

Udskriftsdato: 31. december 2025

KEN nr 9735 af 21/06/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. tinglysningsafgift – ejerpantebrev i skib

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-02034

Landsskatteretskendelse vedr. tinglysningsafgift – ejerpantebrev i skib

Resumé

Et ejerpantebrev med pant i et fiskefartøj ansås ikke for omfattet af tinglysningslovens § 12, stk. 2, da der var sket aflysning af tidligere ejerpantebrev.

Klagen skyldes, at et ejerpantebrev i et skib ikke er anset for omfattet af tinglysningsafgiftslovens § 12, stk. 2, da der er sket aflysning af tidligere ejerpantebrev.

Landsskatterettens afgørelse

SKATs afgørelse stadfæstes med den ændring, at der tilbagebetales klageren tinglysningsafgift af 15.000.000 kr. svarende til 15.000 kr.

Sagens oplysninger

Ejerpantebrev stort 385.000.000 kr. med pant i fiskefartøj X1, blev anmeldt til registrering i skibsregistret den 31. juli 2009.

I brev af 17. december 2009 til Søfartsstyrelsen har klageren tilkendegivet, at der ikke skal betales registreringsafgift ved registrering af ejerpantebrevet. Som begrundelse herfor er det anført, at afgift skulle overføres fra et pantebrev med pant i selskabets tidligere fartøj ved navn X2, og at anmeldelse til registrering af ændringen, hvorved der inddrages et nyt skib under pantet, må anses for at være sket den 2. juli 2009.

Søfartsstyrelsen anmodede den 5. oktober 2009 SKAT om en vurdering af spørgsmålet om tinglysningsafgift i denne konkrete sag.

Ved påtegning af 1. juli 2009 på ejerpantebrev i fiskefartøjet med kendingsbogstaverne X2 anmodede advokat PO på vegne af ejeren af skibet om:

- at slette pantet i fartøjet X2 af pantebrevet, idet fartøjet skulle sælges og derfor være fri for panthæftelser.
- at få hævet det oprindelige ejerpantebrev på skibet fra 370.000.000 kr. til 385.000.000 kr.
- at få inddraget et fiskefartøj med kendingsbogstaverne X1 under ejerpantebrevet i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 12, stk. 2.

Ved prøvelsen af påtegningen konstaterede Skibsregistret, at fartøjet X1 ikke var optaget i Skibsregistret.

Efterfølgende blev ejerpantebrevet aflyst vedrørende fartøj X2 og afvist vedrørende X1.

Søfartsstyrelsen oplyste i brev af 5. oktober 2009, at det udslettede ejerpantebrev den 14. juli 2009 blev indsendt med henblik på at få registreret pant i fartøjet X1, idet ejeren nu havde fået registreret adkomst til dette fartøj.

Skibsregistret afviste at registrere det udslettede ejerpantebrev på fartøjet X1.

Advokat PO indsendte herefter den 31. juli 2009 et nyt ejerpantebrev med anmodning om at få dette registreret på fartøjet X1.

SKATs afgørelse

SKAT har truffet afgørelse om, at der som følge af tinglysning af det omhandlede ejerpantebrev skal betales 385.000 kr. i tinglysningsafgift.

Ved afgørelsen har SKAT bl.a. henvist til, at tinglysningsafgiften i medfør af tinglysningsafgiftslovens § 12, stk. 1, for registrering af pant i skibe, der ikke er fritidsfartøjer, udgør 1 promille af det pantsikrede beløb.

Det fremgår af § 12, stk. 2, at hvis der er givet pant i skibe, skal der ikke svares afgift ved registrering af ændringer, hvorved der inddrages andre eller yderligere skibe under pantet, såfremt der ikke sker pantsætterskifte. Der skal ved anmeldelsen afgives en erklæring om, at den/de pantsatte genstande udskiftes. Endvidere fremgår det, at bestemmelserne i tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 4, 4. og 5. punktum finder tilsvarende anvendelse.

Efter § 5, stk. 4, 4. og 5. punktum kan ændringer af pant i erhvervsaktiver ske ved påtegning på det eksisterende pantebrev eller ved tinglysning af et afløsningspantebrev. Sker ændringen ved afløsningspantebrev, er det en betingelse, at anmeldelsen til tinglysning af det nye pant sker inden aflysning af det tidligere pant, at det erklæres, at anmeldelsen til tinglysning af det nye pant sker på vilkår om aflysning af det tidligere pant, og at det tidligere pant aflyses senest 30 dage efter tinglysning af det nye pant.

