

DOM

afsagt den 16. marts 2017 af Vestre Landsrets 4. afdeling (dommerne Kirsten Thorup, Thomas Jønler og Mette Koue (kst.)) i 1. instanssag

V.L. B-2256-14

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat David Auken, København)

mod

A ApS

(advokat Jesper Baungaard, Aabenraa)

Indledning

Sagsøgte, A ApS, er en virksomhed, der tilbyder leasing af biler til erhvervskunder og private, og som gør brug af betaling af forholdsmæssig registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 3 b. Sagen angår, om ændringer, som blev aftalt og foretaget i en leasingaftale mellem leasingparterne efter aftalens oprindelige godkendelse hos SKAT, medfører, at der skal betales fuld registreringsafgift af køretøjet efter registreringsafgiftslovens almindelige regler, da nummerpladerne ikke blev afleveret, og køretøjet ikke blev afmeldt, men derimod taget i brug af leasingtageren, jf. registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, 1. pkt.

Sagen er en prøvelse af Skatteankestyrelsens afgørelse, hvorved styrelsen ændrede SKATs afgørelse om efteropkrævning af registreringsafgift hos A ApS. Skatteankestyrelsens afgørelse er indbragt for retten i medfør af skatteforvaltningslovens § 49.

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har anlagt sagen den 12. september 2014 ved Retten i Sønderborg, der ved kendelse af 6. november 2014 i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1,

har henvist sagen til Vestre Landsret.

Påstande

Skatteministeriet har påstået A ApS dømt til at betale registreringsafgift med yderligere 395.790 kr. af køretøjet BMW 650 med stelnummer WBA EK1 105 0CN 701 72 med tillæg af renter i henhold til opkrævningslovens § 7 fra den 1. juli 2012, dog med fradrag for og under forrentningsmæssige hensyn til de foretagne indbetalinger af registreringsafgift vedrørende køretøjet efter SKATs afgørelse af 23. juli 2013, henholdsvis 30.192 kr. den 1. juli 2014, 32.800 kr. den 1. juli 2014 og 224.345 kr. den 15. juni 2015.

A ApS har påstået frifindelse.

A ApS er meddelt fri proces til sagen, jf. retsplejelovens § 329.

Sagsfremstilling

A ApS (herefter A) indgik den 8. juni 2012 aftale med en leasingtager, B, om leasing af et brugt køretøj af mærket BMW 650 med stelnummer WBA EK1 105 0CN 701 72 for perioden 1. juli 2012 – 30. juni 2013. I leasingaftalen var engangsydelsen fastsat til 93.616,50 kr. inkl. moms. Heraf var 44.393,20 kr. en forholdsmæssig registreringsafgift, som var beregnet af A ud fra bilens angivne skønnede handelspris på 700.000 kr. inkl. moms og registreringsafgift, hvoraf registreringsafgiften udgjorde 430.000 kr. Den månedlige leasingydelse var opgjort til 6.946,41 kr. inkl. moms og køretøjets restværdi til 149.668,88 kr. ekskl. moms. Af aftalen fremgår det endvidere, at restværdien var garanteret af leasingtager efter endt leasingperiode. Køretøjets registreringsnummer var ikke angivet.

Parterne vedtog som en del af leasingaftalen en række betingelser for aftalen. Af § 11 i disse betingelser fremgik, at ændringer i køretøjets skattemæssige eller momsmæssige status efter aftalens indgåelse ikke berørte gyldigheden af aftalen, og at forhøjelse af skatter eller afgifter for A som følge af disse ændringer ville blive indregnet i leasingsummen og afviklet over de resterende rater.

Af et bilag om beregning af leasingydelsen på 6.946,41 kr. fremgår, at der i grundlaget for leasingydelsen blandt andet indgik en pris for køretøjet på 182.523,03 kr. ekskl. moms.

Køretøjet var blevet købt af A den 13. juni 2012 hos bilforhandleren Goldberg Automobile, Berlin, Tyskland, for 26.500 euro, efter det oplyste svarende til 197.425 kr. Af købsaftalen, der er udfærdiget på tysk, fremgår det med henvisning til § 25 a i UStG (Umsatzsteuergesetz), at det ikke var muligt at fradrage moms, og købsaftalen angav ikke moms. Det er oplyst, at den tyske bestemmelse svarer til den danske momslovs § 69.

..., der underskrev købsaftalen for A, har under hovedforhandlingen forklaret, at køretøjet blev afhentet og bragt til Danmark den 13. juni 2012, og at det blev toldsynet den 14. juni 2012.

A søgte den 14. juni 2012 SKAT om tilladelse til at betale forholdsmæssig registreringsafgift i medfør af registreringsafgiftslovens § 3 b. A anvendte i den forbindelse SKATs standardblanket til ansøgning om tilladelse efter registreringsafgiftslovens § 3 b, og leasingaftalen var vedlagt ansøgningen. I skemaet "Oplysninger til brug for vurdering af leasingkontrakt" var køretøjets købspris og udgifter med købet angivet til 182.523 kr. ekskl. moms og den forventede restværdi ved leasingperiodens udløb til 149.668 kr. ekskl. moms.

Den 2. juli 2012 traf SKAT afgørelse om værdifastsættelse af køretøjet, hvor den afgiftspligtige værdi blev fastsat til 254.723 kr. og registreringsafgiften til 441.386 kr. SKAT meddelte samme dag A, at køretøjet var blevet registeret med leasingaftale, og at den endelige leasingafgift for aftalen var fastsat til 45.569 kr., der bestod af 26.483 kr. i registreringsafgift af et forudsat værditab og 19.086 kr. i beregnet tillægsrente. A betalte herefter beløbet på 45.569 kr. til SKAT.

I den leasingaftale, der var tilrettet efter SKATs godkendelse den 2. juli 2012, fremgik køretøjets registreringsnummer, og registreringsafgiften var angivet til 45.568,69 kr. Engangsydelsen var opgjort til 95.085,86 kr. inkl. moms, og den månedlige leasingydelse var beregnet til 7.980,88 kr. inkl. moms. Restværdien af køretøjet ekskl. moms var opgjort til 186.674,64 kr. Der er enighed mellem parterne om, at denne leasingkontrakt ikke blev sendt til SKAT.

A og B indgik den 10. juni 2013 en ny leasingaftale vedrørende samme køretøj for perioden 1. juli 2013 – 30. juni 2014. I den nye leasingaftale var restværdien af køretøjet efter leasingperioden angivet til 153.073,39 kr. ekskl. moms.

