (Virksomhedspant)

(...)

Almindelige bemærkninger

(...)

### 3.5. Tinglysningsafgift

Som det fremgår af afsnit 3.2.1, foreslås det, at virksomhedspant skal tinglyses for at opnå beskyttelse mod aftaler, der i god tro indgås med pantets ejer, og mod retsforfølgning. Virksomhedspantebreve og fordringspantebreve, der alene bør kunne udformes som skadesløsbreve, bør heller ikke kunne overdrages, jf. den foreslåede regel i tinglysningslovens § 47 c, stk. 2, og § 47 d, stk. 2.

Det følger af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5, 2. pkt., at tinglysning af et kreditorskifte udløser en afgift på 1.400 kr., hvilket er en lempeligere regel end hovedreglen, hvoraf det følger, at tinglysning af en ny panteret er afgiftsbelagt med 1.400 kr. og 1,5 pct. af det pantsikrede beløb, jf. lovens § 5, stk. 1.

Da skadesløsbrevene ikke kan overdrages, vil panthaveren og pantsætteren ikke kunne benytte sig af den fordelagtige afgiftsregel i lovens § 5, stk. 5, 2. pkt. Såfremt der eksempelvis skal ske et panthaverskifte, vil det derfor medføre, at der skal stiftes og tinglyses en ny panteret, der efter lovens § 5, stk. 1, vil være afgiftsbelagt med 1.400 kr. og 1,5 pct. af det pantsikrede beløb.

Udvalget foreslår derfor, at tinglysning af et virksomhedspantebrev eller fordringspantebrev, der sker på vilkår om afløsning af et tilsvarende skadesløsbrev til en anden panthaver, afgiftsmæssigt bør ligestilles med, hvad der gælder ved tinglysning af kreditorskifte efter tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5. Med forslaget vil virksomhedspant og fordringspant i afgiftsmæssig henseende ligestilles med tinglysning af eksisterende former for pantebreve.

Det er endvidere udvalgets opfattelse, at det bør være muligt at anvende reglen i de tilfælde, hvor et virksomhedspant eller fordringspant ikke kan omfatte nye aktiver, der erhverves, fordi skyldneren har anmeldt betalingsstandsning eller der er åbnet tvangsakkordforhandling mv., jf. afsnit 3.3.1. Forslaget vil dermed muliggøre, at der ikke skal erlægges fuld tinglysningsafgift, hvis dette pantebrev erstattes af nyt pantebrev til samme panthaver, der kan omfatte nye aktiver.

Der henvises til betænkningen side 208.

Justitsministeriet kan tilslutte sig udvalgets synspunkter og forslag, og lovforslaget er udformet i overensstemmelse hermed.

Der henvises til lovforslagets § 4 (den foreslåede § 5, stk. 6, i tinglysningsafgiftsloven).

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

(...)

## Til § 4

Den foreslåede ordning indebærer anvendelse af skadesløsbreve. Det følger af de foreslåede regler i § 47 c, stk. 2, 2. pkt., og § 47 d, stk. 2, 2. pkt., at skadesløsbreve som nævnt i disse bestemmelser ikke kan overdrages. Dette betyder således, at den gældende regel i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5, om lempelige afgiftsregler bl.a. ved debitor- og kreditorskifte ikke vil kunne finde anvendelse.

Såfremt der eksempelvis skal ske et panthaverskifte, vil det derfor medføre, at der skal stiftes og tinglyses en ny panteret. Tinglysning af en ny panteret vil som udgangspunkt være afgiftsbelagt med 1.400 kr. og 1,5 pct. af det pantsikrede beløb efter hovedreglen i lovens § 5, stk. 1, hvorefter tinglysning af pant, bortset fra retspant, er afgiftsbelagt med 1.400 kr. og 1,5 pct. af det pantsikrede beløb. Det pantsikrede beløb er det beløb, der ydes pant for, og vil i almindelighed være pantebrevets hovedstol.

Med § 4 foreslås tinglysningsafgiftslovens § 5 derfor ændret bl.a. med henblik på at sikre, at der ikke skal betales 1,5 pct. af det pantsikrede beløb i det tilfælde, hvor tinglysningen af pantebrevet sker på vilkår om afløsning af et tilsvarende pantebrev. Hermed bliver tinglysning af debitor- og kreditorskifter afgiftsmæssigt ligestillet med de gældende pantsætningsformer.

