

BETINGELSER FOR INDTRÆDEN AF REGISTRERINGS- RINGSAFGIFTPLIGT FOR MOTORKØRETØJER

Herunder om betaling og beregning af registreringsafgiften

CONDITIONS FOR THE IMPOSITION OF THE OBLI- GATION TO PAY VEHICLE REGISTRATION TAX

**Including the payment and calculation of
the vehicle registration tax**

af MIKAEL LINDEGAARD MADSEN og CLARK STEPHAN LOHMANN HENRIKSEN

Specialet undersøger og analyserer betingelserne for indtræden af registreringsafgiftspligt for køretøjer. Endvidere undersøges betingelserne for registreringsafgiftspligtens indtræden i tilfælde, hvor et udenlandsk registreret køretøj benyttes i Danmark samt de tilfælde, hvor et køretøj har mistet sin afgiftsmæssige identitet som følge af genopbygning eller ombygning. Det konkluderes, at registreringsafgiftspligten som hovedregel indtræder, når et køretøj tages i brug på færdselslovens område af en person med bopæl i Danmark, idet der dog til denne hovedregel findes flere undtagelser.

Herudover undersøger specialet, hvordan registreringsafgiften beregnes og betales. Det konkluderes, at beregningen af registreringsafgiften tager sit udgangspunkt i køretøjets afgiftspligtige værdi, som er prisen ved salg til en bruger inkl. moms, men uden registreringsafgift. Den endelige betaling af afgift bliver dog i vidt omfang påvirket af en række tillæg og fradrag for sikkerhedsudstyr og brændstoføkonomi. Det er som udgangspunkt den registrerede ejer af et køretøj, der hæfter for afgiften ved afgiftspligtens indtræden. Ved leasing af et køretøj for en tidsbegrænset periode kan SKAT under visse betingelser meddele tilladelse til, at der alene betales en forholdsmæssig registreringsafgift for køretøjet. Reglerne herom er en undtagelse til den almindelige regel, idet der normalvis skal ske betaling af den fulde registreringsafgift ved afgiftspligtens indtræden.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. Indledning (MM)	4
1.1. Valg af emne (MM).....	4
1.2. Problemformulering (MM og CH)	5
1.3. Metode (MM)	6
1.3.1. Retskildemæssige overvejelser (MM)	6
1.4. Afgrænsning (MM).....	7
2. Registreringsafgiften i et historisk perspektiv (CH)	7
3. Almindelige betingelser for indtræden af registreringsafgiftspligt (MM)	9
3.1. Betingelser for indtræden af registreringspligt (CH)	9
3.1.1. Færdselslovens område (CH).....	10
3.1.2. Ibrugtagning (MM og CH).....	11
3.1.3. Bopælskriteriet (MM)	16
3.1.3.1. Dobbelt domicil (MM).....	18
3.2. Sammenfatning (MM og CH)	20
4. Anvendelse af et registreret udenlandsk køretøj i Danmark (CH).....	21
4.1. Registreringspligten	22
4.1.1. Ejer contra »bruger« af køretøjet.....	23
4.2. Forholdet mellem registreringspligten og ulovlig kørsel på færdselslovens område	26
4.3. Udenlandske firmabiler	29
4.3.1. Baggrunden for reglerne	29
4.3.2. Betingelserne for afgiftsfritagelse	30
4.3.3. Meddelelse af tilladelse	32
4.4. Tidsbegrænset ophold i Danmark	35
4.4.1. Anvendelsesområde	36
4.4.2. Betingelser for tilladelse	36
4.4.3. Ratevis afgiftsbetaling	38
4.5. Sammenfatning	38
5. Afgiftsmæssig identitet (MM)	40
5.1. Genopbygning.....	40
5.1.1. Afgiftspligtig genopbygning	40
5.1.2. Afgiftsfri genopbygning	42
5.2. Løbende vedligeholdelse	42
5.3. Tab af afgiftsmæssig identitet som følge af chip-tuning	44
5.3.1. Kan chip-tuning medføre modelskifte, jf. RAL § 7 a, stk. 2, nr. 1?.....	45
5.3.2. Kan chip-tuning medføre motorskifte, jf. RAL § 7 a, stk. 2, nr. 2?	46
5.3.3. Vurdering af den afgiftsmæssige betydning af chip-tuning	46

5.4.	Registreringsafgiftskrav mod køretøjer, der ikke kan indregistreres.....	47
5.4.1.	Vurdering af den afgiftsmæssige betydning af manglende mulighed for indregistrering	50
5.5.	Sammenfatning	50
6.	Afgiftssatser og beregning af afgiften (MM)	51
6.1.	Afgiftsberegning for nye køretøjer (MM)	51
6.1.1.	Afgiftspligtig værdi (MM og CH).....	51
6.1.2.	Afgiftssatser (MM)	55
6.1.3.	Vurdering af reglerne for afgiftsberegningen af nye køretøjer (MM)	56
6.2.	Afgiftsberegning for brugte køretøjer (MM)	57
7.	Hæftelse for registreringsafgift (MM).....	59
7.1.	Vurdering af lovændringen gennemført ved lov nr. 481 af 30. maj 2012.....	60
8.	Leasing af køretøjer (CH).....	62
8.1.	Materielle betingelser (CH)	63
8.2.	Formelle betingelser (CH)	65
8.3.	Leasingkontraktens ophør (CH)	66
8.3.1.	Leasingkontraktens udløb (CH).....	66
8.3.1.1.	Forlængelse af leasingperioden (CH)	68
8.3.2.	Afbrydelse eller ændringer i leasingkontrakten (CH)	68
8.4.	Beregning og betaling af den forholdsmæssige registreringsafgift (MM)	70
8.5.	Sammenfatning (CH)	73
9.	Konklusion (MM og CH).....	74
10.	Litteratur- og kildefortegnelse (MM).....	75
11.	Bilag.....	79

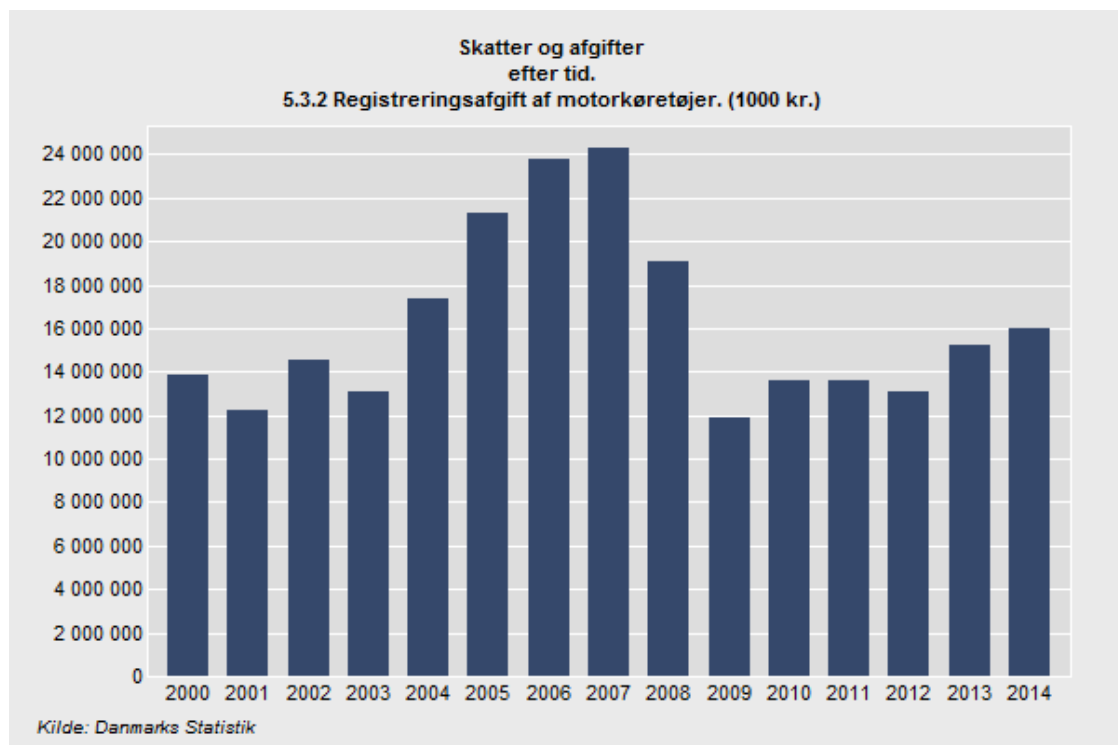
Abstract

This thesis examines the conditions for the imposition of the obligation to pay vehicle registration tax as well as the payment and calculation of said tax. At first, the general conditions that impose the obligation to pay vehicle registration tax are subject to an analysis. The thesis concludes that the obligation, as a principal rule, arises from the use of a vehicle on grounds regulated by the Danish Highway Code by a person living in Denmark. In addition, the thesis examines the legal implications that arise from the use of a foreign-registered vehicle in Denmark. The use of a foreign-registered vehicle by a person living in Denmark does not necessarily – provided certain requirements are met – result in an obligation to pay vehicle registration tax for the vehicle used. In addition to the principal rule, the obligation to pay vehicle registration can occur when a previously registered vehicle suffers a loss of identity caused by accident damage or changes to the vehicle's mechanics.

Additionally, this thesis examines the rules regarding the calculation of the vehicle registration tax. The effects of the rules are illustrated by an example and the thesis concludes that the rules – alongside their fiscal purpose – support economical and safe cars. Finally, the rules regarding vehicle registration tax in respect to the leasing of vehicles are subject to an examination. The rules represent a different way of paying vehicle registration tax compared to the principal rule regarding payment, and this thesis explains these rules in great detail. As a result of these rules, vehicle registration tax can be calculated on a monthly basis. The final amount due must be paid in advance and depends on the length of the leasing contract and the age of the vehicle.

1. Indledning (MM)
 - 1.1. Valg af emne (MM)

Figur1 fra Danmarks Statistik:



Registreringsafgift af motorkøretøjer udgør et område af stor provenumæssig betydning for den danske stat, idet indtægten i år 2014 udgjorde ca. kr. 16 mia., jf. figur 1. Som en naturlig konsekvens heraf er der også tale om et område af stor betydning for beskatningen af den enkelte borger. Herudover er det et retsområde, der ofte giver anledning til tvister mellem borger og myndighed, hvilket har resulteret i en righoldig rets- og administrativ praksis.

På trods af dette har registreringsafgiften tilsyneladende været overset i den juridiske teori og har kun undtagelsesvis været genstand for behandling. Med udgangspunkt i dette misforhold har vi haft et ønske om at undersøge retstilstanden.

1.2. Problemformulering (MM og CH)

Problemformuleringen for dette speciale er følgende:

Hvordan indtræder pligten til at svare registreringsafgift, og hvordan beregnes og betales denne registreringsafgift?

Med udgangspunkt i denne problemformulering behandler specialet en række udvalgte emner af central betydning vedrørende reglerne om registreringsafgift af motorkøretøjer. Specialets formål er beskrive, systematisere og analysere gældende ret, *de lege lata*, inden for disse områder. Foruden beskrivelsen af gældende ret indeholder specialet i vidt omfang vurderinger af regelsættet i relation til navnlig uklarheder og uhensigtsmæssigheder.

Som besvarelse på problemformuleringens første led foretages indledningsvis en redegørelse og analyse af, hvornår og under hvilke betingelser registreringsafgiftspligten almindeligvis indtræder for et køretøj. Herefter følger et afsnit om anvendelsen af udenlandske indregistrerede køretøjer i Danmark, hvilket efterfølges af en behandling af begrebet afgiftsmæssig identitet. Begge disse afsnit drøftes i relation til indtræden af registreringsafgiftspligt.

Som besvarelse på problemformuleringens andet led behandles først regler og praksis vedrørende afgiftssatser samt beregningen af registreringsafgift, og herefter behandles reglerne om hæftelse for betaling af registreringsafgift. Dernæst indeholder specialet en redegørelse for og analyse af de særlige problemstillinger omkring registreringsafgift i forbindelse med leasing af motorkøretøjer, og de særlige muligheder for betalingen af registreringsafgift, som følger af disse regler.

Specialets længere afsnit – afsnit 3, 4, 5 og 8 – afsluttes af hensyn til overskueligheden med en kortere sammenfatning af de i afsnittet fremkomne resultater.

Specialets enkelte emner er udvalgt med henblik på at illustrere en række typesituationer angående indtræden af registreringsafgiftspligt og beregning og betaling af registreringsafgiften. Ved behandlingen af de enkelte delemler er vægten herudover også lagt på de forhold inden for emnet, der har givet anledning til flest sager i rets- og administrativ praksis.

Det er i indholdsfortegnelsen angivet, hvem der har forfattet specialets enkelte afsnit. Forkortelserne MM og CH refererer til henholdsvis Mikael Lindegaard Madsen og Clark Stephan Lohmann Henriksen. Specialet er dog i sin helhed gennemarbejdet af os begge og er udslag af en fælles indsats. Vi tegner således i fællesskab de synspunkter og vurderinger, som der i de enkelte afsnit gives udtryk for.

1.3. Metode (MM)

Ovenstående problemformulering vil blive besvaret under anvendelse af den retsdogmatiske metode, idet formålet med dette speciale primært er at beskrive gældende ret.¹ Anvendelse af den retsdogmatiske metode fordrer sædvanligvis inddragelse af retspraksis, juridisk faglitteratur, lovforarbejder m.v. med henblik på at kunne danne den fornødne forståelse for det pågældende retsområde. Dette er således også tilfældet i dette speciale. Der er dog en række særlige hensyn, der gør sig gældende, navnlig i relation til de forhåndenværende retskilder på dette retsområde. Af hensyn til dette er det fundet relevant at uddybe de anvendte retskilder og de begrundende hensyn umiddelbart nedenfor.

1.3.1. Retskildemæssige overvejelser (MM)

Registreringsafgift af motorkøretøjer er et område kendetegnet af mange konkrete afgørelser. En betragtelig andel af disse sager er dog administrative afgørelser i form af afgørelser fra Landsskatteretten. Landsskatteretten er til trods for navnets antydninger ikke at betragte som en domstol. Problemet består i, at administrative afgørelser normalt ikke tillægges den samme retskildemæssige værdi som retspraksis², og dette er også tilfældet på skatte- og afgiftsområdet.³ De administrative afgørelser udgør dog en kvantitativt meget betydningsfuld retskilde inden for registreringsafgiftsområdet, og kan derfor ikke udelades. Ligeledes må det anføres, at afgørelser fra Landsskatteretten kan være den eneste kilde til behandling af en konkret problemstilling, hvilket naturligt gør den til en vigtig retskilde på dette område.

Angående retskildeværdien af Landsskatterettens afgørelser skal det dog også anføres, at Landsskatteretten er øverst i det administrative hierarki, ligesom processen har en række domstolslignende træk⁴, hvilket må antages at forøge værdien af disse bidrag. Det anføres ligeledes i teorien, at praksis fra Landsskatteretten har en særlig interesse blandt de administrative retskilder i skatteretten.⁵

Den store mængde sager til behandling ved Landsskatteretten står naturligvis ikke alene, og der findes således også en stor mængde retspraksis omhandlende registreringsafgift af motor-køretøjer. Om end der findes en betydelig mængde judicielle afgørelser i form af domme, så skal der imidlertid også i denne forbindelse anføres en række bemærkninger angående den retskildemæssige værdi. En overvejende del af de domme, der publiceres angående registreringsafgift – og som en følge deraf er anvendt som kilder i dette speciale – er fra lavere instanser. Således optræder adskillige byretsdomme i dette speciale, hvorimod alene en enkelt dom fra Højesteret er anvendt. Når dette problematiseres skyldes det ligeledes præjudikatsværdien, idet domme fra højere retsinstanser normalt antages at have en højere præjudikatsværdi.⁶ Trods den potentielt problematiske præjudikatsværdi af navnlig disse byretsdomme, er det dog skønnet relevant at inddrage dem efter samme argumentation som angående afgørelser fra Landsskatteretten, da de på en række områder udgør den eneste retspraksis.

Et andet særkende ved registreringsafgift som retsområde set i relation til sædvanlig retsdogmatisk juridisk metode, er den gennemgribende mangel på juridisk litteratur. Den retskildemæssige status af juridisk litteratur og teori er omdiskuteret.⁷ Uanset om den juridiske litteratur

¹ Juridisk Metodelære, side 161

² Juridisk Metodelære, side 140

³ Skatteretten 1, side 121

⁴ Forudsættes bl.a. i betænkning 1272/1994, side 19

⁵ Skatteretten 1, side 125

⁶ Juridisk Metodelære, side 135

⁷ Juridisk Metodelære, side 68 og 159

ikke kan betegnes som en egentlig retskilde i sædvanlig forstand, så udgør den juridiske litteratur dog traditionelt et værdifuldt bidrag til forståelsen og systematiseringen af gældende ret. Det har derfor haft betydning for den anvendte metode i dette speciale, at der alene ses at foreligge én fremstilling⁸ af retsområdet – der tilmed har et praktisk og ikke teoretisk sigte og ikke er ajourført med gældende ret.

En afsluttende bemærkning om de anvendte retskilder skal knyttes til SKATs Juridiske Vejledning, der anvendes gennemgående i dette speciale. Juridisk Vejledning er udtryk for SKATs opfattelse af gældende ret og administrativ praksis.⁹ Da Juridisk Vejledning har status af et administrativt cirkulære er den alene formelt bindende for de underordnede myndigheder i SKAT. Cirkulæret har dog en stor praktisk betydning, da det er udtryk for gældende ret i forhold til de omfattede myndigheder, og dermed får cirkulæret i praksis betydning for de skattepligtige borgere, som myndigheden behandler.¹⁰

Der består en række betænkeligheder ved omfattende anvendelse af Juridisk Vejledning som retskilde, navnlig i kraft af dens status som ensidigt udtryk for SKATs opfattelse. Af bl.a. denne årsag anføres det i den juridiske teori, at Juridisk Vejledning bør anvendes med en vis skepsis, da den kan indeholde definitive udsagn om uafklarede problemstillinger.¹¹ Juridisk Vejledning er til trods for disse problemstillinger anvendt flittigt i dette speciale. Dette skyldes, at Juridisk Vejledning i kraft af manglende relevant juridisk faglitteratur om registreringsafgift inden for en række områder har udgjort den eneste omtale af reglerne. Hvor Juridisk Vejledning er anvendt, er dette dog sket med de netop angivne retskildemæssige betænkeligheder in mente.

Sammenfattende kan det om de anvendte retskilder i dette speciale konstateres, at det valgte emne har nødvendiggjort anvendelse af retskilder med en lav retskildeværdi i et videre omfang, end hvad der traditionelt inddrages under anvendelse af den retsdogmatiske metode.

1.4. Afgrænsning (MM)

Dette speciale behandler spørgsmål vedrørende registreringsafgift af personbiler, og betegnelserne »køretøj« og »motorkøretøj« henviser i dette speciale derfor hertil. Uden for fremstillingen falder derfor særlige problemstillinger i relation til indtræden af registreringsafgiftspligt samt beregningen og betalingen af denne for køretøjer indrettet til godstransport, motorcykler m.v.

Specialet behandler alene registreringsafgift i dansk ret, og EU-retten på området er derfor ikke genstand for særskilt behandling. En undtagelse hertil gøres dog i afsnit 4.3, hvor det af hensyn til forståelsen af de danske regler er fundet nødvendigt at gennemgå den EU-retlige baggrund herfor.

2. Registreringsafgiften i et historisk perspektiv (CH)

Registreringsafgift af motorkøretøjer har i mange år haft sin faste plads i det danske afgiftssystem. Med lov nr. 311 af 17. december 1924¹² om Omsætningsafgift af Motorkøretøjer blev

⁸ Der er tale om bogen Bilafgifter og Bilbeskatning fra 2009 af Randi Christiansen og Peter K. Svendsen. Bogen anvendes alene sporadisk som kilde i specialet.