A søgte den 11. juni 2013 SKAT om tilladelse til at betale forholdsmæssig registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 3 b. Ved ansøgningen blev SKATs standardblanket anvendt, og den nye leasingaftale var vedlagt ansøgningen. I blankettens rubrik om ”Oplysninger til brug for vurdering af leasingkontrakt” var køretøjets købspris og udgifter i forbindelse med købet angivet til 186.675 kr. ekskl. moms.

SKAT konstaterede i forbindelse med behandlingen af ansøgningen, at køretøjet tilsyneladende var steget i værdi i forhold til køretøjets værdi ved starten af den første leasingperiode, og SKAT anmodede ved mail af 14. juni 2013 A om at oplyse årsagen hertil.

A redegjorde i mail af 14. juni 2013 til SKAT om baggrunden for værdistigningen. Det fremgår af mailen, at A i leasingaftalen af 8. juni 2012 havde angivet køretøjets moms forkert, da der ikke kunne ske fradrag for moms, og at der ved afhentning af køretøjet var tilkøbt ekstraudstyr og garantiforsikring. A anførte, at ”Alt dette – og specielt momsen gør, at prisen ikke er de kr. 182.000 men i stedet for kr. 227.652,-.” Det fremgår videre af mailen, at A efterfølgende havde tilrettet leasingaftalen i forhold til leasingtager, og at denne aftale ikke var sendt til SKAT.

Den 23. juli 2013 traf SKAT afgørelse om efteropkrævning af registreringsafgift for køretøjet. Af afgørelsen fremgår bl.a.:

”Selskabet har oplyst, at det har ændret den allerede godkendte leasingaftale i sagen j.nr. 12-141150. Derfor bortfalder selskabets tilladelse til at betale registreringsafgiften forholdsmæssigt på det pågældende køretøj.

Leasingaftalen blev ændret umiddelbart efter køretøjets levering, hvilket vil sige ved leasingperiodens start den 1. juli 2012. Køretøjet har efterfølgende været i brug, hvorfor selskabet har pligt til at betale fuld registreringsafgift fra dén dato.

Denne afgørelse vedrører kun selve pligten til at betale registreringsafgift, da registreringsafgiften er vurderet og beregnet den 2. juli 2012. Selskabet

indbragte dengang ikke værdifastsættelsen for Motorankenævnet.

Selskabet betalte den 2. juli 2012 45.596,00 kr. i forholdsmæssig registreringsafgift for køretøjet ved etableringen af leasingaftalen i j.nr. 12-141150. Den fulde registreringsafgift ansættes til 395.790,00 kr. Der kan tilskrives rente af det nævnte beløb efter Opkrævningslovens § 7.”

A påklagede afgørelsen til Skatteankestyrelsen, der traf afgørelse den 13. juni 2014.

Skatteankestyrelsen ændrede SKATs afgørelse og nedsatte den opkrævede registreringsafgift til 0 kr. Af Skatteankestyrelsens begrundelse for afgørelsen fremgår bl.a.:

”...

Konkret har Selskabet som leasingvirksomhed ubestridt foretaget ændringer i form af rettelser i en godkendt aftale, idet købsprisen er ændret blandt andet som følge af momsmæssige forhold.

Der foreligger ved SKATs godkendelse af leasingaftalen i henhold til registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 1, en begunstigende forvaltningsakt. Uden særskilt lovhjemmel, er hovedreglen ved tilbagekaldelse i bebyrdende retning, at SKAT ikke på samme afgørelsesgrundlag kan ændre afgørelsen, når afgørelsen er kommet frem til modtageren. En sådan ændring vil forudsætte, at der er tale om urigtige eller bristede forudsætninger.

Det fremgår af forarbejderne til registreringsafgiftslovens § 3 b, at tilladelsesproceduren har til formål at sikre, at der er tale om en reel leasingaftale, og at indsættelsen af formuleringen om ændring af i registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, ved lov nr. 481 af 30. maj 2012, har baggrund i et ønske om at lette administrationen ved udskiftning af leasingtager eller overdragelse af leasingaftaler.

Skatteankestyrelsen finder ikke, at der i den foreliggende situation er hjemmel i registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, til at anse tilladelsen for bortfaldet, når henses til lovændringens formål i henhold til forarbejderne og at oplysningen om købesummen og restværdi ved tilladelsen ikke er omfattet af pligtmæssige oplysninger overfor SKAT, med mindre SKAT anmoder herom, jf. registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 9, Vejledning E nr. 185 om leasing af motorkøretøjer og SKATs styresignal af 13. januar 2011, offentliggjort ved SKM2011.27. SKAT.

Skatteankestyrelsen finder endvidere ikke, at der i forhold til tilladelsen foreligger bristede forudsætninger, idet det vurderes, at den ændrede faktiske oplysning om købsprisen ikke ville have medført, at tilladelsen ikke ville kunne meddeles, såfremt SKAT havde været bekendt hermed på tidspunktet for tilladelsen.

Skatteankestyrelsen ændrer derfor SKATs afgørelse, således, at den opkrævede registreringsafgift nedsættes til 0 kr., idet der ikke på det foreliggende grundlag

er belæg for at anse den meddelte tilladelse til forholdsmæssig betaling af registreringsafgift som bortfaldet, hvorfor der ikke er grundlag for opkrævning af den fulde afgift.”

Det er under hovedforhandlingen oplyst, at A har betalt registreringsafgift med henholdsvis 30.192 kr. og 32.800 kr. den 1. juli 2014 og 224.345 kr. den 15. juni 2015 til SKAT.

Skatteministeriet har herefter nedlagt endelig påstand i overensstemmelse hermed.

Der er enighed om den beløbsmæssige opgørelse af den yderligere registreringsafgift, som Skatteministeriets påstand angår.

Retsgrundlag

I den udformning af lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. (registreringsafgiftsloven), som var gældende på tidspunktet for As ansøgning af 14. juni 2012 om tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift, hedder det bl.a.:

”

§ 1. Der svares afgift til statskassen af motorkøretøjer, som skal registreres i Køretøjsregistret efter lov om registrering af køretøjer, og af påhængs- og sættevogne til sådanne køretøjer. Der svares dog ikke afgift af køretøjer, der registreres på grænsenummerplader eller prøvemærker. Afgiften svares i forbindelse med et køretøjs første registrering, medmindre andet følger af bestemmelserne i denne lov.

...

§ 3 b. Told- og skatteforvaltningen kan efter ansøgning meddele tilladelse til, at afgiften af registreringspligtige leasingkøretøjer, der registreres med henblik på tidsbegrænset anvendelse her i landet, betales efter stk. 2 og 3, når motorkøretøjet tilhører en virksomhed eller et fast driftssted, der er beliggende her i landet eller i udlandet, og når køretøjet i en tidsbegrænset periode i henhold til en skriftlig aftale leases til en fysisk eller juridisk person, der er bosiddende her i landet. Kontrakten skal indeholde nøjagtige oplysninger om den aftalte leasingperiode. Ansøgning skal indgives af enten leasingvirksomheden eller den person, som leaser køretøjet.