Da det tidligere ejerpantebrev er aflyst forinden tinglysningen af det nye ejerpantebrev, er det ikke muligt at anvende bestemmelserne om afløsningspantebrev i tinglysningsafgiftslovens § 12, stk. 2 og § 5, stk. 4, 4. og 5. punktum.

Ejerpantebrev, stort 385.000.000 kr., med pant i fartøjet X1, skal derfor afgiftsberigtiges med 1 promille af det pantsatte beløb.

SKATs indstilling

SKAT har indstillet den påklagede afgørelse stadfæstet, dog således at SKAT har erklæret sig enig med klageren i, at afgiftsgrundlaget alene er 370.000.000 kr. Tinglysningsafgift af 15.000.000 kr. tilbagebetales herefter.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens advokat har over for Landsskatteretten principalt nedlagt påstand om, at tinglysningen af det omhandlede ejerpantebrev er afgiftsfri, subsidiært at ejerpantebrevet alene er afgiftspligtigt af 370.000.000 kr., således at afgift af 15.000.000 kr. tilbagebetales.

Til støtte for påstanden er det bl.a. gjort gældende, at kravet i § 12, stk. 2, 1. punktum, må anses for opfyldt med påtegningen af 1/7 2009, hvor der samtidig med relaxsation af fartøjet med kendingsbogstaver X2 sker medpantsætning af fartøjet med kendingsbogstaverne X1.

Kravene i afgiftslovens § 5, stk. 4, 4. og 5. punktum, er opfyldt, idet ændringer i pant i erhvervsaktiver kan ske ved påtegning på eksisterende pantebrev eller ved tinglysning af afløsningspantebrev.

Sker ændringen ved afløsningspantebreve er det en betingelse, at anmeldelse til tinglysning af det nye pant sker inden aflysning af det tidligere pant, at det erklæres at anmeldelsen til tinglysningen af det nye pant sker på vilkår om afløsning af det tidligere pant, og at det tidligere pant aflyses senest 30 dage efter tinglysning af det nye pant.

Pant i det nye fartøj med kendingsbogstaver X1 må anses for stiftet ved underskriften af påtegningen, uagtet at der ikke på daværende tidspunkt er registreret formel adkomst i skibsregistret. Denne pantsætning er således med rette afvist fra registrering, men pantebrevet er med urette udslettet i den forstand, at pantebrevet kunne aflyses som indfriet.

Skibsregistret blev anmodet om at overføre pantebrevet fra fartøjet X2 til fartøjet X1. Det er en uhjemlet og fejlagtig ekspedition fra Søfartsstyrelsens side, der gjorde, at man fra såvel styrelsens som SKATs side antager, at der ikke er sket anmeldelse af den nye pantsætning samtidig med, at den gamle pantsætning udgik.

Påtegningen fra skibsregistret er alene udtryk for, at pantebrevet ikke længere er registreret med pant i fartøjet af kendingsbogstaver X2.

Det beror således på en fejlagtig opfattelse af tinglysnings-/registreringsreglerne, at SKAT i sin afgørelse fastslår, at det tidligere ejerpantebrev er aflyst inden tinglysning af det nye pantebrev.

Der skete det, at man fra Skibsregistrets side krævede, at der udstedtes et afløsningspantebrev i stedet for det pantebrev på 370.000.000 kr. der blev forsynet med en påtegning om forhøjelse og udvidelse af pantet til X1.

Der er således i henhold til afgiftslovens § 5, stk. 4, 4. og 5. punktum, sket anmeldelse af ændringen inden aflysning af det tidligere pant, idet dette skete samtidig med, at der meddeltes relaxsation af det tidligere pant.

De øvrige betingelser i denne paragraf er således opfyldt ved at tinglysning af det nye sker på vilkår, at det tidligere pant aflyses, og at det tidligere pant aflyses inden 30 dage efter tinglysning af nyt pant, idet aflysningen skete samtidig med anmeldelsen af det nye pant og forhøjelsen.

Skibsregistrets ekspeditionsangang er uden betydning for afgiftsmæssige spørgsmål. Hvis skibsregistret i stedet for at slette havde slettet panteretten i fartøjet med kendingsbogstaver X2 og korrekt foretaget afvisning for så vidt angår det nye fartøj med kendingsbogstaver X1 ville ejerpantebrevet kunne være fremsendt til indførelse i Skibsregistret på ny når adkomstforholdene var på plads for det nye fartøj.