⁹ Skatteretten 1, side 117

¹⁰ Skatteretten 1, side 117

¹¹ Skatteretten 1, side 119

¹² Den første lov om registreringsafgift var lov nr. 18 af 1. februar 1924, men denne blev inden lovens ikrafttræden erstattet af lov nr. 311/1924.

der med virkning fra den 1. januar 1925 for første gang indført registreringsafgift af motorkøretøjer i Danmark. Efter denne lov blev registreringsafgiften – ligesom tilfældet er i dag – beregnet efter en progressiv skala. Den daværende registreringsafgift blev beregnet med en afgiftssats på mindst 15 procent og op til 40 procent af det resterende beløb over en afgiftspligtig værdi på kr. 15.000:

Afgiftspligtig værdi ¹³ (i kr.):	Afgift:
0-2.000	15 procent
2.000-5.000	Kr. 300 af kr. 2.000 og 15 procent af resten
5.000-10.000	Kr. 900 af kr. 5.000 og 25 procent af resten
10.000-15.000	Kr. 2.150 af kr. 10.000 og 30 procent af resten
> 15.000	Kr. 3.650 af kr. 10.000 og 40 procent af resten

Ovenstående afgiftssatser forekommer ikke med nutidens øjne at være synderligt høje, men efter datidens forhold var der tale om en særdeles høj afgiftssats.¹⁴

Det var oprindeligt ikke et fiskalt formål, der lå bag indførelsen af registreringsafgiften i Danmark. Fra år 1922 til år 1923 havde man derimod konstateret, at den samlede værdi af importerede Motorkøretøjer var steget fra ca. kr. 18 mio. til kr. 31,8 mio.¹⁵ Den ansvarlige minister udtalte i forbindelse med fremlæggelsen af det oprindelige lovforslag, at:

»[...] disse Love [vil] medføre en væsentlig Indskrænkning i Luksusforbruget og Luksusimporten, det er Hovedformålet med dem, og naar dette Formaal naas, vil der derved være givet et betydningsfuldt bidrag til Bedring af vor Handelsbalance og til Tilvejebringelse af en sundere økonomi her i Landet.«¹⁶

Med indførelsen af registreringsafgift på motorkøretøjer var hovedformålet således at mindske importen af motorkøretøjer, hvilket forventeligt ville medføre en styrkelse af handelsbalancen og den danske valuta.¹⁷ Afgiftssatserne for beregning af registreringsafgift blev efter lov nr. 311/1924 løbende (op)justeret. Al den stund importen af motorkøretøjer under og umiddelbart efter anden verdenskrig af naturlige grunde var beskeden, kom der i midten af 1950'erne igen gang i bilimporten i Danmark.¹⁸

Med lov nr. 184 af 6. juli 1957 skete der en betydelig stigning i afgiftssatserne, der nu – med udgangspunkt i den samme progressive skala – udgjorde kr. 13.950 i afgift af de første kr. 15.000 af motorkøretøjets afgiftspligtige værdi og 130 procent af resten. Hovedformålet med denne lovændring var igen hensynet til at forbedre Danmarks handelsbalance og den danske valuta gennem en mindskelse af importen af køretøjer.¹⁹

Lov om omsætningsafgift af motorkøretøjer blev afløst af lov nr. 221 af 26. maj 1971 om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. Ændringen af betegnelsen for afgiften fra omsætningsafgift til registreringsafgift skete alene af praktiske grunde²⁰, da det afgørende for afgiftspligtens indtræden var – og fortsat er – om køretøjet skal registreres i det register over køretøjer, som i

¹³ Begrebet »afgiftspligtig værdi« behandles indgående under afsnit 6.1.1

¹⁴ Festskrift til Ole Bjørn, side 161

¹⁵ Festskrift til Ole Bjørn, side 161

¹⁶ Rigsdagstidende 1923-24 F, Spalte 3324-3326

¹⁷ Festskrift til Ole Bjørn, side 161

¹⁸ Festskrift til Ole Bjørn, side 162

¹⁹ Festskrift til Ole Bjørn, side 162

²⁰ LFF 1970-12-10 nr. 107, Registreringsafgift af motorkøretøjer m.v., Almindelige bemærkninger

dag betegnes Køretøjsregisteret. Den nugældende lov om registreringsafgift af motorkøretøjer²¹ (herefter »RAL«) bygger på lov nr. 221/1971.

I 1977 blev afgiftssatsen ved lov nr. 436 af 6. september 1977 forhøjet endnu engang, således at der for et køretøj skulle betales kr. 15.750 i registreringsafgift af de første kr. 15.000 af den afgiftspligtige værdi og 180 procent af resten. Denne ændring af afgiftssatsen ramte fortrinsvis de dyrere køretøjer.²² Der blev ikke angivet nogen samfundsøkonomisk begrundelse for denne forhøjelse, ud over at statens indtægter som følge af de afgiftsforhøjelsen ville stige med ca. kr. 360 mio. årligt.²³

Den maksimale sats på 180 procent er ikke blevet ændret siden 1977²⁴, og er stadigvæk den maksimale sats i dag, jf. RAL § 4, stk. 1, nr. 2. Skalaknækket på kr. 15.000 i 1977 er siden da blevet løbende justeret, og udgør i dag kr. 81.700 (2015-sats), men den grundlæggende progressive beregning af afgiften er bibeholdt. Opkrævning af registreringsafgift sker i dag ikke længere af hensyn til handelsbalancen. I stedet er hovedårsagen til opkrævningen af registreringsafgiften derimod alene hensynet til statens provenu fra denne afgift.²⁵

3. Almindelige betingelser for indtræden af registreringsafgiftspligt (MM)

Det følger af RAL § 1, stk. 1, at der svares afgift til statskassen af motorkøretøjer, som skal registreres i Køretøjsregisteret. Afgiftspligtens indtræden er derfor, som hovedregel tæt knyttet til registreringspligten. Ved registreringspligten forstås pligten til at registrere køretøjet i Køretøjsregisteret.

Da afgiftspligtens indtræden som udgangspunkt afhænger af registreringspligten, er det nødvendigt at afgøre, hvornår registreringspligten indtræder.

3.1. Betingelser for indtræden af registreringspligt (CH)

Om et køretøj skal registreres i Køretøjsregisteret, afgøres efter reglerne i Lov om registrering af køretøjer²⁶ (herefter »RKL«) og den i medfør af loven udstedte Bekendtgørelse om registrering af køretøjer²⁷ (herefter »registreringsbekendtgørelsen«). Køretøjer skal med ganske få undtagelser altid registreres i Køretøjsregisteret, såfremt de tages i brug på færdselslovens område af en person med bopæl i Danmark, jf. RKL § 2, stk. 1, nr. 1 og registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1. De nedenstående afsnit 3.1.1-3.1.3 vil indeholde en analyse af følgende tre kriterier, som har betydning for registreringspligtens indtræden:

Færdselslovens område,
Ibrugtagning, og
Bopæl

Det skal indledningsvist bemærkes, at opfyldelsen af disse tre kriterier ikke i alle tilfælde er ensbetydende med registreringspligtens indtræden. En række køretøjer er udtrykkeligt undtaget fra registrering, selv om motorkøretøjet er taget i brug på færdselslovens område af en person

²¹ Lovbekendtgørelse 2014-01-10 nr. 29 om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v.

²² LFF 1977-08-22 nr. 205, Ændring af lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. og lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., Specielle bemærkninger til § 1, nr. 1

²³ LFF 1977-08-22 nr. 205, Almindelige bemærkninger

²⁴ Der sker dog i skrivende stund (lovforslag fremsat den 20. november 2015) i Folketinget behandling af lovforslag om en ændring af bestemmelsen, der indebærer en nedsættelse af den maksimale procent-sats for registreringsafgift til 150 procent. Problemstillingen omtales nærmere under afsnit 6.1.2

²⁵ Festskrift til Ole Bjørn, side 164

²⁶ Lovbekendtgørelse 2013-01-09 nr. 16 om registrering af køretøjer

²⁷ Bekendtgørelse nr. 1315 af 09/12/2014 om registrering af køretøjer

med dansk bopæl. Som eksempel herpå kan nævnes RKL § 1, stk. 4, der undtager Kongehusets, forsvarrets og Beredskabsstyrelsens køretøjer fra registrering i Køretøjsregisteret. Køretøjer fritaget for registrerings- og afgiftspligt er ikke genstand for yderligere behandling i dette speciale.²⁸

3.1.1. Færdselslovens område (CH)

Færdselslovens område følger af færdselslovens²⁹ (herefter »FL«) § 1, der lyder:

»Loven gælder, hvor andet ikke er bestemt, for færdsel på vej, som benyttes til almindelig færdsel af en eller flere færdselsarter«

Bestemmelsen har, bortset fra enkelte redaktionelle ændringer, indholdsmæssigt ikke gennemgået nogen ændringer siden den blev indført med lov nr. 153 af 24. maj 1955.³⁰ Retspraksis vedrørende fortolkningen af bestemmelsen er ganske righoldig, men en nærmere gennemgang heraf vil, henset til specialets emne, ikke blive foretaget. Som springbræt for redegørelsen og analysen af, hvornår ibrugtagning anses for foretaget, foretages dog straks nedenfor en kort redegørelse af, hvordan FL § 1 overordnet set fortolkes i teorien og praksis.

En vej i færdselslovens forstand dækker over både egentlige veje, gader, fortove, pladser, passager eller lignende, og det er uden betydning, om vejen er offentlig eller privat, jf. FL § 2, nr. 28. Bestemmelsen i FL § 1, sammenholdt med § 2, nr. 28, er i praksis blevet fortolket bredt³¹, og det er ved fortolkningen de faktiske forhold, der afgør, om en vej falder ind under lovens område. Det vil sige, at det er en betingelse, at vejen faktisk er blevet benyttet af en enkelt af færdselsarterne og at denne benyttelse er almindelig.³² En benyttelse anses ikke for almindelig, hvis der er tale om færdsel af en enkelt person eller en familie, selv om disse benytter den i form af flere færdselsarter.³³ Ved færdselsarter forstås fodgængere, cyklister, bilister og lignende.

Private veje hvor ejeren eksempelvis har forbudt »uvedkommende« kørsel ved skiltning eller lignende, kan således være omfattet af FL § 1, såfremt vejen trods forbuddet faktisk benyttes til almindelig færdsel, og såfremt denne færdsel er almindelig. En entydig definition af, hvornår en færdsel er »almindelig«, lader sig svært opstille, men i betænkningen til lov nr. 153/1955 anføres det, at fortolkningen af FL § 1 kan være forskellig alt efter, hvilke af færdselslovens bestemmelser der er i spil.³⁴ Det anføres videre, at man vil være mere tilbageholdende med at anse en vej for åben for almindelig færdsel i relation til indregistreringsreglerne i modsætning til, hvis der er tale om anvendelse af den almindelige hensynsregel i (den nugældende) FL § 3 eller reglen om højrekørsel i (den nugældende) FL § 15.³⁵

Når det i betænkningen nævnes, at FL § 1 bør fortolkes indskrænkende i relation til indregistreringsreglerne, og ikke eksempelvis i relation til reglen om højrekørsel, må dette antages at være ud fra et beskyttelseshensyn til de øvrige færdselsarter. Eksempelvis vil det være mere

²⁸ Hvis et motorkøretøj, der er blevet fritaget for afgift, ikke længere opfylder betingelserne herfor, vil der igen indtræde en pligt til at svare afgift efter de almindelige regler.

²⁹ Lovbekendtgørelse 2013-12-11 nr. 1386 Færdselslov

³⁰ Færdselsloven med kommentarer, side 90

³¹ Færdselsloven med kommentarer, side 89 ff.

³² Færdselsloven med kommentarer, side 89 ff.

³³ Færdselsloven med kommentarer, side 90

³⁴ Betænkning 91/1954, side 38

³⁵ Betænkning 91/1954, side 38

nærliggende at anse en privat vej – hvor færdslen ligger i grænseområdet for at være »almindelig« i § 1's forstand – for at være omfattet af færdselsloven i relation til reglen om højrekørsel i modsætning til reglerne om indregistrering. Den bagvedliggende tanke for denne sondring er formentlig, at risikoen for materiel- og personskade m.v. er større, såfremt ejeren kører i vejens venstre side, og der måtte forvilde sig en udefrakommende færdselsart ind på vejen.

Den nævnte sondring havde i tiden indtil betænkningens afgivelse også støtte i retspraksis³⁶, mens praksis fra tiden efter så vidt ses ikke fortolkede FL § 1 indskrænkende i relation til indregistreringsreglerne. Dette fremgår bl.a. af utrykt Justitsministeriets skr. af den 9. februar 1960, hvorefter lastvogne, der udelukkende anvendtes på et kalkværks private område, var registreringspligtige, da området faktisk benyttedes af lokale trafikanter.³⁷

Der foreligger ikke nyere, trykt retspraksis vedrørende fortolkningen af FL § 1 i relation til indregistreringsreglerne. Det er Justitsministeriets praksis, at der ved afgørelsen af FL § 1 i relation til indregistreringsreglerne skal anvendes samme vide fortolkning, som domstolene har lagt til grund ved fortolkningen af § 1 i relation til færdselslovens øvrige bestemmelser.³⁸

Retstilstanden i dag er formentlig den, at der ikke vil foreligge tilbageholdenhed fra domstolens side med at anse en vej for åben for almindelig færdsel i relation til indregistreringsreglerne.³⁹

3.1.2. Ibrugtagning (MM og CH)

Efter reglen i RKL § 2 skal registreringen af køretøjet i Køretøjsregistret ske forud for ibrugtagningen. Det er derfor relevant at diskutere, hvad der forstås ved udtrykket »ibrugtagning«, da dette er af afgørende betydning for registreringspligtens indtræden, og dermed også for afgiftspligtens indtræden, jf. RAL § 1, stk. 1, 1. pkt., jf. RKL § 2, stk. 1.

RKL blev vedtaget den 19. april 2006 og trådte i kraft den 6. maj 2011.⁴⁰ Bestemmelsen i RKL § 2, stk. 1 afløste den dagældende FL § 72, der var indholdsmæssigt tilsvarende. Det fremgår af lovforslagets specielle bemærkninger til bestemmelsen, at RKL § 2, stk. 1 er en videreførelse af gældende ret, og at der ved affattelsen af bestemmelsen ikke er tilsigtet nogen indholdsmæssig ændring.⁴¹

I Karnovs note til den dagældende FL § 72 anføres det, at »[...] motorkøretøjer, der henstår på almindeligt tilgængelige områder skal være enten registrerede eller forsynet med prøveskilte«. ⁴² Det anføres dog videre, at dette ikke gælder ubetinget i alle situationer, såfremt der for køretøjet er tegnet en ansvarsforsikring, der dækker ethvert erstatningskrav, som i medfør af færdselslovens regler kan gøres gældende mod den, der var ansvarlig for køretøjet, da skaden indtraf.

³⁶ Betænkning 91/1954, side 38

³⁷ Karnov, note 1 til Lovbekendtgørelse 2013-12-11 nr. 1386 (færdselsloven), (kommenteret af Peter Lilholt, besøgt den 7. september 2015)

³⁸ Færdselsloven med kommentarer, side 91

³⁹ Færdselsloven med kommentarer, side 91 f.

⁴⁰ Bekendtgørelse 2011-05-25 nr. 542 om ikrafttræden af lov om registrering af køretøjer samt bestemmelser i visse andre love § 1

⁴¹ LFF 2006-01-25 nr. 144, Registrering af køretøjer (Digital motorregistrering mv.), Specielle bemærkninger til § 2

⁴² Karnov, note 341 til Lovbekendtgørelse 2001-08-02 nr. 712 (Færdselsloven) (ukendt kommentator, besøgt den 7. september 2015)

Da RKL § 2 er en videreførelse af FL § 72, må ovenstående også være udtryk for gældende ret. Formuleringen »almindeligt tilgængelige områder« må indholdsmæssigt svare til formuleringen »benyttes til almindelig færdsel« i den nugældende FL § 1, som behandlet ovenfor i afsnit 3.1.1. I yderste konsekvens kan dette principielt medføre, at et køretøj kan anses for at være taget i brug på færdselslovens område – uanset at køretøjet ikke benyttes *per se* – såfremt køretøjet blot henstår på færdselslovens område. Anses køretøjet for at være taget i brug på færdselslovens område, kan registrerings- og registreringsafgiftspligten indtræde, jf. RAL § 1, stk. 1, 1. pkt., hvilket efter ovenstående citat vedrørende den dagældende FL § 72 altså kan ske ved den blotte henstilling af køretøjet på færdselslovens område.

Begrundelsen for kravet om registrering allerede på det tidspunkt, hvor et køretøj blot henstår på færdselslovens område, er formentlig, at der i så fald vil opstå et objektivi ansvar for de skader, som køretøjet forvolder, jf. FL § 101, der i udgangspunktet også gælder for henstillede køretøjer.⁴³ Til bestemmelsen om objektivi ansvar er knyttet en lovpligtig ansvarsforsikring, jf. FL § 105. Der ligger således et beskyttelseshensyn bag, og et sådan beskyttelseshensyn gør sig ikke gældende i relation til spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger ibrugtagning med dertilhørende registrerings- og afgiftspligt. Diskussion er formentlig af mere teoretisk end praktisk interesse, og det forekommer – på baggrund af det netop anførte omkring beskyttelseshensyn – i øvrigt særdeles tvivlsomt, at en afgørelse kunne få det udfald, at registrerings- og afgiftspligten vil indtræde, alene fordi et køretøj henstår på færdselslovens område. Hertil kommer desuden, at der i nyere retspraksis er anlagt en fortolkning af »ibrugtagning«, der forekommer at være dårligt overensstemmende med en sådan restriktiv fortolkning af kriteriet. Denne retspraksis vil blive gennemgået straks nedenfor.

I det følgende vil rækkevidden af begrebet »ibrugtagning« blive undersøgt gennem en analyse af udvalgte domme, og som det vil fremgå, vil ikke enhver egentlig ibrugtagning af et køretøj medføre registreringspligtens indtræden.

Den nedre grænse for, hvornår ibrugtagning er sket, kan illustreres med dommen SKM 2013.58 BR.

SKM 2013.58 BR

Sagen omhandlede en dansk statsborgers, S, anvendelse af et udenlandsk indregistreret⁴⁴ motorkøretøj af mærket Ferrari på danske prøveskilte på færdselslovens område. Da kørsel på prøveskilte var forbeholdt uregistrerede køretøjer, jf. § 67 i dagældende registrerings-bekendtgørelse⁴⁵, var denne fremgangsmåde således ikke tilladelig for det allerede indregistrerede køretøj, idet det var uden betydning, at det var i udlandet, at køretøjet var indregistreret. Det afgørende spørgsmål i sagen var derfor, hvorvidt køretøjet kunne anses for at være taget i brug på færdselslovens område med den virkning, at der skulle svares registreringsafgift af køretøjet.

Landsskatteretten fandt i sin afgørelse af sagen, at køretøjet var taget i brug, jf. RKL § 2, stk. 1, ved to gange at være benyttet til transport mellem klagerens

⁴³ Karnov, note 444 til Lovbekendtgørelse 2013-12-11 nr. 1386 (færdselsloven), (kommenteret af Peter Lilholt, besøgt den 7. september 2015)

⁴⁴ Udenlandsk indregistrerede køretøjer behandles nærmere under afsnit 4

⁴⁵ Bekendtgørelse 2005-11-11 nr. 1067 om registrering af køretøjer mv.

bopæl og et autoværksted. Landsskatterettens afgørelse indeholder dog – i referatet gengivet i SKM – ikke en yderligere begrundelse for dette resultat.

Under den senere byretssag var det omtvistet, hvorvidt der var foretaget mere end to kørsler i køretøjet, men retten fandt ikke dette bevist, og afgørelsen bygger derfor på den præmis, at der alene var foretaget de to kørsler mellem bopælen og autoværkstedet. Herudover lagde retten vægt på formålet med de to kørsler, der skete for at bringe køretøjet til reparation, samt det faktum, at køretøjet senere blev indregistreret og afgiftsberigtiget. Byretten udtalte, at de stedfundne kørsler således var kendetegnet ved en række så særegne omstændigheder, og havde en så undtagelsesvis karakter, at der ikke var sket en ibrugtagning på færdselslovens område, og følgelig var der ikke pligt til at svare registreringsafgift af køretøjet.

Byretten anlagde således en indskrænkende fortolkning af RKL § 2, stk. 1, idet en naturlig forståelse af ordet »ibrugtagning« burde have ført til, at det i sagen omhandlede køretøj måtte anses som netop værende taget i brug ved de to beviseligt foretagne kørsler inden for færdselslovens område.

Dommen er interessant, fordi den illustrerer, at der eksisterer en bagatelgrænse, under hvilken et køretøj ikke kan anses for at være taget i brug. Denne bagatelgrænse finder endda anvendelse, selvom køretøjet beviseligt har været benyttet inden for færdselslovens område forud for registreringen. Skatteministeriet gjorde under sagen ellers gældende, at der ikke eksisterede en sådan bagatelgrænse, men dette synspunkt blev som nævnt ikke taget til følge af retten.

Det har formentlig influeret på dommens resultat, at hensigten med benyttelsen er et moment ved afgørelsen af, om »ibrugtagning« er sket.⁴⁶ Det bliver derfor også en afgørende faktor, om der er en hensigt om varig benyttelse inden for færdselslovens område. I den konkrete sag kunne kørslens formål (kørsel til automekaniker) indikere, at kørslen ikke skete som led i varig benyttelse, idet der ikke var tale om en »almindelig« daglig benyttelse. Anvendelsen af køretøjet havde derfor en mere særegen og midlertidig karakter.

Samtidig er netop afhentning og udbringning af et køretøj i anledning af reparation ét af de formål, hvortil prøveskilte må benyttes, jf. den dagældende registrerings-bekendtgørelses § 71, nr. 4⁴⁷, hvilket retten i sagen da også bemærkede. I sagen blev det derfor udslagsgivende, at formålet med kørslen kunne rummes inden for det sædvanligvis tilladelige angående kørsel med prøveskilte. Dette på trods af, at de formelle betingelser – at køretøjet ikke allerede måtte være indregistreret – ikke kunne opfyldes.

Til yderligere illustration af indholdet af begrebet ibrugtagning og den omtalte bagatelgrænse kan fremhæves SKM 2015.698 HR

SKM 2015.698 HR

Denne sag omhandlede ligeledes en dansk statsborger, S, og dennes anvendelse af et udenlandsk indregistreret køretøj af mærket Ferrari på danske prøveskilte til kørsel af et omfang på ca. 500 km på færdselslovens område. Der var tale om en endog særdeles kostbar model med en pris på ca. EUR 550.000 eksklusive

⁴⁶ Juridisk Vejledning E.A. 8.5.1: Regel og lovgrundlag: "Taget i brug på færdselslovens område"

⁴⁷ Bekendtgørelse 2005-11-11 nr. 1067 § 71, nr. 4 er identisk med § 77, stk. 2, nr. 4 i den nugældende registreringsbekendtgørelse (Bekendtgørelse 2014-12-09 nr. 1315)

moms og registreringsafgift, der af S blev benyttet som blikfang og til events m.v.

Det blev under sagens behandling i landsretten lagt til grund, at kørslerne ikke var nødvendige af hensyn til reparation, salg eller lignende. Grundet kørslernes manglende formål samt kørslernes omfang, hvilket var ubestridt under sagen, fandt landsretten, at kørslerne ikke kunne anses for bagatelagtige. Køretøjet var således taget i brug på færdselslovens område, og der skulle derfor ske registrering i Køretøjsregistret.