Stk. 2. Der betales afgift af køretøjer, der skal registreres efter færdselsloven. Registreringspligten og derved afgiftspligten indtræder den dato, hvor køretøjet tages i anvendelse her i landet af en herboende. Afgiften opkræves for hele den kontraktfastsatte leasingperiodes varighed. Afgiften udgør

1) ...

2) for køretøjer, der ved registreringspligtens indtræden er ældre end 3 måneder regnet fra første registrerings- eller ibrugtagningstidspunkt, uanset om det er i Danmark eller udlandet, 1 pct. af den beregnede registreringsafgift pr. påbegyndt måned i de efterfølgende 33 måneder og

3) for køretøjer, der ved registreringspligtens indtræden er ældre end 36 måneder regnet fra første registrerings- eller ibrugtagningstidspunkt, uanset om det er i Danmark eller udlandet, 1/2 pct. af den beregnede registreringsafgift pr. påbegyndt måned i de efterfølgende måneder.

Stk. 3. Ved betaling tillægges endvidere en forrentning af den del af den beregnede registreringsafgift, der resterer efter betaling. Forrentningen sker med den af Danmarks Statistik på tidspunktet for afgiftsberegningen senest offentliggjorte gennemsnitlige udlånsrente fra pengeinstitutter til ikkefinansielle selskaber, der foreligger pr. 1. januar, henholdsvis pr. 1. juli.

Stk. 4. For betaling af afgiften og renter efter stk. 2, 3, 7 og 8 hæfter leasingvirksomheden. Tillades overdragelse af en leasingkontrakt efter stk. 6, 3. pkt., hæfter erhververen af leasingkontrakten for betaling af afgift og renter.

...

Stk. 6. Hvis leasingkontrakten ændres eller afbrydes eller det leasede køretøj ændrer afgiftsmæssig identitet, skal nummerpladerne afleveres og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret. Dette gælder dog ikke, hvis leasingtager udtræder af leasingaftalen og en anden samtidig indtræder som leasingtager i leasingaftalen på uændrede vilkår og leasingvirksomheden har meddelt identiteten af denne nye leasingtager og tidspunktet for skift af leasingtager til told- og skatteforvaltningen, inden skiftet sker. Told- og skatteforvaltningen kan i øvrigt tillade, når en portefølje af leasingkontrakter overdrages som led i en omstrukturering eller salg af leasingvirksomheden, og leasingkontrakterne i øvrigt forbliver uændrede, at overdragelsen ikke tillægges virkning efter 1. pkt. Afbrydes en leasingkontrakt som nævnt i 1. pkt., tilbagebetaler told- og skatteforvaltningen den afgift med rente, der eventuelt er betalt for meget for leasingperioden.

Stk. 7. På det tidspunkt, hvor leasingkontrakten afbrydes, eller hvor køretøjet udgår af ordningen, jf. § 1, stk. 3, 5. og 6. pkt., fastsætter told- og skatteforvaltningen efter ansøgning køretøjets aktuelle afgiftspligtige værdi efter § 10. Hvis den betalte afgift efter stk. 2 overstiger den beregnede afgift efter 1. pkt., tilbagebetales differencen. Hvis den betalte afgift efter stk. 2 er mindre end den beregnede afgift efter 1. pkt., opkræves differencen.

...

Stk. 9. Der skal udfærdiges en skriftlig leasingkontrakt for leasingkøretøjer, der skal afgiftsberigtiges efter stk. 2 og 3. Kontrakten skal omhandle køretøjet i den skikkelse, hvori det skal leases, og indeholde nærmere oplysninger til identifikation af køretøjet, navn og adresse på leasingvirksomheden og

leasingtager samt leasingbeløbet. Kontrakten skal indeholde oplysninger om, hvorvidt der er aftalt en køberet og købepligt, samt betingelserne herfor. Leasingkontrakten skal indeholde en præcis angivelse af leasingperioden. Samtlige brugere skal fremgå af leasingkontrakten. Kontrakten skal være bilagt specifikation af bilens beskaffenhed og udstyr.

...”

Ordningen med betaling af forholdsmæssig registreringsafgift ved leasing blev indført ved lov nr. 154 af 12. marts 2003 om ændring af lov om registreringsafgift af motorkøretøjer mv. (Forholdsmæssig registreringsafgift af udenlandske leasingbiler m.v. og fritagelse af visse tivoli- og cirkuskøretøjer).

Af bemærkningerne til de enkelte bestemmelser til lovforslaget, jf. Folketingstidende 2002-03, Tillæg A, s. 2165 – 2166, om lovforslag nr. L 97 af 27. november 2002, fremgår bl.a. følgende til § 1, nr. 3, (om § 3 b):

”Efter de gældende regler i bekendtgørelse om registrering og syn af motorkøretøjer skal et køretøj, der indføres i Danmark med henblik på permanent anvendelse her i landet, som hovedregel registreres på danske nummerplader med dertil hørende betaling af registreringsafgift, før køretøjet kan anvendes af en person med fast bopæl her i landet

...

Køretøjer, der leases for en tidsbegrænset periode skal registreres på samme vilkår som almindelige køretøjer. Forskellen er, at registreringsafgiften kun betales for den tidsbegrænsede periode. Registreringspligten og derved afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, køretøjet tages i anvendelse af en herboende person. Det betyder, at der skal betales afgift fra den dato hvor køretøjet første gang anvendes af en herboende person. Ved udløbet af tidsperioden skal køretøjet afmeldes fra registrering og nummerpladerne tilbageleveres til Centralregisteret for Motorkøretøjer

Det er en betingelse for afgiftsberigtigelse af et motorkøretøj efter denne regel, at der på ansøgningstidspunktet foreligger en tidsbegrænset leasingkontrakt mellem den udenlandske virksomhed eller driftssted og den person eller virksomhed, der ønsker at lease motorkøretøjet. I kontrakten skal datoen for leasingperiodens indgåelse og ophør tydeligt angives. Endvidere skal kontrakten indeholde præcise oplysninger vedrørende køretøjets stand og skikkelse, navn og adresse på den udenlandske leasingvirksomhed og leasé, samt lejebeløbet. Samtlige brugere skal fremgå af leasingkontrakten, ligesom kontrakten skal være bilagt specificerede oplysninger om bilens beskaffenhed og udstyr. Det skal sikre fuld viden om den udenlandske leasingvirksomhed, leasé og brugere og, at der er et tilstrækkeligt grundlag til brug for

afgiftsberegningen. Endvidere anses bestemmelsen ikke for at være administrativ bebyrdende for borgerne, idet oplysningerne vil være et naturligt indhold i almindelige leasingkontrakter.