Tidspunktet for afgiftspligtens indtræden er anmeldelsen til registrering, og da anmeldelsen til registrering skete pr. 2/7 2009, er dette også tidspunktet hvor afgiftspligten indtrådte.

Da der ved anmeldelsen den 2/7 2009 skete en udvidelse af pantet, er afgiftspligten også indtrådt på dette tidspunkt. På dette tidspunkt var pantsætningen således en realitet, og det ændrer ikke på dette, at adkomstforholdene ikke var på plads på daværende tidspunkt, og at Skibsregistret afviser at registrere pantsætningen på grund af adkomstmangel.

Når det tidligere ejerpantebrev er aflyst forinden tinglysning som anført af SKAT i sin afgørelse skyldes dette alene, at Skibsregistrets påtegning om »udslettet«, af SKAT opfattes som, at panteretten i det nye fartøj ikke eksisterer og ikke er oprettet, i og med at der sker en påtegning 1/7.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Tinglysningsafgiftslovens § 12, stk. 1, og stk. 2, har følgende ordlyd:

»§ 12. For registrering af pant i skibe, der ikke er fritidsfartøjer, bortset fra retspant og underpant i digitale ejerpantebreve i sådanne skibe, udgør afgiften 1 promille af det pantsikrede beløb. For registrering af pant, bortset fra retspant og underpant i digitale ejerpantebreve, i fritidsfartøjer udgør afgiften 1,5 pct. af det pantsikrede beløb. Bestemmelserne i § 5, stk. 1, 2.-8. pkt., stk. 3, 1. pkt., og stk. 5, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Hvis der er givet pant i skibe, skal der ikke svares afgift ved registrering af ændringer, hvorved der inddrages andre eller yderligere skibe under pantet. Der skal ved anmeldelsen afgives en erklæring herom. Bestemmelserne i § 5, stk. 4, 4. og 5. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Der svares dog afgift efter stk. 1, hvis pantsætter ved registreringen er en anden end pantsætter efter den tidligere registrerede pantsætning.«

Følgende fremgår af tinglysningsafgiftslovens § 5, stk. 4:

»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. Sker ændringen ved afløsningspantebreve, er det en

betingelse, at anmeldelsen til tinglysning af det nye pant sker inden aflysning af det tidligere pant, at det erklæres, at anmeldelsen til tinglysning af det nye pant sker på vilkår om aflysning af det tidligere pant, og at det tidligere pant aflyses senest 30 dage efter tinglysning af det nye pant.«

Tinglysningsafgift er en transaktionsbaseret afgift, der knytter sig til den faktiske tinglysningsmæssige behandling af dokumenter omfattet af tinglysningsafgiftsloven, således som tinglysningen fastlægges af tinglysningsmyndighederne eller ændres af domstolene ved kæremål.

Landsskatteretten påkender klager over afgørelser i 1. instans af spørgsmål om omfanget af afgiftspålæg, -fritagelser og -godtgørelser, men har ikke kompetence for så vidt angår forhold vedrørende den tinglysningsmæssige behandling.

Det ejerpantebrev vedrørende fartøj X2, der skulle danne grundlag for »overførsel« af tinglysningsafgift til det nye pantebrev vedrørende fartøj X1, må efter det oplyste anses at være aflyst på det tidspunkt, hvor det nye pantebrev stort 385.000.000 kr. blev anmeldt til tinglysning. Det lægges herved til grund, at den tinglysningsmæssige ekspedition af pantebrevene ikke kunne være foretaget anderledes, end den fremgangsmåde, der faktisk blev fulgt. De citerede lovbestemmelser i tinglysningsafgiftsloven giver imidlertid herefter ikke grundlag for andet resultat, end at der på tidspunktet for anmeldelsen af det nye pantebrev til tinglysning ikke længere kunne tinglyses et afløsningspantebrev, hvorved tinglysningsafgiften opgjort efter hovedreglen i tinglysningsafgiftslovens § 12, stk. 1, kunne reduceres.

Klagerens principale påstand kan herefter ikke tages til følge.

SKAT har for Landsskatteretten tiltrådt det af klageren anførte, hvorefter afgiftsgrundlaget højst kan udgøre 370.000.000 kr., og den af klageren nedlagte subsidiære påstand imødekommes herefter således, at der tilbagebetales klageren tinglysningsafgift af 15.000.000 kr. svarende til 15.000 kr.