Det var under sagen også et tema, hvorvidt køretøjet overhovedet kunne blive indregistreret i Danmark, idet S gjorde gældende, at der allerede på grund af den manglende mulighed for at indregistrere køretøjet ikke skulle svares afgift. S påstod, at var tale om et specialbygget køretøj, der var beregnet til banekørsel, og som pga. sin tekniske indretning ikke ville kunne synes i Danmark. Landsretten udtalte vedrørende dette spørgsmål, at det var uden betydning, om der efterfølgende kunne ske indregistrering eller ej.

For Højesteret var det ligeledes genstand for behandling, hvorvidt køretøjet lovligt kunne indregistreres til brug på færdselslovens område, og hvilken afgiftsmæssig betydning et benægtende svar på dette spørgsmål ville have. Indledningsvist afklarede Højesteret det principielle spørgsmål om betydningen af den manglende mulighed for indregistrering med begrundelsen: »Højesteret tiltræder efter ordlyden af og formålet med den dagældende færdselslovs § 72, at pligten til at betale registreringsafgift af biler, der er indrettet til kørsel på vej og omfattes af færdselslovens definition af motorkøretøjer, og som tages i brug på færdselslovens område, ikke er betinget af, at bilen kan indregistreres eller bliver indregistreret.«

Højesteret fandt dog ligeledes, at der »[...] efter de oplysninger, der [var] tilvejebragt for Højesteret, ikke var noget til hinder for, at Ferrarien kunne indregistreres her i landet.« Højesteret lagde i den forbindelse vægt på, at der forelå en europæisk typegodkendelse, der muliggjorde indregistrering i Danmark.

Efter afklaring af spørgsmålet om, hvorvidt køretøjet kunne indregistreres, blev spørgsmålet herefter om de anvendte prøveskilte kunne undtage S fra betaling af registreringsafgift. Højesteret fandt, at S ikke opfyldte nogen af de angivne formål til kørsel med faste prøveskilte i den dagældende registreringsbekendtgørelses § 90. Under henvisning til landsrettens begrundelse tiltrådte Højesteret: »[...] at brugen af Ferrarien efter de nævnte tre kørslers formål og omfang ikke var af en så bagatelagtig karakter, at bilen ikke kan anses for at været taget i brug på færdselslovens område.«

Dommen er relevant, fordi den understreger væsentligheden af »ibrugtagning« for afgiftspligtens indtræden. Når Højesteret vælger ikke at tillægge muligheden – eller rettere den manglende mulighed – for efterfølgende registrering nogen betydning, så kommer spørgsmålet om ibrugtagning til at stå endnu mere centralt for afgiftspligtens indtræden. Det er således, efter det i denne dom opstillede princip, muligt at blive pålagt registreringspligt og dermed registreringsafgiftspligt af et køretøj, der kun benyttes kortvarigt på færdselslovens område, og som det ikke efterfølgende vil være muligt at indregistrere grundet køretøjets egen beskaffenhed.⁴⁸

⁴⁸ Forholdet mellem pligten til at svare registreringsafgift og manglende mulighed for efterfølgende at indregistrere køretøjet behandles indgående under afsnit 5.4.

For en umiddelbar betragtning yder dommen dog ikke noget stort bidrag til fastlæggelsen af selve rækkevidden af »ibrugtagning«. I landsrettens domskonklusion – som Højesteret tiltrådte – fremgår det, at kørslerne ikke kunne anses for bagatelagtige, bl.a. med den begrundelse, at de tre kørsler ikke var nødvendige af hensyn til reparation, salg eller lignende. Uanset denne henvisning til den manglende nødvendighed af kørslerne, bør dommen formentlig ikke læses således, at registreringspligt ikke var indtrådt, såfremt kørslerne havde været nødvendige af hensyn til eksempelvis reparation; dertil er omfanget af kørslerne på i alt ca. 500 km muligvis for stort. Dette understreges også af, at Højesteret i sin begrundelse angiver, at kørslernes »[...] formål og omfang ikke var af en så bagatelagtig karakter, at bilen ikke kan anses for at været taget i brug på færdselslovens område«. Dommens begrundelse gør det således klart, at formålet eller hensigten med kørslen er et moment, som skal indgå i bedømmelsen, hvilket er i tråd med både den ovenfor omtalte SKM 2013.58 BR og Juridisk Vejledning.⁴⁹ Herudover indeholder dommen den nyskabelse, at bagatelgrænsen tydeligt formuleres som afhængig af såvel formål som omfang.

Idet bagatelgrænsen kan udledes direkte af SKM 2013.58 BR, og tydeligt fremgår forudsætningsvist af SKM 2015.698 HR, må det utvivlsomt være udtryk for gældende ret på området, at der gælder en undtagelse til hovedreglen om, at ibrugtagning på færdselslovens område medfører afgiftspligtens indtræden. Bagatelgrænsens anvendelsesområde søges i det følgende afklaret med udgangspunkt i Højesterets formulering om formål og omfang.

Der kan ud fra den sparsomme retspraksis på området ikke udledes nogle klare retningslinjer for, hvornår en kørsels formål vil falde under bagatelgrænsen, men der er næppe tvivl om, at der skal foreligge særlige omstændigheder. Ved bedømmelsen af, om en foretagen kørsel kan falde ind under denne bagatelgrænse, kan der – som det også har været tilfældet i begge de nævnte domme – hentes en vis vejledning i registreringsbekendtgørelsens § 77, stk. 2, nr. 1-10, der opremses 10 situationer, hvor prøveskilte kan anvendes. Fælles for alle situationer er, at prøveskilte kun må bruges til midlertidig eller lejlighedsvis kørsel.

Såfremt kørslen har været nødvendig, og der er tale om én af de 10 situationer, der kan begrunde udstedelse af prøveskilte, men hvor der *de facto* ikke er udstedt prøveskilte – eller det af andre grunde ikke er muligt, jf. som eksempel SKM 2013.58 BR – vil det være nærliggende at lade forholdet falde ind under bagatelgrænsen. Det er naturligvis en forudsætning herfor, at der ikke har været foretaget øvrige kørsler i køretøjet.

Der gælder formentlig ikke nogen nedre grænse i relation til selve omfanget af kørslerne – det vil sige antallet af kilometer kørt – på færdselslovens område. Dette forekommer at være bedst i overensstemmelse med den relativt klare hovedregel om, at enhver ibrugtagning medfører afgiftspligtens indtræden. I SKM 2013.58 BR var det således kun grundet kørslernes særegne omstændigheder m.v., at de to kørsler ikke medførte, at ibrugtagning var sket, idet retten bemærkede, at de to kørsler i udgangspunktet »[...] ikke var i overensstemmelse med reglerne for kørsel med faste prøveskilte«. Havde S benyttet køretøjet ad to omgange – eller blot en enkelt gang – til lystkørsel, må det antages, at registrerings- og afgiftspligten ville være indtrådt.

Domstolene har endnu ikke taget klar stilling til, om omfanget af de foretagne kørsler – målt i antal kilometer – i sig selv kan afskære et forhold fra at falde ind under bagatelgrænsen. Skatteankestyrelsen stadfæstede i SKM 2014.793 SANST SKATs afgørelse om, at ibrugtagning af et køretøj på færdselslovens område ikke kunne anses for bagatelagtig, da der beviseligt var kørt 512 kilometer i køretøjet. I SKM 2013.58 BR udtalte retten, at der bl.a. bør lægges afgørende vægt på, at »[...] der alene foreligger to kørsler over korte strækninger«.

⁴⁹ Juridisk Vejledning E.A. 8.5.1: Regel og lovgrundlag: "Taget i brug på færdselslovens område"

Henset til rettens udtalelse i SKM 2013.58 BR, skatteankestyrelsens afgørelse i SKM 2014.793 SANST samt det forhold, at der er tale om en undtagelse til en klar hovedregel, må der i sagens natur findes en øvre grænse for, hvor mange kilometer, der må køres, før kørslen falder uden for bagatelgrænsen. Hvor denne grænse går, kan ikke fastlægges med sikkerhed, idet omfanget af kørslen – eller kørslerne – ikke kan stå alene i den samlede bedømmelse. Det er i denne forbindelse værd igen at fremhæve den anvendte formulering i Højesterets begrundelse og resultat i SKM 2015.698 HR. Her fremhæves det om bagatelgrænsen, at både formålet og omfanget af kørslen indgår ved afgørelsen af, hvorvidt et forhold falder under bagatelgrænsen for ibrugtagning. Der vil som en følge heraf skulle foretages en afvejning af de foretagne kørslers omfang såvel som formål. Det kan derfor heller ikke udelukkes, at omfanget af den tilladelige kørsel af hensyn til ét konkret formål ikke uden videre kan overføres til andre formål.

Generelt må fremtidige tvister om bagatelgrænsen for ibrugtagning forventes afgjort under henvisning til det i SKM 2015.698 HR anvendte princip om, hvorvidt kørslerne efter deres formål og omfang fremtræder som bagateligte.

3.1.3. Bopælskriteriet (MM)

Registrering i Køretøjsregistret forudsætter foruden ibrugtagningen på færdselslovens område, at ejeren har bopæl i Danmark, jf. registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1. Den nærmere udstrækning af bopælskriteriet og definitionen af dette, er reguleret ved registreringsbekendtgørelsens §§ 8-11.

Efter registreringsbekendtgørelsens § 8, stk. 1 er det i første omgang afgørende, om ejeren/brugeren er registreret i Det Centrale Personregister med bopæl i Danmark. Det Centrale Personregister er reguleret i CPR-loven⁵⁰, og i denne lovs § 6, stk. 1, 2. pkt. er bopæl defineret således:

»Ved bopæl forstås det sted (bolig), hvor en person regelmæssigt sover, når denne ikke er midlertidigt fraværende på grund af ferie, forretningsrejse, sygdom eller lignende, og hvor denne har sine ejendele.«

Uanset om en person er registreret i Det Centrale Personregister, så kan der dog være tilfælde, hvor den registrerede person alligevel ikke har pligt til at lade køretøjet registrere i Køretøjsregisteret, fordi den pågældende person tillige har bopæl i udlandet (såkaldt dobbeltdomicil), jf. forudsætningsvis SKM 2014.583 BR. I dommen blev der ikke statueret pligt til at registrere køretøjet i Danmark med henvisning til CPR-registreringen, men i stedet på baggrund af en vurdering af, at den pågældende person var hjemmehørende i Danmark. Var vurderingen af dobbeltdomicilet faldet ud til anden side, ville køretøjet derfor ikke have været registreringspligtigt her i landet trods det faktum, at køretøjets ejer var registreret i Det Centrale Personregister med bopæl i Danmark.

En person kan anses for at have bopæl i Danmark, selv om vedkommende ikke er registreret i Det Centrale Personregister. Bopælskriteriet kan tillige opfyldes gennem ophold i Danmark i minimum 185 dage eller minimum 185 dage i alt inden for en periode på 12 måneder, jf. registreringsbekendtgørelsen § 8, stk. 2.⁵¹ Som et eksempel på anvendelse af denne regel kan nævnes SKM 2015.452 VLR, hvor der blev statueret dansk bopæl på baggrund af ophold i Danmark.

SKM 2015.452 VLR

⁵⁰ Lovbekendtgørelse 2013-01-09 nr. 5 om Det Centrale Personregister

⁵¹ Betingelsen er således sammenlignelig med indtræden af fuld skattepligt til Danmark på baggrund af ophold, jf. Lovbekendtgørelse 2010-12-07 nr. 1403 af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, hvor der dog alene kræves 6 måneders ophold.

Sagen omhandlede et tysk indregistreret køretøj af mærket BMW, som SKAT påstod var registreringsafgiftspligtig i Danmark, fordi ejeren, S, havde bopæl i Danmark.

S flyttede ifølge Det Centrale Personregister til Tyskland den 15. maj 2008. S ejede dog fortsat fast ejendom i Danmark i form af en ejerlejlighed. BMWen blev købt og indregistreret i Tyskland den 15. februar 2010.

SKATs oprindelige afgørelse i sagen pålagde køretøjet dansk registreringsafgift, idet det blev lagt til grund, at S på intet tidspunkt havde været fraflyttet Danmark. SKAT anerkendte, at der var sket en officiel flytning, men SKAT var af den opfattelse, at der ikke herudover forelå oplysninger, der indikerede flytning til Tyskland. Dette blev bl.a. baseret på, at de tyske myndigheder ikke betragtede S som havende bopæl i Tyskland. Derudover forelå der forklaringer fra naboer, der forklarede, at S under hele sit ejerskab af ejerlejligheden i Danmark havde beboet denne.

Landsskatteretten gav SKAT medhold, og henviste i den forbindelse til reglen i den dagældende registreringsbekendtgørelses⁵² § 8, stk. 2, der indebar, at personer der har opholdt sig i Danmark i 185 dage eller mere inden for en periode på 12 måneder, anses for at have bopæl i Danmark, uanset de ikke er registreret i Det Centrale Personregister. Den dagældende bestemmelse har samme ordlyd som den nuværende § 8, stk. 2. Landsskatteretten fandt det bevist, at S havde opholdt sig i Danmark i et sådan omfang, at der på denne baggrund skulle svares registreringsafgift af køretøjet.

SKAT fik efterfølgende medhold i såvel by- som landsret med tilsvarende begrundelser. Landsretten henviste dog ikke til § 8, stk. 2, men lagde ligeledes vægt på de tyske myndigheders holdning til S' bopælsstatus samt det faktum, at hun i en periode modtog dagpenge fra en dansk kommune. Herefter fremhævede landsretten også, at S ikke havde godtgjort, at der reelt var sket ændring af bopæl til Tyskland, og S havde dermed ikke løftet den bevisbyrde, der påhvilede hende som følge af de af SKAT fremlagte oplysninger.

Der var under sagen også tvivl angående en eventuelt dobbeltdomicil. Dette spørgsmål blev dog afvist af landsretten, fordi man ikke anså S for at have bopæl andre steder end i Danmark.

Dommen illustrerer den brede vifte af faktiske omstændigheder, som kan få betydning for en afgørelse om bopæl, og er dermed et klassisk eksempel på den bevisførelse, der ofte anvendes i denne type sager. Gennem bevisførelsen – i dette tilfælde blandt andet vidneforklaringer og erklæringer fra udenlandske myndigheder – formåede SKAT at sandsynliggøre, at borgeren havde bopæl i Danmark.

Da reglen i registreringsbekendtgørelsens § 8, stk. 1 tager sigte på, hvor borgeren reelt opholder sig, er det klart, at den officielle registrering af bopæl i udlandet ikke kan være afgørende for sagens udfald. Tværtimod vil en sådan registrering højst kunne indgå som ét moment blandt flere, og i praksis vil en registrering af bopæl i udlandet ikke indgå i vurderingen med nogen vægt, såfremt de øvrige omstændigheder i sagen viser, at borgeren faktisk opholder sig i Danmark i mere end 185 dage. På den baggrund må en officiel registrering af bopæl i udlandet

⁵² Bekendtgørelse 2011-06-16 nr. 651 Registrering af køretøjer m.v.

afvises som et værdifuldt bevis – navnlig hvis registreringen ikke støttes af sagens øvrige faktiske omstændigheder.

Hvis en ejer/bruger af køretøjet flytter fra Danmark, er det efter registrerings-bekendtgørelsens § 11, stk. 1 et krav, at vedkommende opgiver sin bopæl her i landet. Hvis bopælen opgives kan køretøjet enten afmeldes fra Køretøjsregisteret, eller køretøjet kan omregistreres til en ny ejer, respektive en ny bruger, hvis den fraflyttende har været afgørende for registreringen i Køretøjsregisteret efter § 7. Henvisningen til § 7 er udtryk for, at både en i Køretøjsregisteret registreret ejer og bruger kan være afgørende for, at køretøjet skulle have været registreret. Hvis den fraflyttende alene har været afgørende for registreringen, indebærer denne persons fraflytning et krav om omregistrering eller afmeldelse.

Er der omvendt tale om en ejer/bruger af et udenlandsk køretøj, som etablerer bopæl i Danmark, bliver køretøjet registreringspligtigt, jf. registreringsbekendtgørelsens § 12. Det følger af denne regel, at registreringen skal foretages inden for 30 dage efter tilflytningen. I forbindelse med tilflytning, er pligten til at foretage registrering i køretøjsregistret forud for ibrugtagning på færdselslovens område således ikke absolut. § 12 er genstand for yderligere behandling under afsnit. 4.3.

3.1.3.1. Dobbeldomicil (MM)

Begrebet dobbeltdomicil refererer til den situation, hvor en person har bopæl i mere end ét land. Disse tilfælde er reguleret i registreringsbekendtgørelsens § 10, der således finder anvendelse, når en person – udover at have bopæl i Danmark – tillige har rådighed over en bolig beliggende i et andet land.⁵³ Efter denne bestemmelse kan der eksistere en pligt til at indregistrere et køretøj i Danmark, uanset at ejeren af køretøjet har bopæl i udlandet. Situationen er derfor anderledes end i den ovenfor omtalte SKM 2015.452 VLR, hvor landsretten fandt, at der slet ikke var tale om en udenlandsk bopæl, hvorfor det ikke var relevant at vurdere de to bopæle i forhold til hinanden.

Bestemmelserne om dobbeltdomicil bygger på – og skal fortolkes i overensstemmelse med – Rådets direktiv 83/182.⁵⁴ Formålet med reglerne er at afgrænse medlemsstaternes indbyrdes beskatningskompetence.⁵⁵ Der er således tale om en dobbelt-beskatningsoverenskomst Problemstillinger i relation til dobbeltbeskatnings-overenskomster vil henset til specialets sigte ikke være genstand for yderligere behandling.

Der skal føres bevis for, at der er rådighed over en bolig beliggende i et andet land.⁵⁶ Det afgørende i denne type situationer er herefter, hvor den pågældende person anses for »hjemmehørende«, jf. registreringsbekendtgørelsens § 10, stk. 1. Hvor en person er hjemmehørende i denne forstand, er en vurdering af, hvor den pågældende har oprettet eller har til hensigt at

⁵³ Juridisk vejledning E.A. 8.5.4.: Flytning til og fra Danmark - bopæl, hjemsted og dobbeltdomicil: Dobbeldomicil

⁵⁴ Rådets direktiv af 1983-03-28 om afgiftsfritagelse inden for Fællesskabet ved midlertidig indførsel af visse transportmidler (83/182)

⁵⁵ Juridisk vejledning E.A. 8.5.4.: Flytning til og fra Danmark - bopæl, hjemsted og dobbeltdomicil: Regelmæssig tilbagevenden

⁵⁶ Det angives i Juridisk Vejledning, at vurderingen afhænger af, hvilket land den alternative bopæl er beliggende i. Vurderingen af hvad der udgør en »bopæl« er således ikke ens for alle lande. Juridisk Vejledning anfører, at der f.eks. skal tages højde for, at visse syd- og østeuropæiske lande har andre bolig- og familiemønstre end normalt ses i Danmark, jf. Juridisk vejledning E.A. 8.5.4.: Flytning til og fra Danmark - bopæl, hjemsted og dobbeltdomicil: Dobbeldomicil

oprette »centrum for sine livsinteresser«. ⁵⁷ Spørgsmålet om hvor en person er hjemmehørende, er detaljeret reguleret i registreringsbekendtgørelsens § 10, stk. 2-6.

I første omgang kan fremhæves registreringsbekendtgørelsens § 10, stk. 2, der definerer »hjemmehørende« som der, hvor en person sædvanligvis opholder sig. Konkret sidestilles ophold i Danmark i mere end 185 dage inden for 12 måneder med at være hjemmehørende i Danmark. Herudover har det efter stk. 3 og 4 betydning, hvorvidt tilknytningen er af privat eller erhvervs-mæssig karakter, idet en person som udgangspunkt anses for hjemmehørende på stedet for den private tilknytning. Endelig opstilles i stk. 4 et krav om, at den pågældende »regelmæssigt« skal vende tilbage til stedet for den største private tilknytning for, at denne i registreringsbekendtgørelsens forstand kan betragtes som bopæl. En konsekvens af denne regel er således, at personer der arbejder i Danmark, men bevarer familiens bopæl i hjemlandet, er nødsaget til at rejse til deres hjemland »regelmæssigt«, såfremt de ikke ønsker, at deres køretøj skal blive registrerings- og afgiftspligtigt i Danmark. ⁵⁸

Herudover kan fortolkningen af begrebet »hjemmehørende« i relation til dobbeltdomicil illustreres gennem inddragelse af retspraksis. Dette trods det faktum, at de fleste domme på området i udpræget grad bærer præg af at være konkret begrundede, og sjældent henføres under de enkelte kriterier anført i registreringsbekendtgørelsens § 10, stk. 2-6. I det følgende vil en række afgørelser derfor blive inddraget med henblik på afklaring og uddybning af forståelsen af dette begreb.

SKM 2014.583 BR

I denne sag havde en person, S, med både dansk og polsk statsborgerskab benyttet et polsk indregistreret køretøj af mærket Mercedes-Benz på færdselslovens område. Da S blev standset i køretøjet, var hun fortsat registeret i Det Centrale Personregister med bopæl i Danmark. Retten fandt, at denne bopæl ikke var opgivet på tidspunktet for standsningen, men fandt dog også, at S havde bopæl i Polen. Afgørende for sagen var således, hvor S havde centrum for sine livsinteresser og dermed var hjemmehørende. Retten lagde blandt andet vægt på, at S havde haft dansk folkeregisteradresse fra 1985 til 2011 (køretøjet blev standset i 2011), modtog dansk pension, ejede fast ejendom i Danmark, ofte modtog lægebehandling i Danmark, og at S ikke var registreret med nogen fast bopælsadresse i Polen. På denne baggrund fandt byretten, at S havde en meget stærk tilknytning til og var hjemmehørende i Danmark, og at hendes køretøj som en følge deraf var registrerings- og registreringsafgiftspligtigt i Danmark.