Kravet om ansøgning skyldes, at der skal forel[i]gge en dokumentation i form af en kontrakt af, at der rent faktisk er indgået en leasingaftale, og dokumentation for leasingperiodens varighed der danner grundlag for afgiftsberegningen.”

Registreringsafgiftslovens § 3 b blev ændret ved lov nr. 1342 af 19. december 2008 om ændring af registreringsafgiftsloven. Bestemmelsen omfattede herefter også leasingselskaber med hjemsted i Danmark. I lovens § 3, stk. 7, der nu blev til § 3 b, stk. 9, blev det tilføjet, at leasingkontrakten tillige skulle indeholde oplysninger om, hvorvidt der var aftalt en køberet og købepligt, samt betingelserne herfor.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. Folketingstidende 2008-09, Tillæg A, s. 1854-1857, om lovforslag nr. L 64 af 13. november 2008, fremgår bl.a.:

”2. Gældende ret

Efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, skal den fulde registreringsafgift som udgangspunkt betales i forbindelse med køretøjets første registrering i Danmark. Registreringsafgiften beregnes ud fra køretøjets almindelige pris inklusive moms, jf. for nye køretøjer § 4 og § 8 i registreringsafgiftsloven og for brugte køretøjer § 10.

....

2.2. Biler leaset i udlandet – registreringsafgiftslovens § 3 b

Registreringsafgiftslovens § 3 b, der vedrører afgift af biler leaset i udlandet, er på samme måde som § 3 a en undtagelse til betaling af den fulde registreringsafgift ved køretøjets første indregistrering i Danmark.

På baggrund af EF-Domstolens dom af 21. marts 2002 i sag C-451/99, Cura Anlagen, blev bestemmelsen i registreringsafgiftslovens § 3 b indsat ved lov nr. 154 af 12. marts 2003. Registreringsafgiftslovens § 3 b finder alene anvendelse på udenlandske leasingselskaber.

Registreringsafgiftslovens § 3 b giver mulighed for, at afgiften af registreringspligtige leasingkøretøjer, der registreres med henblik på tidsbegrænset anvendelse her i landet, kan betales som en forholdsmæssig registreringsafgift. Det følger af registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 2, at afgiften opkræves for hele den kontraktfastsatte leasingperiode.

...

3. Lovforslaget indhold

Det vil stadigvæk være muligt at betale registreringsafgiften på to måder. Enten ved at betale den fulde registreringsafgift ved køretøjets indregistrering i Danmark eller ved at betale en forholdsmæssig registreringsafgift, jf. registreringsafgiftslovens § 3 a, § 3 b eller § 3 c.

...

3.2 Leasede biler

I forhold til gældende ret foreslås det at udvide muligheden for at betale en forholdsmæssig registreringsafgift til også at omfatte leasingselskaber med hjemsted i Danmark. Dermed opnås en ligebehandling mellem indenlandske og udenlandske leasingselskaber på det danske marked i forhold til registreringsafgiften.”

I bemærkningerne til de enkelte bestemmelser til lovforslaget, jf. Folketingstidende 2008-09, Tillæg A, s. 1861 – 1863, fremgår vedrørende § 3 b bl.a.:

”§ 3 b, stk. 1

Det foreslås, at bestemmelsen udvides til også at omfatte danske leasingselskaber. Derudover er der ingen ændringer i forhold til den gældende bestemmelse. Det er således stadigvæk et krav, at selskabet skal ansøge om at få en konkret bil afgiftsberigtiget efter bestemmelsen.

...

§ 3 b, stk. 9 og 10

Der er primært tale om en videreførelse af registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 7 og 8.

Den gældende bestemmelse i § 3 b, stk. 8 indeholder en opremsning af hvilke oplysninger, den foreviste leasingkontakt skal indeholde.

I lovforslagets § 3 b, stk. 9 forestås det, at kontrakten, udover de allerede nævnte oplysninger, også skal indeholde oplysninger om, hvorvidt det er en del af leasingaftalen, at der er en køberet og/eller en købepligt, samt den aftalte pris og øvrige betingelser ved overtagelsen af bilen.

Det er alene køretøjer, som er ejet af et leasingselskab, som er omfattet af muligheden for at betale den forholdsmæssige afgift. Hvis told- og skatteforvaltningen vurderer, at kontrakten er udformet på en sådan måde, at der ikke er tale om en leasingaftale med om et kreditkøb, vil køretøjet ikke være omfattet af muligheden for at betale den forholdsmæssige afgift. Fortolkningen af kreditkøb følger kreditaftaleloven.

En sådan afgørelse vil kunne påklages til Landsskatteretten.”

Ved lov nr. 481 af 30. maj 2012 om ændring af lov om registrering af køretøjer, registreringsafgiftsloven og forskellige love om energiafgifter blev der foretaget en række ændringer af registreringsafgiftsloven, herunder § 3 b, stk. 6.

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. Folketingstidende 2011-2012, tillæg A, lovforslag nr. L 122 af 28. marts 2012, side 4, fremgår bl.a.:

”2. Lovforslagets formål og baggrund

Formålet med lovforslaget er at fjerne en række uhensigtsmæssigheder i reglerne om registrering af køretøjer og om registreringsafgift af køretøjer.

...

Reglerne om forholdsmæssig registreringsafgift ved leasing er administrativt tunge. Der stilles forslag om mindre forenklinger af disse.”

Af de almindelige bemærkninger til samme lovforslag, jf. Folketingstidende 2011-2012, tillæg A, L 122 af 28. marts 2012, side 7-8, fremgår bl.a.:

”...

3.5. Udskiftning af leasingtager eller overdragelse af en leasingaftale uden afgiftsmæssig virkning

3.5.1. Gældende ret

Efter § 3 b i [registreringsafgiftsloven](#) kan SKAT tillade, at registreringsafgiften af et køretøj, der leases, betales forholdsmæssigt for den aftalte leasingperiode og ikke som normalt på én gang.

SKAT kan kun godkende en sådan forholdsmæssig betaling, hvis leasingaftalen er reel. Derfor må SKAT direkte eller indirekte godkende leasingaftalen, før en tilladelse kan gives.

Når den aftalte leasingperiode er udløbet og dermed den periode, der er betalt registreringsafgift for, skal køretøjets nummerplader afleveres til SKAT, og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret. Dette skal også ske, hvis den af SKAT godkendte leasingaftale ændres eller afbrydes, eller det leasede køretøj skifter afgiftsmæssig identitet.