Det foreslås således, at der indsættes et nyt stk. 6 i tinglysningsafgiftslovens § 5, hvorefter beregning af afgift ved tinglysning af virksomhedspant, jf. tinglysningslovens § 47 c, og fordringspant, jf. tinglysningslovens § 47 d, der sker på vilkår om afløsning af et tilsvarende pantebrev efter samme bestemmelse, foretages efter § 7. Der skal ved anmeldelsen gives påtegning om, at anmeldelsen er omfattet af 1. pkt. Det er endvidere en betingelse, at anmeldelse til tinglysning af det nye pantebrev sker samtidig med afløsning af det tidligere pantebrev.

At beregningen foretages efter lovens § 7, indebærer, at afgiften alene udgør 1.400 kr., og at der ikke beregnes en afgift på 1,5 pct. af det pantsikrede beløb.

Det er en udtrykkelig betingelse i den foreslåede bestemmelse, at det nye skadesløsbrev stifter en panteret efter den samme bestemmelse som det aflyste skadesløsbrev, dvs. tinglysningslovens § 47 c eller § 47 d. Der kan således ikke skiftes mellem et § 47 c-pant og et § 47 d-pant uden betaling af fuld afgift ved tinglysning af det nye pant efter hovedreglen i lovens § 5. Det skyldes, at der er tale om to forskellige panterettigheder i forskellige aktiver og på forskellige lovbestemte vilkår. En fordelagtig afgiftsberegning efter lovens § 7 ville således muliggøre, at en panthaver kunne skifte mellem bestemmelserne afhængig af udsvinget i aktivmassen og aktivtyperne og derved undslå sig for visse af byrderne ved et § 47 c-pant, jf. forslaget til tinglysningslovens § 47 c, stk. 5, og konkurslovens § 27, stk. 3 og 4.

Det aflyste pantebrev skal efter den foreslåede bestemmelse være et »tilsvarende pantebrev«. Det vil sige, at to nærmere betingelser skal være opfyldt, for at den fordelagtige afgiftsberegning finder anvendelse. Den foreslåede regel indebærer således en prøvelse heraf.

For det første skal det nye skadesløsbrev have samme beløbsmæssige størrelse i samme valuta som det aflyste pantebrev. Er der indsat en rentebestemmelse, der forhøjer det pantsikrede beløb, skal denne ligeledes være identisk.

For det andet indebærer den foreslåede regel, at det ikke er muligt at benytte sig af den fordelagtige afgiftsregel, hvis der efter det nye pantebrev er pant i andre eller flere aktivtyper end det aflyste.

Er de to ovennævnte bestemmelser ikke opfyldt, skal der således svares afgift efter lovens øvrige bestemmelser.

Som udgangspunkt udløser inddragelse af yderligere løsøre under pantet fuld afgift, jf. lovens § 5, stk. 3, 1. pkt. Dette udgangspunkt modificeres i lovens § 5, stk. 4, hvorefter tinglysning af en ændring i pant i erhvervsaktiver bortset fra fast ejendom, hvorved der inddrages andet eller yderligere løsøre under pantet, alene skal afgiftsberigtiges med 2.800 kr. Bestemmelsen stiller dog krav om, at der ikke må være sket et skifte af pantsætter. Såfremt pantsætter på det nye pantebrev er en anden end efter det tidligere pantebrev, skal der betales fuld afgift efter lovens § 5, stk. 1.

Efter den foreslåede bestemmelse er det ikke afgørende, om panthaveren efter det nye skadesløsbrev er identisk med panthaveren efter det tidligere skadesløsbrev. At der er tale om et »tilsvarende pantebrev«, indebærer derfor ikke, at der kan opstilles krav om, at skadesløsbrevet skal være til sikkerhed for det samme underliggende retsforhold. Det indebærer også, at i tilfælde hvor retsvirkningerne i den foreslåede § 47 f i tinglysningsloven er indtrådt, vil parterne således kunne anvende de foreslåede lempelige afgiftsregler ved en udskiftning af det tidligere skadesløsbrev med et nyt, der vil omfatte pantsætterens fremtidige erhvervelser.

Det har dermed ingen betydning for anvendelsen af den foreslåede bestemmelse, om der i forbindelse med stiftelsen af det nye pantebrev og afløsningen af det tidligere pantebrev er sket en overdragelse af det underliggende gældsforhold, skadesløsbrevet er til sikkerhed for, f.eks. fra ét pengeinstitut til et andet, ligesom det ikke har betydning, om det nye pantebrev opnår samme prioritetsstilling som det aflyste pantebrev.