Af dommen kan det udledes, at en vurdering af på hvilken af flere bopæle et køretøjs ejer er hjemmehørende, naturligt tager udgangspunkt i en samlet vurdering af de forhåndenværende oplysninger. Der er tale om en bred vurdering af den pågældendes forhold, hvor der tages hensyn til de forhold, der i den konkrete sag kan indikere tilknytning til henholdsvis Danmark og den udenlandske bopæl.

Der kan ikke opstilles en udtømmende liste over relevante forhold, men der vil være tale om en konkret afvejning af de forhold, der foreligger i den enkelte sag. Når der som i ovenstående sag kan fremlægges en række objektive bevisdata om et langt forudgående ophold i Danmark og fortsat tilknytning til landet i form af blandt andet lægebehandling og pension, så stilles der

⁵⁷ Juridisk vejledning E.A. 8.5.4: Flytning til og fra Danmark - bopæl, hjemsted og dobbeltdomicil: Dobbeldomicil

⁵⁸ Juridisk vejledning E.A. 8.5.4: Flytning til og fra Danmark - bopæl, hjemsted og dobbeltdomicil: Regelmæssig tilbagevenden

således strenge krav til borgeren for at bevise, at denne reelt er hjemmehørende på den udenlandske bopæl. Derigennem skabes således en formodning for, at den pågældende borger har sin primære bopæl i Danmark og derfor er hjemmehørende her i landet. Når der som i denne sag end ikke kan præsenteres egentlige beviser, der indikerer en stærkere tilknytning til den udenlandske bopæl, så forekommer det derfor ganske korrekt, når byretten statuerede, at der var centrum for livsinteresser i Danmark.

Afgørelsen i SKM 2014.583 BR må betragtes som relativt klar i den forstand, at ikke mange elementer pegede i retning af at den pågældende var hjemmehørende i Polen. Som et eksempel på en dom, der indeholdt et faktum, hvor det i højere grad kunne drages i tvivl, hvor der var centrum for livsinteresser, kan fremhæves SKM 2012.584 BR.

SKM 2012.584 BR

I denne sag havde en litauisk statsborger, S, benyttet et litauisk indregistreret køretøj af mærket Renault på færdselslovens område. S var gift med en dansk statsborger og havde et barn med denne. S var tillige registreret i Det Centrale Personregister med bopæl i Danmark på samme adresse som såvel ægtefællen som barnet. S rådede dog ligeledes over en beboelseslejlighed i Vilnius, Litauen. S var ikke registreret som indkomstskattepligtig til Danmark og havde ikke modtaget børnepenge fra den danske stat. Hun havde desuden i en periode over nogle måneder, umiddelbart før standsningen, arbejdet i Litauen. Den litauiske arbejdsgiver var desuden ejer af det i sagen omhandlede køretøj.

Til trods for disse forhold der angav en vis tilknytning til Litauen, så fandt retten, at »Henset til fællesbarnets fødsel og det kort tid derefter indgåede ægteskab samt det formodede samliv på ægtefællernes fælles adresse under barselsorloven [...], at S i relation til registreringsbekendtgørelsen må anses for hjemmehørende i Danmark, hvor hun har midtpunkt for sine livsinteresser«. Det af S benyttede køretøj var derfor registrerings- og afgiftspligtigt i Danmark.

Dommen kan således indikere, at der – selv hvor der eksisterer en række holdepunkter, der kunne indikere, at pågældende person var hjemmehørende på den udenlandske bopæl – stilles relativt strenge krav til at anse borgeren for ikke at være hjemmehørende i Danmark. Om end der under sagen var tvivl omkring det præcise omfang af beskæftigelsen i udlandet, der blandt andet også blev påvirket af barselsorlov, så forelå der dog både bopæl og beskæftigelse uden for Danmark. Dommen kan således i hvert fald tages til udtryk for, at det som borger kan være vanskeligt at overbevise både SKAT og ultimativt domstolene om, at man er hjemmehørende i udlandet, såfremt man foruden en bolig har en familiemæssig tilknytning til Danmark i form af f.eks. børn og/eller ægtefælle.

3.2. Sammenfatning (MM og CH)

De almindelige betingelser for registreringsafgiftspligtens indtræden er opfyldt, når et køretøj tages i brug på færdselslovens område af en person med bopæl i Danmark.

Færdselslovens område er udtryk for de fysiske områder, hvor loven finder anvendelse. Dette gør den, hvor andet ikke er bestemt, ved færdsel på vej, som benyttes til almindelig færdsel af en eller flere færdselsarter. En vej i færdselslovens forstand er en vid betegnelse og omfatter ikke kun egentlige veje. Det er en betingelse, at en vej faktisk benyttes af et enkelt af færdselsarterne, og at denne færdsel er almindelig. Bedømmelsen af, om en færdsel skal anses for almindelig, er formentlig uafhængig af, om dette skal besvares i relation til indregistreringsreglerne, eller i relation til færdselslovens øvrige bestemmelser.

For så vidt angår ibrugtagning af et køretøj er det klare udgangspunkt, at enhver egentlig kørsel vil indebære, at køretøjet er taget i brug. Der er imidlertid i retspraksis indfortolket en bagatelgrænse, under hvilken et køretøj – uanset at det ubestridt har kørt på færdselslovens område – ikke skal anses for at være taget i brug. Hvorvidt en kørsel kan falde ind under denne bagatelgrænse, afhænger af en samlet vurdering af kørselens omfang og formål. Under henvisning til denne bagatelgrænse – der forudsætningsvis tiltrædes af Højesteret i SKM 2015.698 HR – forekommer det yderst tvivlsomt, om den blotte henstilling af et køretøj på færdselslovens område kan medføre, at køretøjet skal anses for at være taget i brug.

Med hensyn til bopælskriteriet er det som udgangspunkt afgørende, om ejeren/brugeren af et køretøj er registreret i Det Centrale Personregister med bopæl i Danmark. Derudover kan bopælskriteriet også opfyldes, hvis ejeren/brugeren har opholdt sig i Danmark i minimum 185 dage eller minimum 185 dage i alt inden for en periode på 12 måneder. Hvis en person – ud over bopæl i Danmark – tillige har bopæl i et andet land, afgøres spørgsmålet efter reglerne om dobbeltdomicil i registreringsbekendtgørelsen. I disse tilfælde er det afgørende, hvor den pågældende person anses for hjemmehørende. En person anses for hjemmehørende i det land, hvor den pågældende har eller har til hensigt at have sit centrum for livsinteresser. Retspraksis vedrørende bopælskriteriet er ofte meget konkret begrundede, og der kan ikke opstilles en udtømmende liste over hvilke forhold, der i almindelighed vil være relevante.

4. Anvendelse af et registreret udenlandsk køretøj i Danmark (CH)

Nærværende afsnit behandler de registreringsafgiftsmæssige konsekvenser, der er forbundet med, at et registreret udenlandsk køretøj⁵⁹ benyttes på færdselslovens område af en person, som har bopæl i Danmark. Det er ikke relevant at behandle spørgsmålet om, i hvilket omfang en person uden bopæl i Danmark kan benytte et køretøj på færdselslovens område, da svaret hertil er klart og uden undtagelser. Hvis personen ikke har bopæl i Danmark, kan et udenlandsk registreret køretøj benyttes på færdselslovens område uden nogen registreringsafgiftsmæssige konsekvenser. Kravet om bopæl i Danmark er således en nødvendig, men – som det vil fremgå i det følgende – ikke altid en tilstrækkelig betingelse for afgiftspligtens indtræden.

Betegnelsen »person« benyttes i nærværende afsnit som samlebetegnelse for både fysiske og juridiske personer, da sondringen imellem disse betegnelser ikke er relevant for de i disse afsnit omtalte regler. Med tilsvarende begrundelse anvendes betegnelsen »bopæl« som samlebetegnelse for både »bopæl« og »hjemsted«.

Som anført oven for under afsnit 3.1. skal der som en klar hovedregel betales registreringsafgift af et køretøj, hvis det tages i brug på færdselslovens område af en person, som har bopæl i Danmark. Dette gælder naturligvis for køretøjer, der ikke er registreret i hverken Danmark eller udlandet, men også for køretøjer som er registreret i udlandet. Det skal her bemærkes, at et køretøj ikke samtidigt kan være registreret i både Køretøjsregisteret og et tilsvarende udenlandsk register over køretøjer, jf. registreringsbekendtgørelsens § 15, stk. 1.

Såfremt en person har bopæl i Danmark, må vedkommende som hovedregel ikke føre et udenlandsk registreret køretøj på færdselslovens område, jf. registreringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1. Overtrædelse af denne regel medfører dog ikke i sig selv indtræden af registrerings- og

⁵⁹ Et registreret udenlandsk køretøj skal i dette speciale forstås i overensstemmelse med definitionen heraf i registreringsbekendtgørelsens § 1, stk. 6

registreringsafgiftspligt, da bestemmelsen alene er sanktioneret med bødestraf, jf. registreringsbekendtgørelsens § 117, stk. 3. Som det fremgår nedenfor under afsnit 4.2., er der ikke fuldstændig sammenfald mellem, hvornår et udenlandsk registreret køretøj lovligt må føres på færdselslovens område, og hvornår registrerings- og afgiftspligten indtræder som følge af, at et (udenlandsk registreret) køretøj føres på færdselslovens område.

4.1. Registreringspligten

Registreringspligten – og dermed registreringsafgiftspligten – afhænger i et vist omfang af, om køretøjet på færdselslovens område benyttes af køretøjets ejer, eller om det alene er en »bruger« af køretøjet, som benytter dette på færdselslovens område. Betegnelsen »bruger« af et køretøj er i registreringsbekendtgørelsens § 1, stk. 3 defineret som en fysisk eller juridisk person, der er forskellig fra køretøjets registrerede ejer, og som har ret til at bruge køretøjet i 30 dage eller mere, jf. dog § 7, stk. 2 og 3. Sidstnævnte bestemmelser behandles nærmere nedenfor under afsnit 4.1.1.

Ejeren af køretøjet vil typisk være den person, der er registreret som den formelle ejer i Køretøjsregistreret eller et tilsvarende udenlandsk register over køretøjer. Som hovedregel må en sådan registrering i et offentligt register antages at være udtryk for en stillingtagen til ejerforholdet over køretøjet. Den der vil påberåbe sig, at den formelle registrerede ejer ikke også er den reelle ejer af køretøjet må have bevisbyrden herfor. Eftersom den formelle registrerede ejer og den påståede reelle ejer typisk vil have en sammenfaldende interesse i at påstå det formelle ejerskab tilsidesat, vil bevisbyrden oftest kun være løftet, såfremt der fremlægges objektive og uafhængige bevisdata herfor, jf. eksempelvis SKM 2014.840 BR.

SKM 2014.840 BR

I sagen var sagsøger, S, flyttet tilbage til Danmark efter at have boet en årrække i Sverige. S var både registreret som ejer og bruger af det i sagen omhandlede køretøj af mærket Volkswagen, der var registreret i det svenske transportregister. S var blevet standset af politiet på færdselslovens område, og et af spørgsmålene i sagen var, om det var S eller hans kone – som havde bopæl i Sverige – der var ejer af køretøjet. S gjorde gældende, at hans kone, H, var ejer af køretøjet og at den omstændighed, at S stod som den formelle ejer mere eller mindre var en tilfældighed, idet det ifølge de svenske regler kun var muligt at registrere én ejer.

Der blev fremlagt en erklæring fra H selv, hvori hun påstod at være den reelle ejer af køretøjet, og der blev endvidere fremlagt brobizz kvitteringer, som efter det oplyste viste, at det var H, der pendlede frem og tilbage mellem bopælen i Sverige og hendes uddannelsesinstitution i Danmark. S fungerede efter det oplyste alene som chauffør for H, hvilket – såfremt køretøjet var ejet af H – ikke ville have medført registrerings- og afgiftspligtens indtræden.

S havde dog selv oplyst, at han havde betalt købesummen i forbindelse med erhvervelsen af køretøjet, og at alle udgifter vedrørende køretøjet var trukket fra S' konto. I forlængelse af dette gjorde S dog gældende, at uanset at udgifterne til køretøjet var trukket fra hans konto, var det reelt H, der havde betalt for udgifterne gennem løbende overførsler til S.

Landsretten fandt, at overførslerne fra H til S ikke godtgjorde, at H var den reelle ejer af køretøjet. Da S var registreret som den formelle ejer af køretøjet, og idet S ikke havde fremlagt øvrig dokumentation til støtte for, at det formelle ejerskab

ikke var identisk med det reelle ejerskab, blev S anset for også at være den reelle ejer af køretøjet. Køretøjet var herefter registrerings- og afgiftspligtig.

Alle objektive bevisdata – den formelle registrering af S som ejer, og at S havde betalt købesummen samt de løbende udgifter – pegede her i retning af, at S også var den reelle ejer af køretøjet. Det forekommer åbenbart rigtigt, når byretten valgte ikke at tillægge erklæringen fra H nogen større bevismæssig betydning. Dette skal ses i lyset af, at det i sagen ikke var godtgjort, at de foretagne overførsler fra H til S beløbsmæssigt stemte overens med udgifterne vedrørende køretøjet, idet S ikke havde fremlagt nogen dokumentation for størrelsen af de faktisk afholdte udgifter.

Hvis S havde fremlagt kvitteringer for udgifterne vedrørende køretøjet, og hvis overførslerne fra H beløbsmæssigt havde stemt overens hermed, er det næppe utænkeligt, at byretten var kommet frem til et modsat resultat vedrørende ejerskabet og dermed registreringsafgiftspligten. Havde det været tilfældet, ville overførslerne have været et indicium for S og H's stillingtagen til ejerforholdet, hvilket – uanset den modstridende formelle registrering – må respekteres af SKAT.

4.1.1. Ejer contra »bruger« af køretøjet

Som anført ovenfor under afsnit 4.1 kan det have betydning for registreringspligtens indtræden, om køretøjet benyttes på færdselslovens område af køretøjets ejer eller af en person, som blot er »bruger« af køretøjet.

Hvis ejeren af køretøjet har bopæl i Danmark, og køretøjet benyttes på færdselslovens område, indtræder registrerings- og afgiftspligten som hovedregel uden videre, jf. registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1 sammenholdt med § 3, stk. 1.⁶⁰ Det er for så vidt uden betydning, om det er ejeren selv, der fører køretøjet på færdselslovens område, hvis blot ejeren har accepteret kørslen, jf. herved SKM 2015.123 VLR, hvor landsretten udtalte, at det var »ubetænkeligt at lægge til grund, at B's brug af bilen er sket med S' fulde accept. S har således været forpligtet til som ejer at anmelde køretøjet til registrering [...], jf. registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1«.

Ovenstående hovedregel i registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 1 gælder ikke, hvis ejeren – med bopæl i Danmark – indgår en skriftlig aftale, hvorefter brugsretten til køretøjet overgår til en »bruger«, som ikke har bopæl i Danmark. I det tilfælde kan køretøjet af brugeren benyttes på færdselslovens område, uden at registrerings- og afgiftspligten indtræder, jf. registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2. Det er en betingelse herfor, at ejeren i forbindelse med aftalen selv giver afkald på brugsretten i brugsperioden. Det er naturligvis en forudsætning, at denne aftale om afkald på brugsretten også håndhæves af parterne. Såfremt ejeren har ført køretøjet på færdselslovens område – uanset en klar modstående aftale herom – vil betingelserne i § 7, stk. 2 ikke være opfyldt, jf. herved den ovenfor nævnte SKM 2014.840 BR, der også angik, hvorvidt ejeren havde overladt brugsretten til sin kone.

Der tages i bestemmelsen ikke stilling til den tidsmæssige udstrækning af brugsperioden, men som minimum må aftalen strække sig over mindst 30 dage, da betegnelsen »bruger« må forstås i overensstemmelse med den føromtalte definition heraf i § 1, stk. 3 i registreringsbekendtgørelsen. Bestemmelsen i § 7, stk. 2 er således en undtagelse til hovedreglen i stk. 1, og reglen forekommer helt hensigtsmæssig, da registrerings- og afgiftspligten ikke bør indtræde for et køretøj, der benyttes på færdselslovens område af en person, som ikke har bopæl i Danmark.

⁶⁰ Afgiftspligten indtræder dog ikke, hvis kørslen er omfattet af den under afsnit 3.1.2 omtalte bagatelgrænse.

Er situationen omvendt den, at ejeren af køretøjet ikke selv har bopæl i Danmark, men brugeren af køretøjet har, foreligger der alene en pligt til at registrere køretøjet i Køretøjsregisteret, såfremt brugeren råder over køretøjet på færdselslovens område i 30 dage eller mere, jf. registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 3. Da afgiftspligten afhænger af, om køretøjet skal registreres i Køretøjsregisteret, medfører denne regel således, at et udenlandsk registreret køretøj kan benyttes af en person med bopæl i Danmark i op til 29 dage, uden at registreringsafgiften indtræder, medmindre det mellem brugeren og ejeren forinden ibrugtagningen er *aftalt*, at brugsretten skal strække sig ud over de 29 dage.

Bruger-begrebet som det er defineret i den nugældende registreringsbekendtgørelse, blev ændret ved Bekendtgørelse nr. 1292 af 15/12/2011. Indtil denne ændring var en »bruger« defineret som »en person, der er forskellig fra den registrerede ejer af et køretøj, og som har en varig brugsret til køretøjet«, jf. Bekendtgørelse nr. 651 af 16/06/2011 om Registrering af køretøjer m.v. § 41, stk. 1. En brugsret blev anset for varig, hvis den var aftalt til at vare mere end 6 måneder, jf. samme bekendtgørelses § 41, stk. 2.

Ændringen af bruger-begrebet skal ses i lyset af, at det er SKAT, der havde (og fortsat har) bevisbyrden for, at den person der har benyttet et udenlandsk registreret køretøj på færdselslovens område, også er at betragte som bruger i registreringsbekendtgørelsens forstand. Efter den tidligere formulering, hvorefter en bruger af køretøjet skulle have en varig brugsret, viste denne bevisbyrde sig at være svær at løfte for SKAT efter Landskatterettens afgørelse i SKM 2011.601 LSR.

SKM 2011.601 LSR

Sagen angik en polsk statsborger, P, der både havde bopæl i Danmark og Polen. P var af SKAT blevet opkrævet kr. 90.474 i registreringsafgift, da han den 5. februar 2010 var blevet standset af politiet i et polsk indregistreret køretøj af mærket BMW. Køretøjet tilhørte P's veninde, GD, der havde bopæl i Polen. Forholdet var derfor omfattet af § 7, stk. 3 i den dagældende registreringsbekendtgørelse⁶¹, der – bortset fra, at den dagældende § 7, stk. 3 ikke indeholdt en selvstændig beskrivelse af brugerbegrebet – indholdsmæssigt svarede til § 7, stk. 3 i den nugældende registreringsbekendtgørelse.

Det afgørende i sagen var således, om P også var bruger af køretøjet i relation til bestemmelsen i § 7, stk. 3. Landsskatteretten udtalte i den forbindelse, at bruger-definitionen i den dagældende registreringsbekendtgørelses § 38, stk. 1 og 2⁶² også skulle anvendes i relation til brugerbegrebet i § 7, stk. 3. Det afgørende for afgiftspligtens indtræden var herefter, om P havde en »varig brugsret« over køretøjet. Det kunne være i form af en faktisk brugsret i mere end 6 måneder, eller i form af en aftale mellem P og GD, hvorefter P havde en aftalt brugsret til køretøjet i mere end 6 måneder.

Efter de foreliggende oplysninger i sagen var køretøjet blevet indført den 15. september 2009, og GD skulle – blev det gjort gældende – hverken have vidst, endsiges givet tilladelse til, at P måtte bruge køretøjet i Danmark. Landsskatteretten nåede herefter frem til, at P ikke havde haft brugsret over køretøjet i mere

⁶¹ Bekendtgørelse nr. 633 af 26/06/2009 om Registrering af køretøjer

⁶² Bruger-definitionen var her identisk med bruger-definitionen i førortalt § 41, stk. 1 og 2 i bekendtgørelse nr. 651 af 16/06/2011

end 6 måneder på tidspunktet den 5. februar, og at det ikke kunne lægges til grund, at der har været en aftale om brugsret i mere end 6 måneder.

SKATs afgørelse blev derefter ændret, således at P ikke skulle betale registreringsafgift af køretøjet.

Forud for Landsskatterettens afgørelse i ovennævnte sag havde SKAT anlagt en praksis, hvorefter der blev opkrævet registreringsafgift i tilfælde, hvor en herboende person havde benyttet et udenlandsk registreret køretøj på færdselslovens område, uanset om den pågældende person faldt ind under bruger-definitionen om »varig brugsret« i den dagældende registreringsbekendtgørelse. Med Landsskatterettens præcisering af, at den dagældende bruger-definition også gjaldt i relation til § 7, stk. 3, blev SKATs hidtidige praksis underkendt.

Dette medførte genoptagelse af en række afgørelser, hvori SKAT havde rejst krav om registreringsafgift af en herboende brugers anvendelse af et køretøj, men hvor betingelserne for at betragte den pågældende som bruger efter den hidtidige bruger-definition om varig brugsret ikke var opfyldt.⁶³

Afgørelsen illustrerer også, at bevisbyrden for SKAT i sådanne sager – efter Landsskatterettens præcisering af den dagældende bruger-definition – ville være meget tung, og konsekvensen heraf blev som nævnt, at bruger-definitionen blev ændret med Bekendtgørelse nr. 1292 af 15/12/2011. Brugerdefinitionen er ikke blevet ændret sidenhen, og den nugældende definition er identisk med den, som blev indført ved den nævnte bekendtgørelse. Den nye bruger-definition blev samtidig indsat i § 7, stk. 3. Af denne bestemmelse følger nu, at der kun skal ske registrering i Køretøjsregisteret, hvis »brugeren råder over køretøjet på færdselslovens område i 30 dage eller mere«.