...

3.5.2. Forslagets baggrund

Det forekommer jævnligt, at en leasingtager udtræder af aftalen i leasingperioden og erstattes af en anden leasingtager på i øvrigt uændrede aftalevilkår.

I disse tilfælde skal der formelt ske afmelding af køretøjet i Køretøjsregisteret og registrering af køretøjet på ny i Køretøjsregisteret med nyt registreringsnummer. I sådanne tilfælde accepteres i praksis af administrative grunde, at køretøjet fortsætter med det hidtidige registreringsnummer i Køretøjsregisteret.

Det forekommer af og til, typisk i forbindelse med en fusion eller spaltning af et selskab, at leasingvirksomheden efter en leasingaftale udskiftes med en anden leasingvirksomhed. Det forekommer også, at en portefølje af leasingaftaler sælges til tredjemand. I sådanne tilfælde videreføres leasingaftalerne normalt uændret bortset fra identiteten af leasingvirksomheden.

Skift af leasingvirksomhed efter en leasingaftale, der er godkendt af SKAT som grundlag for en tilladelse til forholdsmæssig betaling af registreringsafgift, udgør en sådan ændring af aftalen, at forudsætningen for tilladelsen bortfalder. I sådanne tilfælde skal det leasede køretøj afgiftsberigtiges og registreres på ny i Køretøjsregisteret, hvis køretøjet fortsat ønskes brugt her i landet.

I og med sådanne skift af leasingvirksomhed jævnlige omfatter et stort antal leasingaftaler, udgør sådanne aftaleændringer en stor administrativ belastning for såvel private som det offentlige.

3.5.3. Forslagets indhold

Det foreslås, at loven ændres således, at der ikke kræves afmelding af et leaset køretøj fra Køretøjsregisteret i tilfælde, hvor leasingtageren efter leasingaftalen i leasingperioden udskiftes med en anden leasingtager på i øvrigt uændrede leasingvilkår. Hermed spares administration for såvel private som det offentlige. Men køretøjet skal omregistreres i Køretøjsregisteret med den nye leasingtager som bruger.
..."

Af bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser til § 2, nr. 2 (§ 3 b, stk. 6), jf.

Folketingstidende 2011-2012, tillæg A, L 122 af 28. marts 2012, side 16-17, fremgår bl.a.:

"Efter bestemmelsens 1. punktum bortfalder en tilladelse til forholdsmæssig betaling af registreringsafgift af et leaset køretøj, hvis den aftale om leasing, der har ligget til grund for SKATs tilladelse, ændres.

Det indebærer, at køretøjet skal afmeldes fra Køretøjsregisteret og nummerpladerne afleveres, og der skal ske en endelig opgørelse af den forholdsmæssige registreringsafgift for den periode, hvor køretøjet har været i brug.

Efter bestemmelsens 2. punktum tillægges en ændring af leasingaftalen dog ikke denne virkning, hvis ændringen alene består i udskiftning af den aftalte leasingtager med en ny på i øvrigt uændrede aftalevilkår. Det er dog en

forudsætning herfor, at leasingvirksomheden inden skiftet har meddelt SKAT identiteten af den nye leasingtager og tidspunktet for skiftet.

Efter bestemmelsens 3. punktum er SKAT bemyndiget til at tillade overdragelse af en portefølje af leasingkontrakter, der har ligget til grund for en tilladelse til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift, hvis overdragelsen sker som led i salg eller omstrukturering, herunder afvikling af den oprindelige leasingvirksomhed. Den leasingvirksomhed, der sælges eller omstruktureres, kan være såvel en fysisk som en juridisk person.

Bemyndigelsen kan ikke anvendes, hvis vilkår i leasingaftalerne i øvrigt ændres i forbindelse med overdragelsen.”

I forbindelse med Folketingets Skatteudvalgs behandling af lovforslaget sendte skatteministeren høringskema og modtagne høringsvar til skatteudvalget. Finans og Leasing anførte bl.a. i sit høringsvar:

”Organisationen finder dog muligheden for skift af leasingtager for snæver, hvis leasingaftalens øvrige vilkår ikke må ændres. Organisationens opfattelse er af den opfattelse, at aftaleændringer, der ikke har afgiftsmæssig betydning, bør tillades.”

I Skatteministeriets kommentarer hertil er anført:

”Med organisationens forslag lægges der op til næsten frit skift ikke kun af leasingtager og leasinggiver efter en godkendt leasingaftale, men også af andre vilkår i leasingaftalen. Organisationens forslag er meget vidtgående i forhold til den nuværende ordning, og de kan derfor ikke imødekommes.”

Bestemmelsen i § 3 b, stk. 6, er senest ændret ved lov nr. 650 af 8. juni 2016 om ændring af registreringsafgiftsloven mv. med virkning fra den 1. juli 2016.

Det fremgår af den nugældende § 3 b, stk. 6, 1. pkt., at nummerpladerne skal afleveres og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret, hvis leasingaftalen ændres eller afbrydes, eller det leasede køretøj ændrer afgiftsmæssig karakter. Af § 3 b, stk. 6, 3. pkt., fremgår, at 1. pkt. ikke finder anvendelse for følgende ændringer af leasingaftalen, forudsat at ændringen ikke fører til omberegning af den betalte afgift efter stk. 2 og 3, og at de øvrige betingelser for betaling af afgift efter stk. 2 og 3 fortsat er opfyldt:

” ...

- 1) Et skifte af leasingtager, hvorved leasingtageren udtræder af leasingaftalen og en anden samtidig indtræder som ny leasingtager i leasingaftalen på uændrede vilkår. Leasingvirksomheden skal meddele identiteten af denne nye leasingtager og tidspunktet for skiftet af leasingtager til told- og skatteforvaltningen, inden skiftet sker.
- 2) Et skifte af leasinggiver, når en portefølje af leasingaftaler overdrages som led i en omstrukturering eller et helt eller delvist salg af leasingvirksomheden og told- og skatteforvaltningen giver tilladelse til, at overdragelsen ikke tillægges virkning efter 1. pkt. Vilklårene i leasingaftalerne skal i øvrigt forblive uændrede.
- 3) En ændring af et maksimum for det samlede kilometerantal, som køretøjet kan benyttes. Aftalen skal indeholde en nøjagtig beskrivelse af den foretagne ændring og de økonomiske konsekvenser heraf for leasingaftalen.
- 4) En ændring i form af en tilføjelse, en ændring eller et fravalg af en serviceydelse eller udstyr, der eftermonteres på køretøjet. Aftalen skal indeholde en nøjagtig beskrivelse af serviceydelsen eller udstyret og de økonomiske konsekvenser heraf for leasingaftalen.
- 5) En ændring af leasingaftalens vilkår, hvor ændringen på forhånd er nøjagtigt beskrevet i leasingaftalen.
- 6) En ændring af leasingaftalens vilkår, der er påkrævet i medfør af ny ufravigelig lovgivning.”