Ved tinglysning af en forhøjelse af pantegælden skal der betales en afgift på 1.400 kr. samt 1,5 pct. af forskellen mellem den tidligere sikkerhedsmæssige ramme og den nye ramme, jf. lovens § 5, stk. 5, 1. pkt. Dette betyder, at såfremt der samtidig med tinglysning af det nye pantebrev også tinglyses en forhøjelse af det pantsikrede beløb, vil der alene skulle betales variabel afgift af forskellen mellem den tidligere sikkerhedsmæssige ramme og den nye ramme, jf. lovens § 5, stk. 5, 1. pkt.

(...)

Lovforslag nr. 107 af 14. december 2012, forslag til ændring af bl.a. tinglysningsloven og tinglysningsafgiftsloven

"(...)

1. Indledning

(...)

Endvidere foreslås med lovforslaget visse udvidelser af reglerne om virksomhedspant. Det foreslås bl.a. med lovforslaget, at virksomhedspant kan stiftes også ved ejerpantebrev (og ikke kun ved skadesløsbrev).

(...)

Almindelige bemærkninger

(...)

4.2.2.7. På ovenfor anførte baggrund finder Justitsministeriet, at der bør indføres regler, der også giver mulighed for anvendelse af ejerpantebrev i forbindelse med virksomhedspant. Derved sikres en øget fleksibilitet i forhold til virksomhedspantet. Indførelsen af mulighed for at stifte virksomhedspant ved anvendelse af ejerpantebrev vil desuden kunne give virksomhederne bedre mulighed for at opnå finansiering via virksomhedspanteordningen.

Ejerpantebreve har en meget stor udbredelse, da anvendelsen er forbundet med stor fleksibilitet, og en potentiel virksomhedspanthaver har dermed typisk større kendskab til ejerpantebreve end skadesløsbreve og må dermed antages fremover i højere grad at ville stifte virksomhedspant ved anvendelse af ejerpantebrev end ved skadesløsbrev.

(...)

#### 4. Udvidelse af virksomhedspantordningen

(...)

##### 4.2. Justitsministeriets overvejelser

###### 4.2.1. Motorkøretøjer mv.

(...)

###### 4.2.1.3.

(...)

Den foreslåede ændring af tinglysningslovens § 47 c, stk. 3, nr. 3, til også at omfatte brugte biler skal efter lovforslaget alene gælde fra lovens ikrafttrædelse den 1. juli 2013. Eksisterende virksomhedspant vil således alene omfatte uindregistrerede køretøjer (jf. den gældende ordlyd af tinglysningslovens § 47 c, stk. 3, nr. 3), medmindre virksomhedspantet udvides til også at omfatte brugte biler. En udvidelse vil i givet fald forudsætte, at der foretages betaling af dobbelt afgift efter tinglysningsafgiftslovens § 7, jf. tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 5 (dvs. to gange 1.660 kr., jf. lovforslagets § 2, nr. 2).

(...)"

Justitsministeriets ændringsforslag til L 107, jf. betænkning afgivet af Retsudvalget den 25. april 2013

"

(...)

»01. I § 5, stk. 7, indsættes efter »ved tinglysning af«: »skadesløsbrev eller ejerpantebrev, der giver«.

[Beregning af afgift ved ombytning af virksomhedspant stiftet ved skadesløsbrev med et tilsvarende virksomhedspant stiftet ved ejerpantebrev]

(...)

Til nr. 1

Formålet med ændringsforslaget er at sikre, at tinglysningsafgiften for tinglysning af ejerpantebrev, der giver virksomhedspant, og som sker på vilkår om afløsning af et skadesløsbrev, der giver virksomhedspant, beregnes efter tinglysningsafgiftslovens § 7. At beregningen foretages efter lovens § 7 indebærer, at afgiften alene udgør 1.660 kr., jf. lovforslagets § 2, nr. 2, og at der ikke beregnes en afgift på 1,5 pct. af det pantsikrede beløb.

Den foreslåede bestemmelse gælder tilsvarende for tinglysning af skadesløsbrev, der giver virksomhedspant, og som sker på vilkår om afløsning af et ejerpantebrev, der giver virksomhedspant.

Det er som efter den gældende bestemmelse fortsat et krav, at tinglysningen sker på vilkår om aflysning af et tilsvarende pantebrev efter samme bestemmelse. Der henvises til bemærkningerne til den gældende § 5, stk. 7, i tinglysningsafgiftsloven, jf. Folketingstidende 2004-2005, s. 7426 f.