Den føromtalte bruger-definition i den nugældende registreringsbekendtgørelse § 1, stk. 3 omfatter en person, som har »ret til at bruge køretøjet i 30 dage eller mere«. Bruger-begrebet i §§ 1, stk. 3 og 7, stk. 3 er efter ordlyden ikke identisk, idet en person efter § 1, stk. 3 skal have en *ret* til at bruge køretøjet, hvilket må antages at forudsætte et aftalegrundlag mellem brugeren og ejeren af køretøjet.

Baggrunden for denne forskel i ordlyden skal formentlig findes i, at bruger-begrebet også har betydning i andre situationer end ved netop registreringspligten efter § 7, stk. 3. Såfremt brugen af køretøjet også i relation til § 7, stk. 3 skulle hvile på en ret, må det antages, at bevisbyrden for SKAT i praksis blive meget svær at løfte. Sammenholdes dette med reglen i RAL § 20, stk. 1, 3. pkt.⁶⁴, hvorefter ejeren ikke hæfter for betaling af afgiften, hvis køretøjet er taget i brug på færdselslovens område, uden at ejeren vidste eller burde have vidst dette, er der ingen betænkeligheder ved den anderledes formulering af ordlyden i § 7, stk. 3, der tværtimod forekommer meget hensigtsmæssig.

Som nævnt indledningsvist under afsnit 4.1. straffes med bøde den, som med bopæl her i landet fører et registreret udenlandsk køretøj på færdselslovens område, jf. registreringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1. Hvis kørslen er omfattet af reglen i § 7, stk. 3, og køretøjet er registreringspligtigt, fordi brugeren råder over køretøjet i mere end 30 dage, vil den foretagne kørsel dog ikke være i strid med § 17, stk. 1, såfremt SKAT forinden ibrugtagningen er blevet underrettet herom, jf. registreringsbekendtgørelsens § 15, stk. 2. Køretøjet skal dog registreres i Køretøjsregisteret senest 30 dage efter, at køretøjet er taget i brug.

⁶³ SKATs styresignal SKM 2012.346 SKAT

⁶⁴ Reglen vedrører hæftelsen for betaling af registreringsafgift og behandles nærmere under afsnit 7.

4.2. Forholdet mellem registreringspligten og ulovlig kørsel på færdselslovens område

Ud over de ovenfor behandlede undtagelser i registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 2 og 3, gælder der efter både efter registreringsbekendtgørelsen og registreringsafgiftsloven nogle øvrige undtagelser til, hvornår en person med bopæl i Danmark kan bruge et køretøj på færdselslovens område uden indtræden af registrerings- og afgiftspligt.

Hvis en ejer eller bruger af et registreret udenlandsk køretøj etablerer bopæl her i landet, skal en eventuel registrering af et køretøj i Køretøjsregisteret ske inden 30 dage efter tilflytningen, jf. registreringsbekendtgørelsens § 12. I indtil 30 dage efter tilflytningen, kan vedkommende person således bruge køretøjet på færdselslovens område uden registreringsafgiftsmæssige konsekvenser. Reglen kan svært karakteriseres som en egentlig undtagelse, men må snarere ansues som en udskydelse af registrerings- og afgiftspligtens indtræden. Det er dog klart, at personen i denne 30-dages periode – trods ejerskab over køretøjet og bopæl i Danmark – uden afgiftsmæssige konsekvenser *kan* bruge køretøjet på færdselslovens område. Kørslen vil dog være i strid med registreringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1, hvis ikke SKAT forinden ibrugtagningen på færdselslovens område underrettes herom, jf. registreringsbekendtgørelsens § 15, stk. 2.

Registreringsbekendtgørelsen oplister i øvrigt en række undtagelsestilfælde til § 17, stk. 1, det vil sige situationer, hvor et registreret udenlandsk køretøj kan bruges på færdselslovens område af en person med bopæl i Danmark, uden at denne brug sanktioneres med bøde, jf. registreringsbekendtgørelsens § 117, stk. 3. Efter registreringsbekendtgørelsens § 17, stk. 2, nr. 1-5 samt §§ 18-25 eksisterer der nogle yderligere situationer, hvor ibrugtagning på færdselslovens område tilsvarende lovligt kan ske. Disse undtagelser omfatter blandt andet brug i erhvervsøjemed af en udenlandsk vare- eller lastbil, bus eller taxi, der kan tages i brug på færdselslovens område, såfremt visse betingelser er opfyldt, jf. registreringsbekendtgørelsens §§ 18, 19 og 20.

Som omtalt indledningsvis under afsnit 4.1. er der ikke fuldstændig sammenfald mellem, hvornår brugen af et køretøj på færdselslovens område sanktioneres med bødestraf, og hvornår registrerings- og afgiftspligten indtræder. Bødestraf vil ofte kunne pålægges, uden at registrerings- og afgiftspligten samtidig indtræder. Et oplagt eksempel herpå er, hvis en herboende person benytter et udenlandsk registreret køretøj – som er ejet af en person med bopæl i udlandet – men hvor den herboende råder over køretøjet i *mindre* end 30 dage, og således ikke er omfattet af bruger-definitionen i registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 3. Dette vil som nævnt være uden er uden registreringsafgiftsmæssige konsekvenser, idet kørslen alene er bødesanktioneret, jf. registreringsbekendtgørelsens § 117, stk. 3.

Det er mere vanskeligt at forestille sig den omvendte situation, hvor registrerings- og afgiftspligten indtræder, men hvor brugen ikke er sanktioneret med bødestraf. En gennemgang af reglerne i § 17, stk. 2, nr. 1-5 samt §§ 18-25 viser, at en sådan situation næppe kan forekomme. Det vil også forekomme helt uhensigtsmæssigt, hvis registrerings- og afgiftspligten indtræder som følge af en foretagen kørsel, mens selve kørslen vil blive betragtet som lovlig i den forstand, at bødestraf ikke vil blive pålagt. Henset til emnet for dette speciale vil de enkelte undtagelsesregler til § 17, stk. 1 ikke være genstand for særskilt behandling, idet disse i sig selv ikke har nogen nærmere sammenhæng med registrerings- og afgiftspligtens indtræden.

I tidligere praksis fra Landsskatteretten lader der til at have været en tendens til at sammenblende betingelserne for registrerings- og afgiftspligt med reglerne om (u)lovlig kørsel i Danmark i et udenlandsk registreret køretøj efter § 17, stk. 1. I SKM 2011.791 LSR⁶⁵ må SKATs

⁶⁵ Se som yderligere eksempel på en identisk problemstilling Landskatterettens afgørelse af 16. august 2010, journalnr. 10-00377, hvor nævnte betingelser også sammenblandes.

afgørelse læses således, at det omhandlede køretøj skulle registreres i Danmark, da den foretagne kørsel var i strid med § 17, stk. 1. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse, og begrundelsen var næsten identisk. Efter at have lagt til grund, at klageren havde bopæl i Danmark, og at køretøjet var taget i brug på færdselslovens område, bemærkede Landsskatteretten i sin afgørelse, at den »[...] pågældende brug af bilen [ikke er] omfattet af [undtagelsesbestemmelserne til § 17, stk. 1, og] SKATs afgørelse stadfæstes derfor.«

I begrundelsen henviser Landsskatteretten dog også til den dagældende registreringsbekendtgørelses § 7 (stk. 1), efter hvilken sagen også burde have været afgjort. Det er vanskeligt at udlede med sikkerhed, om henvisningen til § 17, stk. 1 og undtagelserne hertil blot indgik som et moment i den samlede bedømmelse, eller om det har været bærende for afgørelsen i den forstand, at resultatet havde været anderledes, såfremt Landsskatteretten havde fundet, at den foretagne kørsel var omfattet af en af undtagelsesbestemmelserne til § 17, stk. 1. Resultatet af afgørelsen forekommer dog at være korrekt. Dette ændrer imidlertid ikke ved, at Landsskatterettens omtale af § 17, stk. 1 i relation til spørgsmålet om registrerings- og afgiftspligtens indtræden må karakteriseres som uhensigtsmæssig og forkert.

I et bindende svar fra Skatterådet i 2014, SKM 2014.621 SR, er situationen langt mere betænkelig. Her afgjorde Skatterådet et spørgsmål omkring registreringspligt udelukkende med henvisning til registreringsbekendtgørelsens § 17.

I SKM 2014.621 SR var det spørgers opfattelse, at der var »[...] pligt til at foretage indregistrering og betale registreringsafgift af [udlejningsselskabets] sportsvogne i Danmark, når de udlejes til kørsel i Danmark«. Udlejningen skulle foregå fra selskabets eventuelle fremtidige hjemsted i Sverige, og ville bestå i et kort tidsrum på 10 til 45 minutter.

Skatterådet – der i det hele fulgte SKATs indstilling og begrundelse – besvarede spørgsmålet bekræftende, således at de omhandlede sportsvogne i de angivne udlejningstilfælde ifølge Skatterådet ville være registrerings- og afgiftspligtige. Afgørelsen – eller i hvert fald begrundelsen – forekommer oplagt forkert, hvilket der redegøres for straks nedenfor.

Som begrundelse for afgørelsen blev det blandt andet anført, at det er »hovedreglen, at der er registreringspligt med deraf følgende registreringsafgiftspligt i Danmark ved ibrugtagning af motorkøretøjer på [færdselslovens] område.« Udsagnet er for så vidt ikke forkert, idet dette helt korrekt er hovedreglen. Som anført under afsnit 4.1 afhænger registrerings- og afgiftspligten dog i vidt omfang af, om føreren af køretøjet er registreret som ejer eller bruger af dette, og for sidstnævntes vedkommende, om brugeren er omfattet af bruger-definitionen i registreringsbekendtgørelsen.

Skatterådet fortsatte dog sin begrundelse således:

»Det er ligeledes en hovedregel, [jf. registreringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1] at en herboende ikke må føre et udenlandsk registreret køretøj i Danmark medmindre kørslen er omfattet af en specifik undtagelse, [jf. § 17, stk. 2, nr. 1-5 samt §§ 18-25].« Skatterådet fortsatte begrundelsen med at konstatere, at forholdet ikke er omfattet af nogen af undtagelserne, navnlig reglen i § 17, stk. 2, nr. 3 omkring leje af et udenlandsk registreret køretøj. I forlængelse heraf konstateredes det, at »den beskrevne udlejning af sportsvogne uden fører vil derfor [min fremhævnings] indebære, at bilerne er registreringspligtige i Danmark og dermed også registreringsafgiftspligtige i Danmark.«

Skatterådets begrundelse for, at et forhold som beskrevet af spørgeren skulle medføre registrerings- og registreringsafgiftspligt for køretøjet, var, at kørslen på færdselslovens område ikke var omfattet af nogen af undtagelsesbestemmelserne til § 17, stk. 1.

Begrundelsen er åbenbart forkert, da det – som anført ovenfor – er uden betydning for registrerings- og afgiftspligten, om kørslen på færdselslovens område er i strid med § 17, stk. 1. Reglen er alene bødesanktioneret, jf. § 117, stk. 3, og medfører ikke registreringspligt for det førte køretøj.

Det afgørende for registrerings- og registreringsafgiftspligtens indtræden er *alene*, om ibrugtagningen på færdselslovens område medfører, at køretøjet er registreringspligtigt, jf. RAL § 1, stk. 1. Efter registreringsbekendtgørelsens § 3, stk. 1 fremgår det, at et motorkøretøj skal registreres i Køretøjsregisteret og forsynes med nummerplader, før det tages i brug på færdselslovens område, jf. dog registreringsbekendtgørelsens kapitel 4. Reglerne i §§ 17-25 hører under bekendtgørelsens kapitel 6, og de er således uden betydning for registreringspligten. Da køretøjets ejer i spørgerens eksempel ville have hjemsted i Sverige, skal forholdet afgøres efter registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 3, som hører under bekendtgørelsens kapitel 4. Efter ordlyden i § 7, stk. 3, ville køretøjet i situationen derefter ikke være hverken registrerings- eller afgiftspligtigt, da lejernes rådighed over køretøjet ikke vil overstige 30 dage.

Mens resultatet i Skatterådets afgørelse er båret af en forkert begrundelse, er resultatet i sig selv ikke nødvendigvis forkert. Uanset at forholdet efter registreringsbekendtgørelsen ikke ville medføre registrerings- og afgiftspligt, er der næppe tvivl om, at det er en særegen situation, som spørgeren opstiller i sit spørgsmål.

Det kan formentlig hævdes, at den af spørger opstillede situation nærmere har karakter af egentlig omgåelse eller afgiftsunddragelse, da hovedformålet med flytningen af virksomheden til Sverige ville være at undgå betaling af den høje registreringsafgift i Danmark, mens virksomhedens aktiviteter i øvrigt ville være uforandrede. I givet fald kunne det måske være mere nærliggende, om Skatterådet havde afgjort sagen med henvisning til den skatteretlige realitetsgrundsætning.⁶⁶ Realiteten er netop, at spørgerens virksomhed – bortset fra flytningen af hjemstedet til Sverige – ville bestå i uændret form, idet udlejningen fortsat skulle ske til kunder i Danmark, og som det fremgik, så ville »[...] udlejningen blive foretaget via de samme hjemmesider, som den [på tidspunktet for spørgsmålet] nuværende udlejningsvirksomhed.«

Omvendt må det dog fremhæves, at det inden for skatte- og afgiftslovgivningens rammer står borgere frit for at indrette deres forhold således, at unødvendig beskatning undgås.⁶⁷ Der kan næppe være tvivl om, at der ikke – hverken i administrativ praksis eller domspraksis – vil blive statueret registrerings- og afgiftspligt, hvis et udlejningsselskab, som var stiftet i Sverige med »reelle« hensigter, foruden udlejning af sportsvogne til kørsel i Sverige, tillige tilbød udlejning til danskere til kørsel på færdselslovens område. Grænsen kan være svær at tegne skarpt op, og der er ingen tvivl om, at selve ordlyden i registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 3 åbner op for, at der kan ske omgåelse i strid med formålet bag reglerne i såvel registreringsbekendtgørelsen og registreringsafgiftsloven.

Sat på spidsen ville det være muligt for et selskab i (eksempelvis) Sverige at erhverve et givet antal identiske køretøjer, som udlejes til et tilsvarende antal personer for en periode på højst 29 dage. Efter udløbet af lejeperioden overtager hver lejer et af de andre (identiske) køretøjer – igen for en periode på 29 dage og så fremdeles. Ud over at eksemplet af praktiske hensyn ikke er gangbar⁶⁸, kan der formentlig ikke herske nogen tvivl om, at en sådan afgiftsudnyttelseskonstruktion ville kunne afgøres med en henvisning til realitetsgrundsætningen.

⁶⁶ Skatteretten 1, side 148 ff.

⁶⁷ Jan Pedersen i U 2008B.197, side 199 f.

⁶⁸ Kørslen på færdselslovens område i de lejede køretøjer vil bl.a. være ulovlig efter registreringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1 og dermed sanktioneret med bøde, jf. registreringsbekendtgørelsens § 117, stk. 3.

Afslutningsvist kan det – med lidt forsigtighed – anføres, at det i SKM 2014.621 SR nærmest fremstår som om, at Skatterådet på forhånd havde besluttet sig for resultatet af afgørelsen, og at begrundelsen først herefter blev konstrueret. Tilbage står i hvert fald, at registreringsbekendtgørelsens §§ 7 og 17, stk. 1 er to helt uafhængige regelsæt, og en foretagen kørsel i strid med § 17 må aldrig influere på, hvorvidt registrerings- og afgiftspligten skal indtræde. Dette burde have været klart for både Skatterådet og Landskatteretten, jf. den ovenfor omtalte SKM 2011.791 LSR. Er der tale om en situation – som tilfældet formentlig var i SKM 2014.621 SR – hvor forholdet ville tage karakter af omgåelse eller afgiftsunddragelse, bør løsningen i stedet være en henvisning til realitetsgrundsætningen, såfremt denne kan udstrækkes til at finde anvendelse på det konkrete forhold.

4.3. Udenlandske firmabiler

RAL § 1, stk. 4-7 vedrører udenlandske firmabiler, som i et vist omfang og under visse betingelser kan bruges på færdselslovens område af en herboende arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende, uden indtræden af registreringsafgiftspligt. Bestemmelserne i § 1, stk. 4-7 blev indført ved lov nr. 519 af 07/06/2006, og havde til formål at bringe bestemmelserne i den dagældende registreringsafgiftslov vedrørende udenlandske firmabiler i overensstemmelse med de EU-retlige principper, som blev fastslået af EF-domstolen i sag C-464/02.⁶⁹

4.3.1. Baggrunden for reglerne

I registreringsafgiftsloven fandtes tidligere to regelsæt vedrørende registreringsafgift af udenlandske firmabiler, henholdsvis »den tidligere ordning« og »den ændrede ordning«, hvor sidstnævnte blev indført ved lov nr. 385 af 02/06/1999.⁷⁰ Reglerne i »den tidligere ordning« indebar, at en arbejdstager ansat i udlandet og bosat i Danmark som klar hovedregel ikke kunne anvende en udenlandsk indregistreret firmabil i Danmark uden indtræden af registrerings- og afgiftspligt. »Den ændrede ordning« indebar, at en herboende udenlandsk ansat arbejdstager kunne opnå tilladelse til at anvende en udenlandsk firmabil i Danmark. En betingelse herfor var dog, at registreringsafgiften skulle betales enten på dagsbasis eller kvartalvis svarende til varigheden af den periode, som tilladelsen til kørslen i Danmark gjaldt for.⁷¹

EF-domstolen afsagde den 15. september 2005 dom i en traktatkrænkelssag, sag C-464/02, Kommissionen mod Danmark. Her slog EF-domstolen fast, at de dagældende regler i registreringsafgiftsloven vedrørende opkrævning og betaling af registreringsafgift for udenlandske firmabiler, var i strid med EF-traktatens artikel 39 om arbejdskraftens fri bevægelighed, sammenholdt med bestemmelsen om medlemslandenes loyalitetsforpligtelse i EF-traktatens artikel 10.⁷²

Hvis Danmark opkrævede registreringsafgift af en firmabil, der af en arbejdsgiver i en anden medlemsstat blev stillet til rådighed for en herboende arbejdstager, vil dette ifølge EF-domstolen kunne afholde arbejdstageren fra at tage beskæftigelse hos den pågældende arbejdsgiver. I en sådan situation indebar opkrævning af registreringsafgift en restriktiv national foranstaltning, som principielt var uforenelig med EF-traktatens artikel 39.⁷³

⁶⁹ LFF 2006-04-05 nr. 225, Ændring af registreringsafgiftsloven og ligningsloven (Udenlandske firmabiler, fradrag for særligt brændstoføkonomiske brugte indførte personbiler og ophævelse af gebyret for vurdering af nye køretøjer): afsnit 1 Indledning

⁷⁰ LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 2.1 Udenlandske firmabiler – registreringsafgiftsloven

⁷¹ LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 2.1 Udenlandske firmabiler – registreringsafgiftsloven

⁷² LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 2.1 Udenlandske firmabiler – registreringsafgiftsloven

⁷³ Søren Friis Hansen, SPO 2006.249.

EF-domstolen åbnede dog op for, at Danmark under visse betingelser kunne opkræve registreringsafgift af et køretøj, som af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, stilles til rådighed for en herboende arbejdstager. Såfremt »firmabilen i det væsentlige skal anvendes varigt i Danmark, eller når den faktisk anvendes på denne måde«, vil Danmark lovligt kunne opkræve registreringsafgift af en udenlandsk firmabil, jf. præmis 76-77.

På baggrund af dommen blev de nugældende bestemmelser i § 1, stk. 4-7 herefter indført ved lov nr. 519 af 07/06/2006. I overensstemmelse med de EU-retlige principper, som blev fastslået ved navnlig præmis 76-77, vil en udenlandsk firmabil være registreringsafgiftspligtig, såfremt køretøjet i det væsentlige skal anvendes varigt i Danmark eller faktisk anvendes på denne måde.

4.3.2. Betingelserne for afgiftsfritagelse

Det følger af bestemmelsen i RAL § 1, stk. 4, at motorkøretøjer,

der stilles til rådighed for en herboende arbejdstager af en virksomhed med hjemsted eller fast forretningssted i et andet EU/EØS-land, eller

der af en herboende selvstændigt erhvervsdrivende, som er etableret eller udfører tjenesteydelser i et andet EU/EØS-land, anvendes til brug for udførelsen af den selvstændige erhvervsvirksomhed i et andet EU/EØS-land,

ikke skal afgiftsberigtiges efter registreringsafgiftsloven, medmindre motorkøretøjet i det væsentlige skal anvendes varigt i Danmark eller faktisk anvendes på denne måde. Det er en forudsætning for afgiftsfritagelsen, at der ansøges herom, og at SKAT fritager motorkøretøjet for registreringsafgift, jf. nærmere afsnit 4.3.3.

For så vidt angår en herboende arbejdstager finder reglerne alene anvendelse, såfremt arbejdsgiveren har hjemsted eller fast forretningssted i et andet EU/EØS-land. Det er et krav, at den udenlandske virksomhed har instruktionsbeføjelsen i forhold til arbejdstageren, og at der er en reel og faktisk beskæftigelse i den udenlandske virksomhed, jf. herved præmis 64 i C-464/02. Manglende lønudbetalinger kan være indicium for, at beskæftigelsen i den udenlandske virksomhed ikke er en reel og faktisk beskæftigelse, jf. SKM 2008.976 LSR.