Af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, jf. Folketingstidende 2015-16, Tillæg A, Lovforslag nr. 150 af 30. marts 2016, side 7-8, fremgår det bl.a.:

”3.1.1 Gældende ret

...

Reglerne om betaling af forholdsmæssig registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 2 og 3, skal sikre, at opkrævningen af registreringsafgift for leasingkøretøjer står i et proportionalt forhold til den periode, hvor køretøjet benyttes her i landet.

Det er derfor en grundlæggende betingelse for at opnå en tilladelse til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift, at der er tale om en reel leasingaftale mellem en leasingvirksomhed og en leasingtager. Der stilles i registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 9, en række indholdsmæssige og formelle minimumskrav til leasingaftalen, der har til formål at sikre, at SKAT i forbindelse med ansøgningsprocessen får de fornødne oplysninger til at kunne behandle ansøgningen. Oplysningskravene i § 3 b, stk. 9, har desuden til formål at sikre, at leasingaftalen indeholder oplysninger, der er nødvendige for SKATs efterfølgende kontrol. Lovens oplysningskrav suppleres af supplerende

oplysningskrav i SKATs administrative retningslinjer. De herved krævede oplysninger skal imidlertid ikke indarbejdes i leasingaftalen.

Hvis den af SKAT godkendte leasingaftale ændres eller afbrydes før leasingperiodens udløb, eller hvis det leasede køretøj skifter afgiftsmæssig identitet, anses tilladelsen til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift som udgangspunkt for at være bortfaldet. Som konsekvens heraf skal nummerpladerne indleveres til SKAT eller til en nummerpladeoperatør, og køretøjet skal afmeldes fra registrering. Hvis ikke der sker rettidig indlevering af nummerpladerne m.v., kan dette medføre bødestraf, hvis der er tale om en forsætlig eller groft uagtsom overtrædelse. Hvis køretøjet fortsat bruges her i landet, vil der desuden indtræde pligt til betaling af registreringsafgift efter [registreringsafgiftslovens](#) øvrige regler herom, jf. § 1, stk. 1.

...

3.1.2 Lovforslaget

...

Det foreslås, at der gives mulighed for at foretage en række yderligere afgrænsede ændringer af leasingaftalen efter SKATs godkendelse, uden at dette i sig selv vil føre til, at der skal ansøges om en fornyet tilladelse hos SKAT.

De efterfølgende ændringer af leasingaftalen, som vil kunne aftales mellem leasingvirksomheden og leasingtageren, er en ændring af det på forhånd aftalte maksimum for det samlede antal kilometer, som leasingkøretøjet kan benyttes gennem leasingperioden, ligesom der gives mulighed for at tilføje, ændre eller fravælge serviceydelser eller udstyr til eftermontering på leasingkøretøjet til leasingaftalen. Desuden gives mulighed for ændringer af leasingaftalens vilkår, som på forhånd er nøjagtigt beskrevet i den godkendte leasingaftale. Endvidere gives mulighed for en ændring af leasingaftalens vilkår, der følger af anden ufravigelig lovgivning.

Denne udvidede adgang til at foretage efterfølgende ændringer af leasingaftalen forudsætter dog, at den konkrete ændring ikke har betydning for den allerede foretagne beregning af den forholdsmæssig registreringsafgift, og leasingaftalen skal også fortsat efter ændringen af aftalen opfylde de øvrige betingelser i § 3 b for betaling af forholdsmæssig betaling af registreringsafgift. Leasingaftalen skal desuden, bortset fra de i stk. 6 tilladte ændringer og de angivne økonomiske konsekvenser heraf, i øvrigt fortsættes på uændrede vilkår.

Hvis dette ikke er tilfældet, bortfalder grundlaget for tilladelsen på tidspunktet for ændringen.”

I forbindelse med Folketingets Skatteudvalgs behandling af lovforslaget sendte skatteministeren høringsskema og modtagne høringssvar til skatteudvalget. AutoBranchen Danmark anførte bl.a. i sit høringssvar:

”Autobranchen Danmark henviser endvidere til, at en række nærmere afgrænsede ændringer af en leasingaftale ifølge lovforslaget kan aftales mellem parterne efter SKATs godkendelse af aftalen, uden at disse efterfølgende ændringer medfører, at tilladelsen bortfalder. Det fremgår imidlertid af udkastet til bekendtgørelse, at SKAT på begæring kan indhente supplerende oplysninger, der nøjagtigt beskriver de foretagne ændringer og deres konsekvenser for leasingaftalen. Realiteten af denne del af lovforslaget er således, at leasingselskabet skal udarbejde akkurat det samme materiale som hidtil, men fremover skal afvente med at indsende det til SKAT, til der fremsættes begæring herom. Denne del af forslaget er derfor mere en forenkling for SKAT end for parterne bag leasingaftalen. AutoBranchen Danmark foreslår, at disse krav opgives eller i hvert fald reduceres væsentligt.”

I Skatteministeriets kommentarer hertil er bl.a. anført:

”På grund af risikoen for omgåelse af reglerne om betaling af forholdsmæssig registreringsafgift stilles der skærpede krav til dokumentationen for, at der er tale om reelle leasingforhold. Derfor er der i loven opregnet en række oplysninger, som skal indarbejdes i leasingaftalen.

Når der foretages en ændring af en leasingaftale, er det af samme hensyn nødvendigt, at ændringen dokumenteres tilstrækkeligt, så det ved en efterfølgende kontrol er muligt at identificere den foretagne ændring og de nærmere økonomiske konsekvenser heraf.

Ad disse grunde vurderes det ikke hensigtsmæssigt at reducere eller ophæve de krav, som AutoBranchen Danmark henviser til.”

CARTA A/S anførte i sit høringssvar bl.a.:

”CARTA A/S foreslår endvidere, at det til § 3 b, stk. 6, tilføjes en opsamlingsbestemmelse, som giver adgang til, at leasingselskaberne kan foretage redaktionelle ændringer i leasingkontrakter, som eksempelvis ændring af gebyrer samt tilpasning af leasingkontrakter, som er begrundet i vedtagelse af anden præceptiv lovgivning.

I forhold til § 3 b, stk. 6, anfører CARTA A/S yderligere, at såfremt leasinggiver har fulgt de muligheder for ændringer, der fremgår af § 3 b, stk. 6, uden SKATs forudgående tilladelse, bør der ikke være adgang for SKAT til efterfølgende at tilsidesætte leasingaftalen.