Det aflyste pantebrev skal således fortsat være et »tilsvarende pantebrev«. Det vil sige, at to nærmere betingelser skal være opfyldt, for at den fordelagtige afgiftsberegning finder anvendelse.

For det første skal det nye skadesløsbrev eller ejerpantebrev have samme beløbsmæssige størrelse i samme valuta som det aflyste pantebrev. Er der indsat en rentebestemmelse, der forhøjer det pantsikrede beløb, skal denne ligeledes være identisk.

For det andet indebærer den foreslåede regel, at det ikke er muligt at benytte sig af den mere lempelige afgiftsregel, hvis der efter det nye pantebrev er pant i andre eller flere aktivtyper end det aflyste.

Efter den foreslåede bestemmelse er det ikke afgørende, om panthaveren efter det nye skadesløsbrev eller ejerpantebrev er identisk med panthaveren efter det tidligere skadesløsbrev eller ejerpantebrev. At der skal være tale om et »tilsvarende pantebrev«, indebærer derfor ikke, at der kan opstilles krav om, at skadesløsbrevet eller ejerpantebrevet skal være til sikkerhed for det samme underliggende retsforhold. Det har dermed ingen betydning for anvendelsen af bestemmelsen i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 7, om der i forbindelse med stiftelsen af det nye pantebrev og aflysningen af det tidligere pantebrev er sket en overdragelse af det underliggende gældsforhold, som skadesløsbrevet eller ejerpantebrevet er til sikkerhed for, f.eks. fra ét pengeinstitut til et andet, ligesom det ikke har betydning, om det nye pantebrev opnår samme prioritetsstilling som det aflyste pantebrev.

Kravet om et »tilsvarende pantebrev« indebærer, at et skadesløsbrev vil kunne ombyttes med et ejerpantebrev og omvendt. Det er imidlertid et krav efter den foreslåede bestemmelse, at tinglysning af et ejerpantebrev virksomhedspant sker på vilkår om aflysning af et tilsvarende pantebrev efter samme bestemmelse, dvs. et skadesløsbrev virksomhedspant, eller omvendt. Der vil således ikke med den pågældende bestemmelse være mulighed for at lade et skadesløsbrev virksomhedspant afløse af et ejerpantebrev med f.eks. pant i fast ejendom.

(...)

"

### *Praksis*

SKATs juridiske vejledning 2016-2, Afsnit E. B Tinglysningsafgift

"E. B. 4.3.2 Erhvervsaktiver

Indhold

Dette afsnit handler om betingelserne for afgiftsnedsættelse ved tinglysning af pant i erhvervsaktiver.

Afsnittet indeholder:

- Hvad er erhvervsaktiver?
- Udskiftning af erhvervsaktiver
- Pant i driftsinventar og driftsmateriel i lejede lokaler.

Hvad er erhvervsaktiver?

Maskiner, inventar og driftsmidler anses for erhvervsmæssigt benyttede erhvervsaktiver, hvis de anvendes i pantsætters eget erhverv eller er udlejet erhvervsmæssigt. Der foreligger ikke erhvervsaktiver, hvis aktivet stilles vederlagsfrit til rådighed for andre.

Vurderingen af, om en virksomhed er af erhvervsmæssig karakter, foretages som udgangspunkt efter skattelovgivningens betingelser om sædvanligt driftsmæssigt afkast i forhold til den normale forretning indenfor den pågældende branche mv. Der kan ikke kun lægges vægt på, om der foreligger et CVR-nummer eller SE-nummer.

#### Udskiftning af erhvervsaktiver

Virksomheder kan udstede almindelige ejerpantebreve med pant i erhvervsaktiver.

Pant i erhvervsaktiver er karakteriseret ved, at pantegenstandene skal kunne individualiseres (fastsættes bestemt ud fra et eller flere individuelle kendetegn) - eksempelvis ved et stelnummer, som fremgår af dokumentet.

Ved tinglysning af en ændring af pant i erhvervsaktiver, bortset fra fast ejendom, hvorved der inddrages andet eller yderligere løsøre under pantet, skal der betales dobbelt afgift efter TAL § 7, dvs. 2 x 1.660 kr. Se TAL § 5, stk. 5. Der skal ikke betales procentafgift.

Hvis der sker udskiftning af erhvervsaktiver og der i samme tinglysningsmæssige ekspedition sker relaksation, så skal der ikke opkræves ekstra afgift for relaksationen. Der skal i dette tilfælde betales 2 x 1660 kr. i henhold til § 5, stk. 5.