For en herboende selvstændigt erhvervsdrivende der benytter en dansk eller udenlandsk firmabil, er det afgørende, om der er en grænseoverskridende økonomisk aktivitet, og om køretøjet anvendes til brug for udførelsen af den selvstændige erhvervsvirksomhed i udlandet.⁷⁴ I princippet kan en firmabil således være omfattet af reglerne § 1, stk. 4-7, selv om den er registreret i Danmark og ikke i udlandet, såfremt betingelserne herfor er opfyldt.⁷⁵

I forhold til en herboende selvstændig erhvervsdrivende har Landsskatteretten afgjort, at afgiftsfritagelse forudsætter, at den selvstændige erhvervsdrivende driver selskabet som et personselskab, jf. SKM 2009.274 LSR:

SKM 2009.274 LSR

Sagen angik, om der kunne ske afgiftsfritagelse af en firmabil, der blev brugt i udlandet af BH, som var ansat i H1 ApS (herefter »Selskabet«). Selskabet blev drevet af BH og dennes hustru, som var de eneste ansatte i Selskabet. Brugen af firmabilen opfyldte i sig selv betingelserne for afgiftsfritagelse, men Landsskatteretten afviste at afgiftsfritage firmabilen. Begrundelsen herfor var, at Selskabet

⁷⁴ Juridisk Vejledning E.A.8.1.2: Definitioner, afgiftspligt og udenlandske firmabiler: Hvem er omfattet

⁷⁵ Jf. også LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 3.1.2 Forslaget.

var beliggende i Danmark, og at BH skulle betragtes som en arbejdstager, som var ansat i Selskabet. Da Selskabet var beliggende i Danmark, og ikke i et andet EU/EØS-land, faldt forholdet uden for bestemmelsens ordlyd om arbejdstagere af en virksomhed med hjemsted eller fast forretningssted i et andet EU/EØS-land.

Det fremgår dog ikke tydeligt af den refererede afgørelse i SKM, om BH var eneanpartshaver i firmaet, om BH og dennes kone ejede Selskabet i sameje, eller om de reelt set blot var ansatte. BH gjorde dog gældende, at »[...] lovtæksten [ikke henviser] til nogen bestemt selskabsform, men til, at der skal være tale om selvstændigt erhvervsdrivende [...]« Dette kan svært forstås på andre måder, end at Selskabet var BH's, og at BH lige så vel kunne have valgt at drive virksomheden som et personselskab.

Afgørelsen må derfor læses således, at Landsskatteretten fortolker begrebet »selvstændigt erhvervsdrivende« indskrænkende, så dette kun omfatter selskaber, som drives i personselskabsform. Resultatet forekommer en smule tvivlsomt, da – som BH også anførte under sagen – en person i så fald er bedre stillet, såfremt vedkommende driver sit selskab som f.eks. en enkeltmandsvirksomhed frem for eksempelvis et anpartsselskab, hvor vedkommende som eneanpartshaver ansætter sig selv.

Når RAL § 1, stk. 4 også omfatter herboende selvstændige erhvervsdrivende, hvilket ikke var genstand for EF-domstolens afgørelse i sag C-464/02, skyldes det, at EF-domstolen allerede på tidspunktet for lovforslagets fremsættelse fortolkede EF-traktatens artikel 43 og 49 (om henholdsvis den frie etableringsret og den frie udveksling af tjenesteydelser) parallelt med artikel 39 omkring arbejdskraftens frie bevægelighed, jf. bl.a. sagerne C-151/04 og C-152/04.⁷⁶ EUF-traktatens artikel 49 – som afløste EF-traktatens artikel 43 – omfatter selskaber »[...] i den i artikel 54 anførte betydning [...]«. EUF-traktatens artikel 54 omfatter også kapital-selskaber. På den baggrund ses der ikke at være grundlag for at kunne fortolke »selvstændigt erhvervsdrivende« til kun at omfatte personselskaber. En sag med lignende retsfaktum som i SKM 2009.274 LSR foreligger så vidt ses ikke i trykt domspraksis, men det er næppe utænkeligt – måske tværtimod – at en domstol vil nå til et modsat resultat med henvisning til de ovenfor nævnte bestemmelser i EUF-traktaten.

I det følgende tages udgangspunkt i, at køretøjet er indregistreret i et andet EU/EØS-land. Betegnelsen »udenlandsk firmabil« eller blot »firmabil« anvendes herefter både for udenlandske registrerede firmabiler, som stilles til rådighed for en arbejdstager, og som betegnelse for firmabiler som anvendes af en selvstændigt erhvervsdrivende til brug for udførelsen af den selvstændige erhvervsvirksomhed i et andet EU/EØS-land.

Såfremt den udenlandske firmabil i det væsentlige skal anvendes varigt i Danmark eller faktisk anvendes på denne måde, kan der som nævnt ikke ske afgiftsfritagelse. Der skal således være tale om en »varig« anvendelse af den udenlandske firmabil i Danmark, hvilket har betydning for den tidsmæssige udstrækning af anvendelsen. Derudover skal den udenlandske firmabil i det »væsentlige« anvendes i Danmark, hvilket vedrører omfanget af brugen af firmabilen i Danmark i forhold til omfanget af brugen i udlandet.⁷⁷

Til vurderingen af om disse betingelser er opfyldte, er der i § 1, stk. 5, litra a og b, opstillet to objektive kriterier, som begge skal være opfyldt, før den udenlandske firmabil bliver omfattet af afgiftspligten.

⁷⁶ LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 3.1.2 Forslaget

⁷⁷ LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 3.1.2 Forslaget

De to objektive kriterier består af et dagskriterium og et kilometerkriterium, som begge vurderes i forhold til en løbende 12-måneders periode. Denne 12-måneders periode behøver ikke at følge kalenderåret, men kan starte på et hvilket som helst tidspunkt i løbet af året og i løbet af et ansættelsesforhold.⁷⁸

Efter »dagskriteriet« anses en firmabil for i det væsentlige at være varigt anvendt i Danmark, hvis firmabilen inden for en periode af 12 måneder skal anvendes eller faktisk er blevet anvendt 183 dage eller mere i Danmark. Hvis firmabilen inden for denne periode anvendes mindre end 183 dage i Danmark, indtræder der således ingen afgiftspligt. Det følger af bestemmelsen i § 1, stk. 6, at kørsel i Danmark både omfatter privat og erhvervsmæssig kørsel, mens kørsel i udlandet alene omfatter erhvervsmæssig kørsel. Hvis firmabilen på en given dag alene har været anvendt i udlandet og alene til privat kørsel, tæller denne dag ikke med, hverken i forhold til anvendelsen i Danmark eller udlandet. Kørslen til og fra bopælen i Danmark og arbejdspladsen i udlandet betragtes ikke som kørsel i Danmark, jf. § 1, stk. 6, 4. pkt., men derimod som erhvervsmæssig kørsel i udlandet.

Hvis firmabilen på samme dag anvendes både i Danmark og i udlandet, er det afgørende, om kørslen i udlandet er erhvervsmæssig eller privat.⁷⁹ Hvis kørslen er helt eller delvist erhvervsmæssig, anses firmabilen ikke for at være anvendt i Danmark den pågældende dag, uanset om kørslen i Danmark er erhvervsmæssig eller privat. Er kørslen i udlandet derimod alene privat, vil firmabilen blive anset for at være anvendt i Danmark den pågældende dag, uanset om kørslen i Danmark er erhvervsmæssig eller privat.

Ved »kilometerkriteriet« vurderes omfanget af den erhvervsmæssige kørsel i udlandet i forhold til den samlede – det vil sige både den private og erhvervsmæssige – kørsel i Danmark. Såfremt firmabilen inden for den pågældende 12-måneders periode i erhvervsmæssig henseende har kørt færre kilometer i udlandet end antal kilometer kørt i Danmark, anses firmabilen for i det væsentlige at være anvendt varigt i Danmark.

Sammenfattende kan det vedrørende de to kriterier anføres, at der på den ene side ses på den samlede kørsel i Danmark, det vil sige både privat og erhvervsmæssig, mens der på den anden side ses på den erhvervsmæssige kørsel i udlandet, der i denne sammenhæng omfatter både EU/EØS-lande og tredjelande, jf. RAL § 1, stk. 6, 3. pkt. Fælles for begge kriterier er også, at kørsel til og fra bopælen i Danmark og arbejdspladsen i udlandet, indgår som en del af den erhvervsmæssige kørsel i udlandet, og derved ikke tæller med i opgørelsen over den samlede kørsel i Danmark. Hvis en arbejdstager som led i sit arbejde rejser med fly fra og til Danmark og udlandet, vil kørsel til og fra bopæl og lufthavn ikke tælle med som en del af den erhvervsmæssige kørsel i udlandet, jf. SKM 2015.327 SR.

Både kilometer- og dagskriteriet skal være opfyldt, førend en firmabil er registreringsafgiftspligtig.

4.3.3. Meddelelse af tilladelse

SKAT afgør efter ansøgning, om et motorkøretøj omfattet af RAL § 1, stk. 4 skal afgiftsberigtiges eller ej, jf. RAL § 3 a, stk. 1. Ansøgningen til SKAT skal indeholde en afgivet erklæring fra den udenlandske arbejdsgiver, hvori det blandt andet skal fremgå, at firmabilen er omfattet af RAL § 1, stk. 4 og 5, og hvor køretøjet i forhold til kilometer- og dagskriteriet skal anvendes i perioden, jf. RAL § 3 a, stk. 2. Er der tale om en herboende selvstændig erhvervsdrivende, indgiver denne selv ansøgningen til SKAT. Erklæringen skal i denne situation tillige indeholde

⁷⁸ LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 3.1.2 Forslaget

⁷⁹ LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 3.1.2 Forslaget

oplysninger om, hvor firmabilen i forhold til kilometer- og dagskriteriet skal anvendes i perioden.

De øvrige krav til indholdet af disse erklæringer fremgår af Bekendtgørelse om registreringsafgift⁸⁰ (herefter »registreringsafgiftsbekendtgørelsen«) §§ 10 og 11, og SKAT kan i øvrigt kræve yderligere bevis for, at den pågældende firmabil er omfattet af RAL § 1, stk. 4 og 5, jf. registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 12, stk. 1. Sådanne yderligere beviser kan eksempelvis bestå af fremlæggelse af kørebog, udskrifter fra GPS, eller – for så vidt angår den selvstændige erhvervsdrivende – dokumentation i form af ordrebekræftelser, fakturaer eller andet, hvoraf fremgår, hvor arbejdet er udført og den tidsmæssige udstrækning heraf.⁸¹

Hvis SKAT i sin afgørelse meddeler tilladelse til, at firmabilen kan fritages for afgift, fordi kilometer- og dagskriteriet ikke er opfyldt, skal denne tilladelse medbringes under kørslen. Et medlem af arbejdstagerens eller den selvstændige erhvervsdrivendes husstand kan lovligt føre en firmabil fritaget for afgift, jf. registreringsafgiftsbekendtgørelsens §§ 22, stk. 2 og 23, stk. 2. Hvis en person uden for husstanden fører firmabilen på færdselslovens område, er dette sanktioneret med bødestraf, jf. registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 117, stk. 3, jf. § 17, stk. 1, men er dog uden betydning for vurderingen af, om den pågældende firmabil fortsat opfylder betingelserne for afgiftsfritagelse eller ej. Den foretagne kørsel må dog ved opgørelsen af kilometer- og dagskriteriet nødvendigvis alene tælle med som privat kørsel i Danmark.

Såfremt SKAT i sin afgørelse derimod når frem til, at firmabilen skal afgiftsberigtiges, idet både kilometer- og dagskriteriet er opfyldte, jf. RAL § 1, stk. 5, kan SKAT efter ansøgning tillade en ratevis betaling af afgiften, der i så fald betales kvartalsvis forud, jf. RAL § 3 a, stk. 3. Det er et krav for reglens anvendelse, at den herboende har sit hovederhverv ved at gøre tjeneste for den udenlandske virksomhed. Ved hovederhverv forstås, at den ansatte er beskæftiget i en fuldtidsstilling eller oppebærer mindst halvdelen af sin arbejdsindkomst fra arbejde for den udenlandske arbejdsgiver.⁸²

Efter reglen i RAL § 3 a, stk. 3 betales afgiften kvartalsvis forud. Beløbet der skal betales, er en given procentandel af den beregnede registreringsafgift pr. påbegyndt måned efter første registrerings- eller ibrugtagningstidspunkt. Procentandelen udgør 0,5, 1, eller 2 procent, og hvilken procentandel der skal benyttes, afhænger af køretøjets alder. Reglen er nærmere omtalt under afsnit 4.4.3, og vil ikke blive omtalt nærmere i nærværende afsnit.

Viser det sig efter udløbet af en 12-måneders periode, at firmabilen *ikke* i det væsentlige har været anvendt varigt i Danmark, fordi kilometer- og dagskriteriet ikke er opfyldte, vil den allerede betalte registreringsafgift kunne kræves tilbagebetalt, såfremt ansøgning herom indgives til SKAT.⁸³ Dette er dog kun muligt i den situation, hvor der allerede én gang har været ansøgt om afgiftsfritagelse, jf. § 1, stk. 4, jf. § 3 a, stk. 1, og hvor det *efterfølgende* viser sig, at den pågældende firmabil ikke i det væsentlige har været anvendt varigt i Danmark.

Hvis firmabilen er taget i brug på færdselslovens område – og registrerings- og afgiftspligten dermed er indtrådt – forinden ansøgning indgives og tilladelse meddeles, kan reglerne i RAL § 1, stk. 4-7 ikke finde anvendelse, jf. SKM 2015.93 ØLR, hvor skatteyderen, S, blandt andet påberåbte sig – med henvisning til sag C-464/02 fra EF-domstolen – at registreringspligt forudsætter, at bilen varigt skal anvendes i Danmark eller rent faktisk bliver det. Det omhandlede køretøj i sagen var ejet af et fransk selskab, hvor S var ansat. Landsretten afgjorde sagen med

⁸⁰ Bekendtgørelse nr. 897 af 07/01/2013 om registreringsafgift

⁸¹ Juridisk vejledning E.A.8.1.2: Definitioner, afgiftspligt og udenlandske firmabiler: Tilladelse til kørsel i udenlandsk firmabil

⁸² LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 3.1.1 Gældende ret og afsnit 3.1.2 Forslaget

⁸³ LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 3.1.2 Artikel 49 – fri udveksling af tjenesteydelser

henvisning til, at S som bruger havde haft en varig rådighed over køretøjet – i overensstemmelse med den dagældende registreringsbekendtgørelse – og i den omhandlede periode havde haft bopæl i Danmark. Dommen må læses således, at det var uden betydning for afgiftsfritagelsen, om betingelserne efterfølgende viste sig opfyldt, allerede fordi at der ikke var ansøgt om fritagelse. Køretøjet var derfor registrerings- og afgiftspligtigt.

Byretten var i en anden sag, SKM 2014.603 BR, anderledes klar i mælet.

SKM 2014.603 BR

Sagen angik blandt andet, om et polsk indregistreret køretøj af mærket Chrysler, som var taget i brug i Danmark, var omfattet af reglerne i RAL § 1, stk. 4-7, og hvorvidt dette medførte, at firmabilen kunne fritages for afgift.

S havde den 10. februar 2009 startet et personligt drevet og ejet enkeltmands-firma i Polen. I firmaets navn købte S den 14. marts 2009 et køretøj, som efterfølgende blev indregistreret i Polen, og som kom til Danmark den 15. april 2015. Det var i sagen omtvistet, hvorvidt S den 24. april 2009 til Skattecenter Frederikssund havde indgivet ansøgning om tilladelse til afgiftsfri kørsel efter reglerne i RAL § 1, stk. 4-7, jf. § 3 a, stk. 1.

Retten udtalte, at uanset om en sådan ansøgning var indgivet eller ej, var den, eller ville den have været, indgivet efter det tidspunkt, hvor køretøjet var taget i brug i Danmark. Reglerne i RAL § 1, stk. 4-7, jf. § 3 a, stk. 1 kunne således ikke anvendes, da der ikke var ansøgt herom, forinden afgiftspligten indtrådte.

Er situationen omvendt den, at det efterfølgende – det vil sige efter, at SKAT har truffet afgørelse om, at firmabilen kan fritages for afgift – viser sig, at betingelserne for afgiftsfritagelse ikke er opfyldt, vil SKAT rejse krav om betaling af registreringsafgift mod ejeren.⁸⁴ Efter udløbet af hver 12-måneders periode kan SKAT kræve bevis for, at forholdet i perioden har været omfattet af RAL § 1, stk. 4, jf. registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 12, stk. 2. Det forhold, at SKAT tidligere har givet meddelelse om, at en firmabil kan fritages for afgift, er således uden betydning, såfremt det senere viser sig, at betingelserne for afgiftsfritagelsen ikke var opfyldte i den pågældende 12-måneders periode, jf. SKM 2014.524 VLR.

SKM 2014.524 VLR

Et i Tyskland registreret køretøj var ejet af en dansk statsborger, S, med bopæl i Danmark, som drev selvstændig virksomhed i Tyskland. SKAT havde den 11. december 2009 meddelt S tilladelse til afgiftsfritagelse for det pågældende køretøj, idet køretøjet af S blev benyttet som firmabil i både Tyskland og Danmark. I februar 2011 varslede SKAT, at tilladelsen agtedes tilbagekaldt, idet den ansås for afgivet på grundlag af forkerte oplysninger fra S, da køretøjet ikke ansås for overvejende anvendt i Tyskland. Afgiftsfritagelsen blev tilbagekaldt af SKAT, og S blev pålagt at betale registreringsafgift af firmabilen.

Sagen angik dels, om betingelserne for afgiftsfritagelse i 12-måneders perioden var opfyldt, hvilket var et bevisspørgsmål vedrørende omfanget af den erhvervs-mæssige kørsel i Tyskland. Landsretten fandt efter parternes bevisførelse, at S ikke havde opfyldt betingelserne for afgiftsfritagelse.

⁸⁴ Juridisk Vejledning E.A.8.1.2: Definitioner, afgiftspligt og udenlandske firmabiler: Tilladelse til kørsel i udenlandsk firmabil

S gjorde under sagen gældende, at S havde opnået en berettiget forventning om tilladelse til afgiftsfritagelse på baggrund af SKATs konkrete vejledning i forbindelse med ansøgningen om tilladelse til afgiftsfritagelse. Såfremt SKAT havde været af den opfattelse, at det af S beskrevne kørselsmønster ikke opfyldte betingelserne for afgiftsfritagelse, burde SKAT allerede i december 2009 have reageret. SKAT meddelte som svar på ansøgningen om afgiftsfritagelse følgende: »På grundlag af de fremsendte oplysninger kan skattecentret imødekomme ansøgningen«. ⁸⁵ S gjorde videre gældende, at SKAT først efterfølgende reagerede og først efterfølgende forlangte dokumentation for omfanget af kørslerne i henholdsvis Danmark og Tyskland.

Under byretssagen udtalte byretten at det efter bevisførelsen ikke kunne anses for sandsynliggjort, at S havde opfyldt betingelserne for afgiftsfritagelse. Herefter var der ikke grundlag for at fastslå, at S ved meddelelsen af tilladelse til afgiftsfritagelse var blevet bibragt en retsbeskyttet forventning om, at hans kørsel i køretøjet ville være omfattet af de angivne bestemmelser om afgiftsfritagelse i registreringsafgiftsloven. Byrettens begrundelse og resultat blev stadfæstet af landsretten.

Dommen forekommer korrekt. I hvert fald i den forstand, at en meddelt tilladelse til afgiftsfritagelse ikke *per se* vil eller bør medføre, at køretøjet forbliver afgiftsfritaget, hvis betingelserne for afgiftsfritagelse senere viser sig ikke at være opfyldt. Tilladelsesordningen forudsætter, at SKAT meddeler tilladelse (eller afslår at meddele tilladelse) på baggrund af de af ansøger fremlagte oplysninger. Hvis disse er mangelfulde eller forkerte – hvilket landsretten efter en konkret bevisvurdering nåede frem til var tilfældet i denne sag – er det naturligvis uden betydning, at SKAT tidligere har meddelt tilladelse.

Hvis både kilometer- og dagskriteriet er opfyldte – og betingelserne for afgiftsfritagelse således ikke er til stede – er der i RAL § 1, stk. 7 hjemmel til, at SKAT efter udløbet af en 12-måneders periode i ganske særlige tilfælde kan fravige disse kriterier, således at den pågældende firmabil alligevel ikke bliver afgiftspligtig. Det vil være en konkret vurdering, hvornår der er tale om »ganske særlige tilfælde«, men i bemærkningerne til lovforslaget nævnes, at bestemmelsen eksempelvis kunne finde anvendelse i en »situation, hvor en herboende arbejdstager er blevet indlagt på hospitalet i en periode, og derfor ikke har kunne anvende firmabilen i udlandet i perioden«. ⁸⁶ Reglen ses ikke at være hverken anvendt eller forsøgt påberåbt i trykt praksis, og har formentlig, jf. ordene »ganske særlige tilfælde« et meget snævert anvendelsesområde.

4.4. Tidsbegrænset ophold i Danmark

Hvis en udlænding tager ophold her i landet for en tidsbegrænset periode, gælder der efter RAL § 3 c samt registreringsafgiftsbekendtgørelsens §§ 15 og 16 under visse betingelser nogle særligt gunstige regler vedrørende afgiftsbetalingen af et under opholdet benyttet køretøj. Ved »udlænding« forstås en person, der ikke har dansk statsborgerskab. Personer fra Færøerne og Grønland betragtes ikke som udlændinge. ⁸⁷ Reglernes anvendelse forudsætter, at SKAT efter ansøgning herom har meddelt tilladelse, jf. RAL § 3 c, stk. 1.