I forlængelse af dette opfordrer CARTA A/S ligeledes til, at det klart fremgår af loven, at det ikke har afgiftsmæssig betydning, hvis en leasingaftale ved en fejl eller på anden måde har fået et indhold, der ikke stemmer overens med den godkendte rammeaftale, hvis leasingaftalen fortsat kan anses for reel og

dermed kan karakteriseres som leasing.”

I Skatteministeriets kommentarer hertil er bl.a. anført:

”Det er nu tilføjet i § 3 b, stk. 6, at der er mulighed for at foretage ændringer af leasingaftalens vilkår, som på forhånd er nøjagtigt beskrevet i leasingaftalen, eller som er påkrævet i medfør af ufravigelig lovgivning.

Af hensyn til risikoen for misbrug af reglerne om forholdsmæssig betaling af registreringsafgift, bør SKAT på trods af mulighederne i § 3 b, stk. 6, fortsat have mulighed for at tilsidesætte en aftale, hvis det vurderes, at der ikke er tale om et reelt leasingforhold, eller at de øvrige krav i bestemmelsen ikke er opfyldt.”

Procedure

Skatteministeriet har overordnet gjort gældende, at det fremgår af ordlyden af registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, sammenholdt med formålet og forarbejderne til bestemmelsen, at nummerpladerne skal afleveres og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret, hvis en leasingkontrakt ændres, efter SKAT har meddelt tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift.

Registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 1, er en tilladelsesordning, og det fremgår udtrykkeligt af bestemmelsen, at der skal foreligge en leasingaftale som grundlag for leasing af køretøjet. De formelle krav til leasingaftalen er nærmere fastlagt i § 3 b, stk. 9, hvoraf det fremgår, at leasingaftalen skal indeholde en række oplysninger, herunder om leasingbeløbet. Baggrunden herfor er ifølge forarbejderne, at SKAT både skal sikre et grundlag for at bedømme, om der er tale om en reel leasingaftale, og have oplysninger til brug for beregning af forholdsmæssig registreringsafgift.

Bestemmelsens ordlyd i § 3 b, stk. 6, 1. pkt., fastsætter derfor et ufravigeligt krav om, at der ikke må foretages ændringer i leasingaftalen bortset fra undtagelserne anført i 2. og 3. pkt., som vedrører henholdsvis skift af leasingtager og leasinggiver. I begge tilfælde er det udtrykkeligt anført, at det i øvrigt skal ske på uændrede vilkår. Dermed har loven udtømmende opregnet de situationer, hvor det er tilladt at ændre en godkendt leasingaftale, uden at der samtidig foreligger et krav om fornyet tilladelse. Der er således ved indførelsen af § 3 b, stk. 6, sket en lempelse af reglerne, da loven ikke tidligere tillod, at der blev foretaget

ændringer i leasingaftalen, uden at køretøjet formelt blev afmeldt af Køretøjsregisteret.

Det fremgår klart og ubetinget af § 3 b, stk. 6, hvornår et køretøj udgår af ordningen om forholdsmæssig registreringsafgift, og en godkendelse bortfalder. Konsekvensen er, at nummerpladerne skal afleveres, og køretøjet skal afregistreres, dvs. at godkendelsen bortfalder. Der er hverken efter ordlyden eller forarbejderne holdepunkter for, at registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, kan gradueres, således at det er tilladt at foretage mindre ændringer, eller at bestemmelsen hjemler en skønsmæssig beføjelse til at tilbagekalde tilladelsen.

Da der er foretaget ændringer i en godkendt kontrakt, som ikke udtrykkelig er tilladt efter registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, er køretøjet anvendt i strid med undtagelsesbestemmelserne om betaling af forholdsmæssig registreringsafgift. SKAT har derfor med hjemmel i loven efteropkrævet fuld registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens almindelige regler, jf. lovens § 4, da køretøjet var taget i brug på færdselslovens område, jf. lovens § 1.

Sagen angår et rent internt dansk forhold mellem en dansk leasinggiver og en dansk leasingtager, og der er således ikke noget grænseoverskridende element i sagen. Allerede som følge heraf kan As EU-retlige indsigelser ikke føre til, at der – trods hjemmel i registreringsafgiftsloven – ikke foretages opkrævning af registreringsafgift. En opkrævning af registreringsafgift i overensstemmelse med registreringsafgiftsloven strider i øvrigt heller ikke mod EU-retten, og lovens § 3 b, stk. 6, udgør ikke nogen hindring af den fri udveksling af tjenesteydelser.

A har overordnet gjort gældende, at der ikke er hjemmel i registreringsafgiftsloven til at anse en tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift for bortfaldet som følge af ændringer i en leasingaftale, der ikke konkret har betydning for den beregnede registreringsafgift.

Registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, er ikke klar, således som det er forudsat af Skatteministeriet, og bestemmelsen må fortolkes i overensstemmelse med lovens øvrige bestemmelser og forarbejder. Den tidligere retstilstand efter registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 5, var, at nummerpladerne skulle afleveres, hvis leasingkontrakten blev afbrudt, eller

køretøjet udgik af ordningen. Bestemmelsen omfattede ikke ændringer af leasingkontrakten, som efter praksis var tilladt og ikke udløste krav om betaling af fuld registreringsafgift. Der er derfor ved indførelsen af § 3 b, stk. 6, sket en skærpelse, da bestemmelsen begrænser anvendelsen af reglerne om forholdsmæssig registreringsafgift. Anvendes bestemmelsen i § 3 b, stk. 6, efter sin ordlyd, vil det skabe en hindring for udbydere af leasingydelser til at benytte reglerne om forholdsmæssig registreringsafgift, som ikke er begrundet i saglige hensyn, og som nærmere vil have pønal karakter.

Bestemmelsens ordlyd og forarbejder tager ikke højde for, at der i grundlaget for aftalen altid indgår oplysninger, som efterfølgende ændres. Dette gælder bl.a. den angivne registreringsafgift og registreringsnummeret. Ifølge ordlyden af bestemmelsen er disse ændringer ikke mulige, men i praksis accepteres ændringerne. En fortolkning af bestemmelsen, som medfører, at tilladelsen bortfalder ved enhver ændring, må derfor have formodningen imod sig.