Hvis udskiftning af erhvervsaktiver og relaksation derimod sker i to selvstændige ekspeditioner skal der betales 2 x 1660 kr. for den tinglysningsmæssige ekspedition, hvor der sker udskiftning af erhvervsaktiver og 1.660 kr. for den tinglysningsmæssige ekspedition, hvor der sker relaksation, se TALbek. § 37.

Se afsnit E. B. 5.2

#### *Bemærk*

Hvis pantsætteren ved udskiftningen af erhvervsaktiverne er en anden end pantsætteren ved den oprindeligt tinglyste pantsætning, skal der betales den fulde afgift efter TAL § 5, stk. 1. Se TAL § 5, stk. 5, 3. pkt. og SKM2004. 492. LSR, hvor pantsætter var en anden end ved tidligere tinglysninger.

Reglen i TAL § 5, stk. 5, om udskiftning af erhvervsaktiver er således en undtagelse til hovedreglen i TAL § 5, stk. 1., hvorefter der udover den faste afgift på 1.660 kr. skal betales en afgift på 1,5 pct. af det pantsikrede beløb. Se TAL § 5, stk. 1.

(...)

#### Tinglysning af afløsningspantebrev

Ændringer af pant i erhvervsaktiver kan ske ved påtegning på det eksisterende pantebrev eller ved tinglysning af et afløsningspantebrev. (...)

(...)

Adgangen til at oprette afløsningspantebreve efter TAL § 5, stk. 5, gælder kun, hvis der samtidigt med afløsningspantebrevet inddrages andet eller yderligere erhvervsløsøre. Det betyder, at der ikke er hjemmel til at oprette rene afløsningspantebreve. Tinglysning af et rent afløsningspantebrev med pant i de samme løsørengstande udløser afgift efter hovedreglen i TAL § 5, stk. 1.

(...)"

SKATs juridiske vejledning, afsnit E. B. 4.3.3 Virksomhedspant og fordringspant

"Indhold

Dette afsnit handler om betingelserne for afgiftsnedsættelse i forbindelse med tinglysning af virksomhedspant - eller fordringspant. Reglerne om virksomhedspant står i TL § 47c, og reglerne om fordringspant står i TL § 47d.

Afsnittet indeholder:

- Pant i virksomhedens aktiver
- Virksomhedspant og fordringspant oprettes på skadesløsbreve.

Pant i virksomhedens aktiver

Virksomheder har generelt adgang til at oprette forskellige dokumenttyper, som giver forskelligt pant i virksomhedens aktiver.

Virksomhedernes mulighed for at give pant i fast ejendom følger af hovedreglerne, som beskrevet i afsnit E. B. 4.1 og E. B. 4.2.

Virksomheden kan også give almindeligt løsørepannt i erhvervsaktiver. Se afsnit E. B. 4.3.2 om erhvervsaktiver.

Virksomheden kan også udstede skadesløsbrev eller ejerpantebrev med pant i virksomhedens aktiver (virksomhedspant) eller i virksomhedens fordringer (fordringspant).

Et skadesløsbrev og ejerpantebrev er et rammepant, hvilket vil sige, at der tinglyses et højeste pantsikret beløb til sikkerhed for en underliggende fordring, hvis størrelse ikke fremgår af skadesløsbrevet.

Skadesløsbrevet eller ejerpantebrevet kan også tjene til sikkerhed for ethvert mellemværende (enhver fordring) mellem virksomheden og kreditor.

Virksomhedspant og fordringspant er reguleret selvstændigt i TL § 47 c og § 47d.

Panterehtigheder, der stiftes på baggrund af bestemmelserne i TL § 47 c og § 47d, oprettes på skadesløsbreve eller ejerpantebrev, og der er i TAL § 5, stk. 7, indsat en bestemmelse om, at tinglysning af et nyoprettet skadesløsbrev kan afgiftsberigtiges efter TAL § 7; dvs. 1.660 kr., hvis der senest 30 dage efter tinglysningen aflyses et tilsvarende skadesløsbrev eller ejerpantebrev. Denne afgiftsbegunstigelse ved oprettelse af nyt skadesløsbrev skal ses i lyset af den usikkerhed, der hersker omkring spørgsmålet om, hvorvidt et skadesløsbrev efter sin natur kan transporteres. Efter tinglysningsloven er det ikke muligt at transportere et skadesløsbrev med virksomhedspant.