Såfremt SKAT meddeler tilladelse, skal hele afgiften ikke – i modsætning til normalt – betales på én gang, men kan derimod betales ratevis (kvartalsvis) forud, jf. RAL § 3 c, stk. 2. Der er ikke tale om en egentlig undtagelse til reglerne om afgiftspligtens indtræden, da reglerne alene omhandler, hvordan afgiftspligten skal betales. Dette forudsætter, at afgiftspligten *er* indtrådt.

⁸⁵ Citatet er alene gengivet i referatet af byrettens dom i SKM 2013.299 BR

⁸⁶ LFF 2006-04-05 nr. 225, afsnit 3.1.2 Forslaget

⁸⁷ Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.3: Udlændingebiler: Regel

Reglerne behandles alligevel under nærværende afsnit om anvendelse af udenlandske køretøjer på færdselslovens område, da reglerne har en naturlig sammenhæng med denne problemstilling.

4.4.1. Anvendelsesområde

Reglerne i RAL § 3 c tager sigte på udlændinge, der opholder sig i Danmark for en tidsbegrænset periode, og som i forbindelse med tilflytningen medbringer – eller under opholdet indkøber – et registreringspligtigt køretøj, jf. § 3 c, stk. 1. Anvendelsesområdet for reglerne er derfor ikke ethvert tidsbegrænset ophold her i landet, idet registreringspligten forudsætter, at ejeren eller brugeren af køretøjet har bopæl⁸⁸ i Danmark, jf. omtalen af betingelserne for registreringspligt under afsnit 3.1. Reglerne finder således ikke anvendelse, hvis opholdet ikke strækker sig over en periode tilstrækkelig til at medføre, at vedkommende anses for at have bopæl i Danmark. Omvendt vil køretøjet i disse tilfælde hverken være registrerings- eller afgiftspligtigt, da bopælskriteriet følgelig ikke vil være opfyldt, hvorfor der i sagens natur ikke være et behov for reglernes anvendelse i disse tilfælde.

Asylansøgere som efter udlændingeloven er anerkendt af udlændingestyrelsen, er også omfattet af RAL § 3 c, jf. registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 16, stk. 1.

I udgangspunktet må reglerne alene antages at kunne finde anvendelse, såfremt der ansøges herom *forinden* registrerings- og afgiftspligten indtræder for det omhandlede køretøj. Dette fremgår klart af ordlyden i § 3 c, stk. 1, jf. ordene »efter ansøgning«. Ordlyden er her identisk med den i § 3 a, stk. 1 vedrørende ordningen for udenlandske firmabiler, der som nævnt ovenfor under afsnit 4.3.3 ikke kan finde anvendelse, såfremt firmabilen er taget i brug på færdselslovens område, forinden ansøgning er indgivet og tilladelse meddelt.

I SKM 2008.392 LSR gav SKAT dog alligevel tilladelse til at lade sagen blive afgjort med efterbetaling efter de lempelige regler RAL § 3 c, selv om der ikke var søgt om tilladelse. SKATs afgørelse, der blev stadfæstet af Landsskatteretten, forekommer at være konkret begrundet, og der blev blandt andet henvist til, at »[...] der er taget hensyn til den usikkerhed, der kan være om de danske afgiftsregler, når en udlænding flytter til Danmark, [og] det er vurderet, at uddragelse ikke kunne tilregnes klageren som begået ved grov uagtsomhed eller forsætligt.« Det må anses for tvivlsomt, om afgørelsen kan tages til indtægt for gældende ret. Udgangspunktet må fortsat være, at reglerne ikke kan påberåbes efterfølgende, men i stedet må forudsætte en forudgående ansøgning til SKAT.

4.4.2. Betingelser for tilladelse

Tilladelse kan kun gives, hvis køretøjet tilhører en fysisk person, jf. registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 15, stk. 1. Hvis personen får stillet et køretøj til rådighed af en arbejdsgiver med hjemsted i Danmark, kan der således ikke meddeles tilladelse efter § 3 c. Forholdet vil heller ikke være omfattet af reglerne om udenlandske firmabiler, jf. RAL § 3 a, der som nævnt under afsnit 4.3.2. alene omfatter arbejdsgivere med hjemsted i et andet EU/EØS-land.

Derudover er det en betingelse for tilladelse, at køretøjet i Køretøjsregistreret registreres i den pågældende ejer eller brugers navn, jf. registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 15, stk. 2, nr. 1, og at den pågældende erklærer, at opholdet er af tidsbegrænset varighed, jf. § 15, stk. 2, nr. 2.

⁸⁸ Eller hvis ejeren eller brugeren anses for hjemmehørende i Danmark, jf. registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 10

Hvis tilladelse meddeles må køretøjet alene føres af den person, som er omfattet af tilladelsen, og af de personer der hører til den pågældendes husstand, jf. § 15, stk. 4. Uden for færdselslovens område – det vil i praksis sige i udlandet – kan køretøjet dog føres af enhver. Overtrædelse af § 15, stk. 4 er ikke strafsanktioneret, jf. registrerings-afgiftsbekendtgørelsens § 41 e.c. Såvel registreringsafgiftsbekendtgørelsen, registrerings-afgiftsloven, praksis, som Juridisk Vejledning er tavse omkring retsvirkningen af en eventuel overtrædelse af § 15, stk. 4.

Da overtrædelse af reglen ikke er strafsanktioneret, vil den eneste mulige retsvirkning være bortfald af den meddelte tilladelse, således at den resterende del af afgiften forfalder til betaling. Som det vil fremgå i det følgende, må svaret afhænge af, om den person som er omfattet af tilladelsen, vidste eller burde have vidst, at en person uden for dennes husstand har ført køretøjet på færdselslovens område.

Eftersom tilladelse alene kan gives til registreringspligtige køretøjer, vil køretøjet omfattet af tilladelsen altid være registreret i Køretøjsregisteret, jf. også registrerings-afgiftsbekendtgørelsens § 15, stk. 2, nr. 1. I udgangspunktet kan det derfor ikke få konsekvenser for den person, der i strid med § 15, stk. 4 fører køretøjet, hverken i forhold til afgiftspligtens indtræden, da køretøjet allerede er afgiftspligtigt, og ej heller i form af bødestraf, jf. registreringsbekendtgørelsens § 17, stk. 1, idet denne bestemmelse alene omhandler udenlandske registrerede køretøjer. Den person der i strid med § 15, stk. 4 fører køretøjet, kan således ikke komme til at hæfte for betaling af den resterende afgift, idet det omhandlede køretøj allerede er afgiftspligtigt. Den foretagne kørsel kan således ikke være *årsagen* til afgiftspligtens indtræden.

Det forekommer uhensigtsmæssigt at lade tilladelsen bortfalde, hvis personen omfattet af tilladelsen ikke vidste eller burde have vidst, at køretøjet var ført på færdselslovens område i strid med § 15. En vis inspiration må kunne hentes i RAL § 20, stk. 1, 2. pkt.⁸⁹, hvorefter en ejer af et køretøj ikke hæfter for afgiftens betaling, hvis »køretøjet er taget i brug på færdselslovens område, uden at den pågældende vidste eller burde have vidst dette.« I den her omtalte situation er der ikke tale om et rent hæftelsesspørgsmål, idet det ikke er muligt at lade tilladelsen bortfalde for derefter at lade føreren hæfte for betalingen af den resterende afgift. Såfremt tilladelsen bortfalder, er det alene den person, der er omfattet af tilladelsen, som kan betale den resterende afgift.

Når det nævnes, at der må kunne hentes inspiration i RAL § 20, stk. 1, 2. pkt., skal det forstås således, at det ikke bør få nogen konsekvenser for den person, som er omfattet af tilladelsen, hvis vedkommende ikke vidste eller burde have vidst, at en person uden for dennes husstand har ført køretøjet på færdselslovens område i strid med § 15, stk. 4. Resultatet må derfor blive, at en sådan kørsel – forudsat at det er sket uden viden eller burde-viden fra den person, som er omfattet af tilladelsen – ikke bør medføre, at tilladelsen bortfalder. Hvis kørslen på færdselslovens område omvendt er sket med viden hos den person, som er omfattet af tilladelsen, må retsvirkningen blive, at tilladelsen bortfalder, og at den resterende afgift forfalder til betaling.

Tilladelsen vil automatisk bortfalde, når køretøjet ikke længere er registrerings- og afgiftspligtigt i Danmark, jf. RAL § 3 c, stk. 3. Det kan være det tidspunkt, hvor det tidsbegrænsede ophold ophører, men kan også skyldes, at køretøjet er blevet afhændet til en person med bopæl uden for Danmark. Bortfald af tilladelsen vil i disse situationer ikke få yderligere afgiftsmæssige konsekvenser.

Hvis det omhandlede køretøj på grund af reparation eller ombygning ikke længere er identisk⁹⁰ med det køretøj, for hvilket der allerede én gang er beregnet afgift, bortfalder tilladelsen også,

⁸⁹ Reglen vedrører hæftelsen for betaling af registreringsafgift og behandles nærmere under afsnit 7.

⁹⁰ Afgiftsmæssig identitet behandles nærmere under afsnit 5.

jf. RAL § 3 c, stk. 3, jf. § 1, stk. 3. I de tilfælde vil der dog kunne meddeles ny tilladelse på baggrund af en fornyet beregning af afgiften, jf. § 1, stk. 3, 3. pkt.

Overgår køretøjet til varig anvendelse i Danmark, forfalder resten af afgiften, jf. § 3 c, stk. 4. Dette kan være fordi, at køretøjet er overdraget til en person der varigt opholder sig i Danmark, eller det kan skyldes, at udlændingen omfattes af den meddelte tilladelse selv tager varigt ophold her i landet. Den øvre grænse for hvornår et ophold ikke længere kan betegnes som tidsbegrænset, er derfor det tidspunkt, hvor opholdet overgår til at være »varigt«. Der er f.eks. tale om varigt ophold i forbindelse med en permanent opholdstilladelse.⁹¹

Det følger videre af § 3 c, stk. 4, at resten af afgiften i disse tilfælde forfalder, »medmindre afgiften af motorkøretøjet i stedet berigtiges efter reglerne i § 4.« Reglen må læses således, at der er valgfrihed⁹² mellem at betale den resterende afgift for køretøjet, eller at lade køretøjet blive afgiftsberigtiget på ny ud fra den afgiftspligtige værdi på tidspunkt for køretøjets overgang til varig anvendelse i Danmark. Bliver køretøjet afgiftsberigtiget på ny, vil den afgiftspligtige værdi – som er grundlaget for beregningen af afgiften, jf. afsnit 6.1.1 – alt andet lige være lavere, idet køretøjet i så fald berigtiges efter reglerne om afgiftsberigtigelse af brugte køretøjer, jf. RAL § 4, stk. 7-10 jf. § 10. Afgiftsberigtigelse af brugte køretøjer er genstand for nærmere behandling under afsnit 6.2.

4.4.3. Ratevis afgiftsbetaling

Såfremt betingelserne for meddelelse af tilladelse er opfyldt, kan afgiften betales kvartalsvis forud. RAL § 3 c, stk. 2, 1. pkt. har følgende ordlyd:

»Afgiften, der beregnes efter § 3 a, stk. 3, 2. pkt., betales kvartalsvis forud.
§ 3 a, stk. 4 finder tilsvarende anvendelse.«

Reglerne omkring ratevis afgiftsbetaling – samt afgiftsberegningen – i relation til RAL § 3 c er således identiske med reglerne for ratevis afgiftsbetaling i relation til reglerne om udenlandske firmabiler, jf. § 3 a, stk. 3, 2. pkt. og stk. 4. Disse regler er efter ordlyden identiske med § 3 b, stk. 2, 3. pkt. og stk. 3 vedrørende leasingkøretøjer, og der henvises i det hele til behandlingen af disse regler under afsnit 8.4.

Det skal dog her bemærkes, at der i RAL § 3 a, stk. 4, 2. pkt. er en regel, som ikke genfindes i § 3 b vedrørende leasingkøretøjer. Efter denne regel skal der ved betaling første gang også betales et depositum, svarende til første kvartals afgift, rente og tillæg til dækning af eventuelle restancer vedrørende registreringsforholdet. Grunden til at denne regel ikke tillige findes under § 3 b, skyldes, at afgiften af leasingkøretøjer opkræves for hele den kontraktfastsatte leasingperiodes varighed, jf. § 3 b, stk. 2, 2. pkt. Dette er i modsætning til den ratevise afgiftsbetaling for så vidt angår køretøjer, der anvendes tidsbegrænset, jf. § 3 c, samt udenlandske firmabiler, jf. § 3 a., idet disse som nævnt betales kvartalsvis forud.

4.5. Sammenfatning

Hvis en person med bopæl i Danmark tager et køretøj i brug på færdselslovens område, vil dette være ulovligt, og en sådan kørsel er sanktioneret med bødestraf. I sig selv har en sådan ulovlig kørsel dog ingen indflydelse på spørgsmål om registreringsafgiftspligtens indtræden og bør følgelig aldrig influere derpå.

⁹¹ LFF 1999-03-25 nr. 211, Løbende registreringsafgift af udenlandske firmabiler m.v., Specielle bemærkninger til § 1

⁹² Jf. også Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.3: Udlændingebiler: Ophør, der også synes at forudsætte, at der er valgfrihed, jf. ordene »kan i stedet berigtiges.«

Om det omhandlende køretøj bliver registreringsafgiftspligtig eller ej, afhænger derimod blandt andet af, om personen selv ejer køretøjet eller ej. Ejer personen det omhandlende køretøj, vil afgiftspligten indtræde for køretøjet. Har ejeren accepteret, at køretøjet føres af en anden person på færdselslovens område, som også har bopæl i Danmark, indtræder afgiftspligten også, jf. SKM 2015.123 VLR. Hvis ejeren har givet afkald på brugsretten til køretøjet, kan det uden afgiftsmæssige konsekvenser føres i Danmark af en person, som ikke har bopæl i Danmark.

Har ejeren af køretøjet bopæl i udlandet, og tages køretøjet i brug på færdselslovens område af en person med bopæl i Danmark, indtræder afgiftspligten alene, såfremt denne bruger råder – eller kan råde – over køretøjet i 30 dage eller mere. Dette må karakteriseres som en klar undtagelse til hovedreglen om afgiftspligtens indtræden, jf. afsnit 3.1.

Udenlandske firmabiler kan i et vist omfang og under visse betingelser bruges på færdselslovens område, uden dette får registreringsafgiftsmæssige konsekvenser, jf. RAL § 1, stk. 4-7. Omfattet af disse regler er 1) køretøjer, som stilles til rådighed for en herboende arbejdstager af en virksomhed med hjemsted eller fast forretningssted i et andet EU/EØS-land, eller 2) køretøjer der af en herboende selvstændigt erhvervsdrivende anvendes til brug for udførelsen af den selvstændige erhvervsvirksomhed i et andet EU/EØS-land. For den selvstændige erhvervsdrivende finder reglerne alene anvendelse, hvis denne er etableret eller udfører tjenesteydelser i et andet EU/EØS-land. Bestemmelsen vedrørende selvstændigt erhvervsdrivende er af Landskatteretten i SKM 2009.274 LSR blevet fortolket til kun at omfatte selvstændigt erhvervsdrivende, der driver selskab i personselskabsform. Afgørelsen forekommer at være af tvivlsom rigtighed.

Det afgørende for om en udenlandsk firmabil er afgiftspligtig eller ej, er, om den i det væsentlige skal anvendes varigt i Danmark eller faktisk anvendes på denne måde. Hvis dette er tilfældet, vil afgiftspligten indtræde for køretøjet. Til vurderingen af, om køretøjet anvendes eller skal anvendes varigt i Danmark, har lovgiver opstillet to kriterier, kilometerkriteriet og dagskriteriet, som begge vurderes i forhold til en 12-måneders periode jf. RAL § 1, stk. 5, litra a og b. Med udgangspunkt i disse vurderes det, om køretøjet – målt i henholdsvis antal dage og antal kørte kilometer – bruges mest i Danmark eller mest i udlandet. For begge kriterier gælder, at der på den ene side ses på den samlede kørsel i Danmark, både privat og erhvervs-mæssig, mens der på den anden side ses på den erhvervs-mæssige kørsel i udlandet, jf. RAL § 1, stk. 6, 3. pkt. Hvis betingelserne for afgiftsfritagelse af firmabilen ikke er opfyldt, kan SKAT meddele tilladelse til, at der kan ske en ratevis betaling af afgiften, der i så fald skal betales kvartalsvis forud.

Det er SKAT, som efter ansøgning afgør – med udgangspunkt i de to nævnte kriterier – om køretøjet kan fritages for afgift eller ej. Såfremt kriterierne ikke er opfyldt – dvs. at omfanget af brugen er mindre i Danmark end i udlandet – kan køretøjet fritages for afgift. Hvis begge kriterierne derimod er opfyldt, er køretøjet afgiftspligtigt og skal følgelig afgiftsberigtiges. Er køretøjet taget i brug forinden ansøgning indgives til SKAT, kan køretøjet – uanset om kilometer- og/eller dagskriteriet ikke er opfyldt – ikke fritages for afgift efter disse regler, jf. herved SKM 2014.603 BR og SKM 2015.93 ØLR. Omvendt vil det forhold, at SKAT har meddelt tilladelse til, at et køretøj kan fritages for afgift, være uden betydning, såfremt det efterfølgende viser sig, at kilometer- og dagskriteriet er opfyldt, jf. SKM 2014.524 VLR. Kan køretøjet ikke fritages for afgift, kan afgiften betales kvartalsvis forud, jf. RAL § 3 a, stk. 2, 1. pkt.

Tager en udlænding ophold her i landet for en tidsbegrænset periode, gælder der efter RAL § 3 c nogle særlige regler vedrørende afgiftsbetalingen. I udgangspunktet forudsætter reglerne anvendelse, at der er indgivet ansøgning til SKAT forinden afgiftspligtens indtræden. Landskatteretten gav dog i SKM 2008.392 LSR tilladelse til, at en udlænding kunne betale registreringsafgiften efter reglerne i RAL § 3 c, uanset at ansøgning herom ikke var indgivet forinden

afgiftspligtens indtræden. Afgørelsen er konkret begrundet, og er formentlig ikke udtryk for retstilstanden på området. Såfremt SKAT meddeler tilladelse, kan afgiften – i lighed med reglerne for udenlandske firmabiler – betales kvartalsvis forud.

5. Afgiftsmæssig identitet (MM)

Pligten til at svare registreringsafgift af et motorkøretøj kan genindtræde, såfremt køretøjet som følge af reparation eller ombygning ikke længere er identisk med det køretøj, som der tidligere er svaret afgift af, jf. RAL § 1, stk. 3. Bestemmelsen tager således sigte på de situationer, hvor der allerede ved én lejlighed er beregnet og betalt afgift af et køretøj, men hvor der indtræder en forandring af køretøjet, som gør det relevant at overveje, hvorvidt køretøjet fortsat er identisk med det køretøj, som afgiften er berigtiget på grundlag af. Herigennem sikres det, at der ikke kan ske betaling af den – relativt høje – danske registreringsafgift for motorkøretøjer på baggrund af et køretøj med en lav afgiftspligtig værdi, som derefter gennemgår en række værdiforøgende forandringer, uden at dette får betydning for afgiftsberegningen.

Spørgsmålet om tab af afgiftsmæssig identitet kan blive aktuelt både ved genopbygning efter skader såvel som ved egentlige ombygninger af køretøjet. Indledningsvis vil reglerne vedrørende genopbygning blive behandlet, hvorefter reglerne vedrørende ombygning vil blive behandlet.

5.1. Genopbygning

5.1.1. Afgiftspligtig genopbygning

Det følger af RAL § 7, stk. 1, at der skal svares afgift af et allerede afgiftsberigtiget køretøj, såfremt dette er genstand for en genopbygning, og udgiften til denne genopbygning overstiger 65 procent⁹³ af køretøjets værdi forud for uheldet. Det er tillige en betingelse, at køretøjet er omfattet af en skadesforsikring. Køretøjer med skader over procentsatsen i RAL § 7, stk. 1 betegnes i almindelig sprogbrug som »totalskadede«. Værdien forud for uheldet er lig genanskaffelsesprisen inkl. registreringsafgift, og denne værdi skal fastsættes af forsikringsselskabet, jf. RAL § 7, stk. 2. Opgørelsen af udgifterne til udbedring af skaden skal ligeledes udfærdiges af forsikringsselskabet, og skal indeholde samtlige udgifter til genopbygningen, inkl. moms, jf. RAL § 7, stk. 3. Selv om der er tale om brugte køretøjer, beregnes afgiften ikke efter reglerne om brugte køretøjer i RAL § 4, stk. 7, men derimod efter de samme regler, som gælder for nye køretøjer, jf. RAL §§ 4, stk. 1 og 7, stk. 1 in fine. Reglerne omkring beregningen af registreringsafgift for nye køretøjer behandles nærmere under afsnit 6.1

Begrundelsen for denne ikke umiddelbart indlysende regel er, at registreringsafgiften kan medføre, at det i visse situationer vil kunne betale sig for den enkelte at udbedre skader på et køretøj, selv om det ud fra en samfundsøkonomisk betragtning vil være mere fordelagtigt at lade køretøjet erstatte af et nyt.⁹⁴ I fraværet af denne regel ville der således ske genopbygning af køretøjer, der er skadede i et sådant omfang, at udgifterne til genopbygning står i misforhold til køretøjets værdi. Dette hensyn imødegås ved at afgiftspålægge køretøjet igen ved genopbygning,

⁹³ Procentsatsen varierer afhængig af køretøjets kategori. 65 procent er den relevante sats for almindelige personbiler, der er dette speciales hovedemne, jf. RAL § 7, stk. 1, jf. § 4, stk. 1, nr. 2. Det skal dog bemærkes, at procentsatsen for almindelige personbiler for årene 2014 og 2015 er hævet til 75 procent, jf. RAL § 7, stk. 7. Procentsatserne for øvrige kategorier af motorkøretøjer fremgår tillige af RAL § 7, stk. 1.