Skatteministeriets fortolkning er i modstrid med lovforslagets bemærkninger til § 3 b. Formålet med § 3 b, da bestemmelsen blev indsat i registreringsafgiftsloven, var at sikre, at leasinggiveren kunne stille et køretøj til rådighed i en begrænset periode. SKAT skulle i forbindelse med en ansøgning om forholdsmæssig registreringsafgift sikre, at der forelå en reel leasingaftale og en tidsbegrænset leasingperiode. Det vil stride mod formålet i registreringsafgiftslovens § 3 b, hvis ændringer som følge af formfejl skulle medføre, at køretøjet skal afmeldes af Køretøjsregisteret. Bestemmelsen må derfor ud fra en formålsfortolkning forstås således, at det er muligt at foretage redaktionelle ændringer, når grundlaget for vurderingen af størrelsen af registreringsafgiften ikke bliver påvirket.

De ændringer, som er foretaget i leasingaftalen, har hverken betydning for fastsættelsen af registreringsafgiften eller for vurderingen af, om der forelå en reel leasingaftale, herunder leasingperiodens længde. Der er derfor ikke grundlag for at opkræve fuld registreringsafgift.

Det resultat, som registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, fører til, såfremt Skatteministeriets fortolkning af bestemmelsen lægges til grund, vil i øvrigt stride imod EU-rettens forbud mod restriktioner, der hinder fri udveksling af tjenesteydelser. En opkrævning af registreringsafgiften i overensstemmelse med loven vil derfor være stridende imod EU-retten.

Landsrettens begrundelse og resultat

Det følger af registreringsafgiftslovens § 1, at der skal betales fuld afgift af motorkøretøjer, som skal registreres i Køretøjsregistret efter lov om registrering af køretøjer, og afgiften skal betales i forbindelse med køretøjets første registrering. Registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 1, indeholder en undtagelse til udgangspunktet om fuld afgift, idet told- og skatteforvaltningen efter ansøgning kan meddele tilladelse til, at der for leasingkøretøjer alene betales en forholdsmæssig afgift, normalt en væsentlig mindre afgift. Efter loven forudsætter en afgiftsberigtigelse med en forholdsmæssig afgift efter § 3 b, at der foreligger en skriftlig leasingkontrakt, som skal indeholde en række oplysninger om leasingforholdet, herunder om leasingbeløbet. Efter forarbejderne til bestemmelsen er formålet med kravet om de nærmere angivne oplysninger om leasingforholdet navnlig, at SKAT skal kunne bedømme, om der er tale om en reel leasingaftale, som opfylder betingelserne for, at der alene skal betales en forholdsmæssig registreringsafgift. Endvidere skal oplysningerne give SKAT mulighed for at beregne den forholdsmæssige afgift ud fra bl.a. køretøjets beskaffenhed og leasingperiodens længde.

Af registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, 1. pkt., fremgår, at nummerpladerne for et leaset køretøj skal afleveres, og køretøjet skal afmeldes fra Køretøjsregisteret, hvis leasingkontrakten ændres eller afbrydes, eller det leasede køretøj ændrer afgiftsmæssig identitet.

Ved ændringen af registreringsafgiftsloven i 2012 blev det bl.a. indføjet i § 3 b, stk. 6, at bestemmelsen også gjaldt situationer, hvor en leasingkontrakt blev ændret. Bestemmelsen angik efter den tidligere affattelse tilfælde, hvor leasingkontrakten blev afbrudt, eller køretøjet udgik af ordningen. Der er efter forarbejderne til den oprindelige affattelse af bestemmelsen i 2002 sammenholdt med forarbejderne til de efterfølgende ændringer af loven i 2008 og 2012 imidlertid ikke holdepunkter for at antage, at der forud for 2012 – uden afgiftsmæssig virkning – kunne foretages ændringer i en leasingaftale.

Med baggrund i et ønske om at lette den administrativt tunge byrde på området blev registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, i 2012 endvidere ændret således, at køretøjet ikke skulle afmeldes, hvis der var tale om udskiftning af leasingtager eller en overdragelse af leasingaftalen, jf. bestemmelsens 2. og 3. pkt., men det var en forudsætning i disse tilfælde, at leasingaftalen i øvrigt forblev uændret.

Under hensyn til lovens klare ordlyd og lovens forarbejder er der ikke holdepunkter for at antage, at der – bortset fra de særlige tilfælde i bestemmelsens 2. og 3. pkt. – er adgang til at foretage ændringer i leasingkontrakten, uden at det fører til, at nummerpladerne skal afleveres, og køretøjet skal afmeldes.

A ændrede i leasingkontrakten af 8. juni 2012, efter at SKAT havde meddelt selskabet tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift i medfør af registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 1. Ændringerne bestod navnlig i beløbsmæssige forhøjelser af leasingydelsen og køretøjets pris, der indgik i beregningsgrundlaget for leasingydelsen, samt af køretøjets restværdi, som efter leasingaftalen var garanteret af leasingtager efter leasingperiodens udløb. Der var ikke tale om ændringer af leasingaftalens vilkår, som på forhånd var nøjagtigt beskrevet i leasingaftalen, eller rene konsekvensrettelser af f.eks. oplysninger fra myndighederne, som ikke forelå, da parterne underskrev aftalen.

As tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift bortfaldt på den anførte baggrund med den følge, at nummerpladerne skulle have været afleveret og køretøjet afmeldt. Da køretøjet ubestridt blev taget i brug på færdselslovens område den 1. juli 2012, er A herefter forpligtet til at betale fuld registreringsafgift af køretøjet med et beløb som anført i Skatteministeriets påstand. Det kan ikke føre til et andet resultat, at ændringerne i leasingkontrakten angik forhold, der ikke havde afgiftsmæssig betydning.

Efter det anførte, og da der ikke er grundlag for at statuere, at opkrævning af registreringsafgiften i overensstemmelse med loven er i strid med EU-retten, tager landsretten Skatteministeriets påstand til følge.

Sagen er af Skatteministeriet anset for principiel, da den angår spørgsmål om afgrænsning af anvendelsesområdet for en lovbestemmelse, der efter det oplyste kan have betydelige

genoptagelseskonsekvenser for SKAT. Under disse omstændigheder finder landsretten efter en samlet vurdering, at der foreligger sådanne særlige grunde, at ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part eller til statskassen, jf. retsplejelovens § 312, stk. 3.

Th i k e n d e s f o r r e t:

A ApS skal til Skatteministeriet betale registreringsafgift med yderligere 395.790 kr. af køretøjet BMW 650 med stelnummer WBA EK1 105 0CN 701 72 med tillæg af renter i henhold til opkrævningslovens § 7 fra den 1. juli 2012, dog med fradrag for og under forrentningsmæssige hensyn til de foretagne indbetalinger af registreringsafgift vedrørende køretøjet efter SKATs afgørelse af 23. juli 2013, henholdsvis 30.192 kr. den 1. juli 2014, 32.800 kr. den 1. juli 2014 og 224.345 kr. den 15. juni 2015.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part eller til statskassen.

Det idømte skal betales inden 14 dage.