Fristen på 30 dage for aflysning af det tidligere pant er en absolut frist, og overskridelse heraf medfører, at der skal betales afgift for tinglysning af pant med 1,5 procent af det pantsikrede beløb efter hovedreglen i TAL § 5, stk. 1. Se SKM2016. 175. LSR.

I henhold til TALbek § 21, er det en betingelse for afgiftsnedsættelsen efter TAL § 7, at der ved oprettelsen af det nye skadesløsbrev eller ejerpantebrev afgives følgende erklæring:

"Tinglysning af dette pantebrev sker på vilkår om aflysning af det angivne pantebrev senest 30 dage efter tinglysning af det nye pantebrev."

Der skal herefter oplyses identifikation på det skadesløsbrev eller ejerpantebrev, der skal aflyses senest 30 dage efter.

#### Tilsvarende pantebrev

Det tilsvarende skadesløsbrev eller ejerpantebrev - som nævnt i TAL § 5, stk. 7 - betyder her et skadesløsbrev eller ejerpantebrev med samme pantsikrede beløb og med samme pantsatte "typer" af virksomhedens aktiver, som det tidligere skadesløsbrev eller ejerpantebrev også omfattede. Det tillades dog, at én eller flere aktivtyper udgår af pantet.

#### Ændring af de pantsatte aktivtyper

Der må efter TAL § 5, stk. 7 ikke gives pant i andre eller flere (gerne færre) aktivtyper, end hvad omfattes af det skadesløsbrev eller ejerpantebrev, som ønskes afløst og afløst. I de tilfælde, hvor det nye skadesløsbrev eller ejerpantebrev omfatter andre eller flere aktivtyper, vil dette udløse afgift efter hovedreglen i TAL § 5, stk. 5, om udskiftning af erhvervsaktiver, dvs. 2 x 1.660 kr. Hvis der kan tinglyses et debitorskifte på skadesløsbreve, der er enten virksomhedspantebrev eller fordringspantebrev, udløses en afgift på 1.660 kr. Se TAL § 5, stk. 6."

#### Spørgsmål 2

##### *Lovgrundlag*

##### Skatteforvaltningsloven

##### § 21

Enhver kan hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet, jf. dog stk. 3. Det kan være om en disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage.

(...)

##### § 23

Samtidig med indgivelse af en anmodning om et bindende svar skal der betales et gebyr på 300 kr. (2010-niveau). Gebyret reguleres efter § 20 i personskatteloven. Gebyret betales tilbage, hvis anmodningen afvises eller tilbagekaldes.

##### § 24

(...)

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

##### *Forarbejder*

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L 110 til skatteforvaltningsloven som fremsat den 24. februar 2005 fremgår af bemærkningerne til § 23 om gebyrbetaling: "Gebyret betales for hver disposition, der ønskes svar om, men uanset antallet af spørgsmål om den pågældende disposition. Dog vil der kunne ske

afvisning, hvis spørgeren ønsker en række alternative muligheder besvaret, således at en besvarelse vil være at sidestille med rådgivning."

Af bemærkningerne til § 24, stk. 2 fremgår det bl.a., at "afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter".

*Praksis*

#### SKM2014. 248. SR

Afvisning af spørgsmål til 4 alternative dispositioner. Spørgeren ønskede en række alternative muligheder besvaret, så en besvarelse ville være at ligestille med rådgivning. Skatterådet fandt derfor, at de stillede spørgsmål ikke faldt indenfor rammerne af bindende svar-instituttet.

#### SKM2014. 397. SR

Afvisning af anmodning om belysning af 5 modeller om samme forhold. Spørgeren ønskede en række alternative muligheder besvaret, så en besvarelse ville være at ligestille med rådgivning. Skatterådet fandt derfor, at de stillede spørgsmål ikke faldt indenfor rammerne af bindende svar-instituttet.

#### SKM2016. 122. SR

Afvisning af anmodning om besvarelse af spørgsmål om mulighed for momsgodtgørelse i medfør af en overgangsregel, idet det fremgik, at spørger allerede havde søgt momsgodtgørelse efter de pågældende regler. Spørgsmålet blev derfor anset for af mere teoretisk karakter.

#### Spørgsmål 3

*Lovgrundlag*

Der henvises til lovgrundlaget anført under spørgsmål 2

*Forarbejder*

Der henvises til forarbejderne anført under punkt 2

*Praksis*

Der henvises til praksis nævnt under punkt 2