⁹⁴ Formålet fremgår bl.a. af LFF 2010-11-17 nr. 80, Ændring af lov om afgift af elektricitet, lov om kuldioxidafgift af visse energiprodukter, registreringsafgiftsloven, momsloven og forskellige andre love (Ændrede fordelingsregler på kraftvarmeområdet, forøgelse af fradrag for moms på hotelydelser og færdselsskadede køretøjer), afsnit 2.3: Færdselsskadede køretøjer.

således at der tilsigtes en vis prismæssig lighed mellem det genopbyggede køretøj og anskaffelse af et tilsvarende køretøj. Der er således tale om en regel afledt af det høje niveau for registreringsafgift på motorkøretøjer, idet en genopbygning i de refererede situationer udelukkende er økonomisk interessant, fordi anskaffelse af et tilsvarende køretøj vil medføre en pligt til igen at svare registreringsafgift.

Et konkret eksempel på at registreringsafgiften i fravær af RAL § 7, stk. 1 vil kunne motivere en u hensigtsmæssig genopbygning, er et 5 år gammelt køretøj med en værdi på kr. 40.000 ekskl. afgift, og kr. 80.000 inkl. afgift.⁹⁵ Som følge af registreringsafgiften bliver reparationserne i intervallet mellem værdien henholdsvis ekskl. og inkl. registreringsafgift rentable. En reparation til f.eks. kr. 70.000 er dog alene rentabel for ejeren selv, fordi statskassen samtidig går glip af en indtægt på kr. 40.000 i registreringsafgift fra et tilsvarende køretøj, som ejeren kunne have erstattet det skadede køretøj med.⁹⁶ Samfundet vil derfor lide et netto-tab på kr. 30.000, svarende til forskellen mellem ejerens besparelse ved at reparere køretøjet og statens manglende indtægt på ny registreringsafgift.

Som berørt ovenfor indeholder reglen også en provenumæssig fordel for staten. Dette skyldes, at bilejeren – hvis denne i stedet for at få sin køretøj genopbygget, modtager en forsikringssum svarende til værdien forud for uheldet – vil erstatte det skadede køretøj med et andet. Dette vil øge nettoimporten af brugte køretøjer og nyregistreringer og ikke mindst skabe en øget indtægt til statskassen, svarende til afgiftsindholdet i de køretøjer, der erstatter de skadede.⁹⁷

Det er som tidligere nævnt en betingelse for reglens anvendelse, at det skadede motorkøretøj er omfattet af en skadesforsikring. Det er dog ikke en betingelse, at denne forsikring dækker den konkrete skade, jf. SKM 2002.423 LSR, hvor det ikke fik betydning for afgiftsspørgsmålet, at der ikke blev udbetalt erstatning pga. førerens spirituspåvirkning. Landsretten udtalte i sagen, at det afgørende var om »[...] den omhandlede motorcykel var omfattet af en skadesforsikring, og ikke om den konkrete skade blev dækket af forsikringsselskabet«.

Der gælder endvidere efter RAL § 7, stk. 5 en særlig regel for skader opgjort til over 55 procent af den i RAL § 7, stk. 2 fastsatte værdi. Denne bestemmelse medfører en nedsættelse af grænsen nævnt i RAL § 7, stk. 1 på 65 procent til 55 procent for køretøjer med skader over 55 procent, såfremt den berettigede efter forsikringen ikke tilbydes værdien efter RAL § 7, stk. 2 af forsikringsselskabet. Formålet med denne bestemmelse fremgår bl.a. af bemærkningerne til det lovforslag, der indførte reglen, hvor bestemmelsen omtales således: »For ikke at tilskynde til at undervurdere skadens omfang eller overvurdere en bils handelsværdi er der endvidere indsat en regel om, at hvis en personbil er trafikskadet for mere end 55 pct. af handelsværdien, skal forsikringstageren tilbydes kontant erstatning, hvis bilen skal kunne komme på gaden igen uden fornyet betaling af registreringsafgift.«⁹⁸ Det sikres således, at en genopbygning ikke bliver

⁹⁵ Eksemplet (inkl. beregninger) er hentet fra: LFF 1999-10-27 nr. 74, Fradrag for særligt brændstoføkonomiske personbiler; tilpasning af fradragene for trafikikkerhedsfremmende foranstaltninger; afgift af større genopbygninger af færdselsskadede køretøjer; den beregningsmæssige avanceprocent, Specielle bemærkninger til nr. 9

⁹⁶ I LFF 1999-10-27 nr. 74, Specielle bemærkninger til nr. 9 udtrykkes situationen således: »Samfundet taber i alle de tilfælde, hvor reparationsudgifterne er større end bilens brugtvognsværdi rensset for afgift. Tabet for samfundet er lig det beløb, reparationsudgiften er større end værdien af bilen uden afgift før uheldet.«

⁹⁷ LFF 2010-11-17 nr. 80, afsnit 4.3, Færdselsskadede køretøjer

⁹⁸ LFF 2013-05-17 nr. 217, Nedsættelse og senere ophævelse af sodavandsafgiften, nedsættelse af ølafgiften, afskaffelse af den vægtbaserede emballageafgift, øget momsfradrag på hotelovernatninger, samt midlertidig forhøjelse af reparationsgrænsen for totalskadede køretøjer m.v., afsnit 3.4.1, Forhøjelse af reparationsgrænsen for totalskadede biler, Gældende ret

afgiftsfri gennem en opskrivning af værdien efter RAL § 7, stk. 2 – resulterende i at reparationen kan foretages for et højere absolut beløb – fordi forsikringsselskabet skal tilbyde at betale værdien kontant. Et sådant krav vil naturligt fjerne forsikringsselskabets incitament til at omgå kravet om skadens procentuelle andel af køretøjets værdi gennem en opskrivning.

5.1.2. Afgiftsfri genopbygning

Det fremgår modsætningsvis af de procentvise grænser i RAL § 7, stk. 1, at der uden afgiftsmæssige konsekvenser kan ske genopbygning, så længe de i bestemmelsen nævnte procentsatser ikke overskrides for de respektive køretøjstyper. Genopbygningen skal tillige overholde betingelserne i RAL § 7 a, stk. 2, nr. 1-3, der behandles straks nedenfor.

5.2. Løbende vedligeholdelse

Efter bestemmelsen i RAL § 7 a er reparation og genopbygning af køretøjer, som er beskadiget som følge af tæring, slitage og lignende fritaget for afgift, såfremt reparationen udføres løbende som almindelig vedligeholdelse. Reglen adskiller sig fra situationen omkring genopbygning efter RAL § 7 derved, at der inden for anvendelsesområdet for RAL § 7 a er tale om reparationer, som ikke ændrer køretøjets identitet. Ligeledes skal den løbende vedligeholdelse afgrænses over for reglen om ombygning, der tillige medfører en ændring af den afgiftsmæssige identitet, jf. RAL § 1, stk. 3.

Afgiftsfritagelsen efter RAL § 7 a er dog afhængig af overholdelse af betingelserne i RAL § 7 a, stk. 2, nr. 1-3. Der opstilles således i § 7 a, stk. 2 en række grænser for, hvor omfattende ændringer der kan foretages gennem løbende vedligeholdelse uden fortabelse af afgiftsmæssig identitet. Disse ændringer indebærer bl.a. at der ikke kan foretages ændringer, der medfører, at køretøjet ikke længere svarer til angivelsen i registreringsattesten, jf. § 7 a, stk. 2, nr. 1. Denne betingelse indebærer en pligt til ikke at foretage ændringer angående køretøjets fabrikat, model, type og årgang.

Derudover fremgår af RAL § 7 a, stk. 2, nr. 2 et krav om, at et motorskift maksimalt må indebære en effektforøgelse på 20 procent i forhold til den originale motors effekt. Endelig opstilles i RAL § 7 a, stk. 2, nr. 3 et krav om anvendelse af reservedele af samme art og beskaffenhed, som forhandles af forhandleren. Bestemmelsen angiver ligeledes, at udskiftning af visse større enkeltkomponenter såsom karrosseri og chassis ikke kan foretages uden fortabelse af den afgiftsmæssige identitet.

RAL § 7 a, stk. 2, nr. 2's grænse for effektforøgelse på 20 procent angår efter ordlyden motorskift. Så længe der er tale om effektforøgelse på den originale motor, har dette ikke konsekvenser for registreringsafgiften, men kan dog være i strid med anden lovgivning.⁹⁹ Det skal fremhæves, at reglen ikke udelukkende kan finde anvendelse ved egentlige motorskift. Selvom der ikke sker et skift af køretøjets motor, kan der foretages så gennemgribende ændringer af centrale bestanddele af motoren, at dette sidestilles med et motorskift efter RAL § 7 a, stk. 2, nr. 2, hvorfor grænsen for effektforøgelse på 20 procent i sådanne situationer kan finde anvendelse.¹⁰⁰ De centrale bestanddele er her navnlig topstykket, motorblokken og krumtappen, og udskiftning af disse vil således indikere motorskift, og dermed at 20 procent-grænsen finder

⁹⁹ Juridisk Vejledning E.A.8.1.8.3: Reparerede og genopbyggede køretøjer: Motortuning

¹⁰⁰ Juridisk Vejledning E.A.8.1.8.3: Reparerede og genopbyggede køretøjer: Motortuning. Der angives en række eksempler på udskiftning af forskellige komponenter af motoren, og den afgiftsmæssige konsekvens heraf.

anvendelse. I praksis accepteres relativt omfattende ombygninger og markante effektforøgelse, så længe der ikke ændres på netop disse komponenter. Fra Landsskatterettens praksis kan f.eks. fremhæves kendelse af 24. november 2011, Journalnr. 10-02249.

Journalnr. 10-02249:

I denne sag var et motorkøretøj af mærket Nissan ombygget af klageren med bl.a. større turbolader, ændret ladeluftkøler, benzintryksregulator og ændret udstødningsmanifold. Effektforøgelsen blev skønnet til at være minimum 40 procent. SKAT havde gjort et krav om fornyet betaling af registreringsafgift gældende på baggrund af tab af afgiftsmæssig identitet. Heroverfor gjorde klageren gældende, at ændringerne ikke kunne sidestilles med et motorskifte efter RAL § 7 a, stk. 2, nr. 2. Klageren fremhævede i den forbindelse, at der ikke var sket udskiftning af de centrale bestanddele i form af topstykke, motorblok og krumtap.

Landsskatteretten gav klageren medhold og fremhævede i sin afgørelse, at man efter administrativ praksis tillod »[...] et vidt spillerum for tuning af motorer, når denne ikke sker ved udskiftning af centrale dele af selve motoren (motorblok, topstykke og krumtap), hvilket sidestilles med motorskifte, jf. registreringsafgiftsloven § 7, stk. 2, nr. 2.« På denne baggrund fandt Landsskatteretten, at ombygningen lå »[...] indenfor den gældende praksis for godkendelse af motortuning uden afgiftsmæssig konsekvens.«

Denne afgørelse viser således, at der i praksis kan opstå tvistigheder angående skillelinjen mellem motorskifte og ændringer foretaget på oprindelig motor. Samtidig understreger afgørelsen dog også, at der er relativt vide rammer til at foretage ændringer på den originale motor uden at komme i konflikt med reglen i RAL § 7 a, stk. 2, nr. 2, når der blot ikke ændres på de i Juridisk Vejledning angivne »centrale bestanddele« af motoren. En vurdering af om en motorombygning skal have afgiftsmæssige konsekvenser, vil derfor naturligt tage sit udgangspunkt i, hvorvidt de tre nævnte komponenter af motoren er ændret.

Pligten til at svare registreringsafgift grundet ændringer foretaget på køretøjet er dog ikke kun aktuell ved et eventuelt motorskifte. Der skal som nævnt svares registreringsafgift på ny af køretøjer, der mister deres afgiftsmæssige identitet efter en ombygning, jf. RAL § 1, stk. 3. Pligten til at svare registreringsafgift indtræder ved ændringer, der er så omfattende, at de falder uden for definitionen af løbende vedligeholdelse i RAL § 7 a, stk. 1 og 2.

Grænsen mellem den løbende vedligeholdelse omfattet af RAL § 7 a, stk. 1 og den afgiftspligtige ombygning kan illustreres med dommen SKM 2012.612 BR.

SKM 2012.612 BR:

I denne sag havde ejeren af et ældre køretøj¹⁰¹ af mærket Chevrolet foretaget en række ændringer af køretøjet. Ændringerne bestod i montering af kompressor, luftindtag gennem motorhjelm, flytning af benzintanken og ændringer af baghjulsophænget. Ændringerne kunne ikke umiddelbart godkendes ved et syn af motorkøretøjet. Sagen var forud for byrettens dom blevet afgjort ved Landsskatteretten, hvor flertallet fandt, at ændringerne var at betragte som almindelig løbende vedligeholdelse. Byretten fandt dog, at de foretagne ændringer efter deres

¹⁰¹ Køretøjet var grundet veteranstatus afgiftsberigtiget efter RAL § 10, stk. 4.

antal og karakter samlet set ikke kunne anses som almindelig vedligeholdelse efter RAL § 7 a, stk. 1. Der var således indtrådt en pligt til at svare yderligere registreringsafgift af køretøjet, da dette blev taget i brug på færdselslovens område med de foretagne ændringer.

Som nævnt i referatet af dommen, var der i denne sag et forskelligt udfald i henholdsvis Landskatteret og byret. Dette kan til dels skyldes, at udmeldelsen af en syns- og skønsmand i sagen ved domstolen gav et bedre indblik i det tekniske aspekter af sagen, men kan også indikere, at sagen befinder sig i grænseområdet for ændringer, der kan foretages uden afgiftsmæssige konsekvenser. Enkeltvis havde de forskellige ændringer formentlig ikke været tilstrækkelige til at udløse fornyet afgiftspligt, men summen af de fire foretagne ændringer medførte, at køretøjet efter rettens opfattelse havde mistet sin afgiftsmæssige identitet. Dette synspunkt understreges af, at retten i sin begrundelse for resultatet fremhæver ændringernes antal. Rettens begrundelse er således i overensstemmelse med den ovenfor anførte betragtning fra Juridisk Vejledning angående flere ændringer foretaget på én gang. Dette princip må således anses som gældende ret på området.

Det er særdeles vanskeligt at udtrykke generelle betragtninger omkring grænsen mellem vedligeholdelse og ombygninger, da de omtvistede ændringer på køretøjet oftest vil være teknisk komplicerede og af meget individuel karakter. Der må naturligvis i første omgang tages hensyn til de i RAL § 7 a, stk. 2, nr. 1-3 oplyste betingelser. Ved vurderingen af om en konkret ændring falder uden for de nævnte betingelser, må der dog også i betydeligt omfang ses på det samlede billede som de foretagne ændringer tegner, jf. rettens begrundelse ovenfor. Det at der er foretaget mange ændringer på køretøjet, kan således i sig selv være et argument for, at der sket ombygning med fortabelse af den afgiftsmæssige identitet til følge.

Når det skal vurderes, hvorvidt ændringerne skal kategoriseres som en ombygning eller løbende vedligeholdelse, så må der herudover tages stilling til, hvilke dele der er ændret. Des mere afgrænsede ændringer er, desto mere taler dette for, at der ikke indtræder fornyet afgiftspligt, jf. RAL § 1, stk. 3, jf. § 7 a, stk. 2, nr. 1-3. Omvendt peger store ændringer på tværs af forskellige parametre af køretøjet således naturligt i retning af en afgiftspligtig ombygning. Dette kan illustreres med de to ovennævnte domme, hvor der i Journalnr. 10-02249 var tale om en motorombygning, mens motorombygningen i SKM 2012.612 BR blev kombineret med en række øvrige ændringer af køretøjet. Når der således tales om det samlede billede tegnet af foretagne ændringer, så må det i denne forbindelse også tages i betragtning, hvor bredt et område ændringerne på køretøjet fordeler sig over.

Ved afgrænsningen mellem løbende vedligeholdelse og ombygning, er det dog ikke alene karakteren og antallet af de foretagne ændringer eller reparationer på køretøjet, der har betydning. Det fremgår af Juridisk Vejledning, at den tidsmæssige placering af de foretagne ændringer tillige har betydning. Der kan således være mulighed for at foretage ændringer over tid som løbende vedligeholdelse, hvorimod de samme ændringer foretaget på én gang ville være at betragte som en ombygning.¹⁰² Efter SKATs opfattelse er »på én gang« lig med en periode på 12 måneder.¹⁰³

5.3. Tab af afgiftsmæssig identitet som følge af chip-tuning

Spørgsmålet om tab af afgiftsmæssig identitet kan diskuteres i tilknytning til såkaldt chip-tuning. De nedenstående afsnit vil indeholde en analyse af de netop introducerede begreber i forhold til denne konkrete problemstilling. Formålet hermed er at identificere en række af de

¹⁰² Juridisk Vejledning E.A.8.1.8.3: Reparerede og genopbyggede køretøjer: Ombygning

¹⁰³ Juridisk Vejledning E.A.8.1.8.3: Reparerede og genopbyggede køretøjer: Ombygning

udfordringer, som den teknologiske udvikling stiller til det eksisterende regelsæt beskrevet ovenfor, samt at illustrere samspillet mellem de forskellige regler om afgiftsmæssig identitet.

Formålet med en chip-tuning er at ændre på den software, der styrer køretøjets motor for at øge motorens effekt. Som udgangspunkt foretages der ikke yderligere eller egentlige mekaniske ændringer på køretøjet foruden denne ændring af softwaren. Der findes ikke en egentlig definition på begrebet chip-tuning, men inspiration kan dog hentes i definitionen fastsat i Bekendtgørelse 2006-06-13 nr. 595 om chiptuning¹⁰⁴, hvor det i § 1, stk. 1 lyder:

Ved chiptuning forstås i denne bekendtgørelse ændringer af den fabriksspecificerede elektroniske motorstyring, herunder udskiftning og omprogrammering af motorstyringen eller manipulation af signaler til og fra motorstyringen.

5.3.1. Kan chip-tuning medføre modelskifte, jf. RAL § 7 a, stk. 2, nr. 1?

Spørgsmålet om chip-tuning er blandt andet interessant, fordi der eksisterer en række modeller til salg på det danske marked, hvor den eneste forskel mellem to motor-versioner af den samme model og mærke er den software, der fungerer som styresystem for køretøjets motor.¹⁰⁵ Motorerne er således som udgangspunkt identiske i deres mekaniske konstruktion, men grundet den software, der kontrollerer motorens brændstofforsyning og lignende i forskellige kørselssituationer, er der forskel i motorens effekt og brændstofforbrug. Således er det muligt gennem en chip-tuning at ændre et motorkøretøj således, at det reelt bliver identisk med en dyrere model af samme fabrikat.

Der kan således argumenteres med en vis vægt for, at der i så fald er sket en ændring af køretøjet, der er i uoverensstemmelse med RAL § 7 a, stk. 2, nr. 1. I denne bestemmelse nævnes det specifikt, at der som en betingelse for ikke at blive pålagt fornyet afgiftspligt, ikke må ske ændringer med hensyn til køretøjets fabrikat, model, type og årgang. Her sigtes i særlig grad mod lovbestemmelsens angivelse af, at der ikke uden afgiftsmæssige konsekvenser kan foretages et skift af model. Det kan vanskeligt hævdes, at dette ikke er sket, når chip-tuningen reelt medfører, at køretøjet bliver identisk med en anden model, som pågældende producent sælger til en højere pris.

I modsat fald vil to så godt som identiske køretøjer kunne blive registreret i Køretøjsregisteret på baggrund af markant forskellige registreringsafgiftsbetalinger, selvom registreringsafgiften berigtiges efter samme regelsæt for begge køretøjer.¹⁰⁶ Dette ville således være muligt i tilfælde, hvor køretøj nr. 1 er afgiftsberigtiget med en høj effekt direkte fra producenten, mens køretøj nr. 2 grundet en lavere effekt har haft en lavere pris fra producenten, hvilket medfører en lavere betaling af afgift. Efter afgiftsberigtigelsen er motoren i køretøj nr. 2 dog gennem chip-tuning blevet tilsvarende den i køretøj nr. 1, således at der reelt ikke består nævneværdige forskelle mellem de to køretøjers motorer.

Spørgsmålet om skift af model i relation til chip-tuning ses ikke at have foreligget til afgørelse i kendt rets- eller administrativ praksis. Praksis vedrørende RAL § 7a, stk. 2, nr. 1 involverer typisk mere omfattende ombygninger, der afviger betydeligt fra situationen ved chip-tuning.

¹⁰⁴ Bekendtgørelsen pålægger bl.a. ejeren af et chip-tunet køretøj at fremstille dette til syn i anledning af tuningen. Bekendtgørelsen tager dog ikke sigte på de afgiftsmæssige konsekvenser af tuningen, og vil derfor ikke blive genstand for yderligere behandling.

¹⁰⁵ <http://bilmagasinet.dk/richters-garage/richters-garage-sadan-tuner-du-din-vw-up> (besøgt den 15. december 2015) Det fremgår bl.a. af denne artikel, at den tyske bilfabrikant Volkswagen fremstiller to i øvrigt identiske modeller med henholdsvis 60 og 75 hestekræfter.

¹⁰⁶ Registreringsafgift berigtiges eksempelvis på baggrund af kontraktperiodens længde ved leasing. For nærmere omtale af leasing se afsnit 8.

Der kan således ikke med baggrund i den eksisterende praksis drages endegyldige konklusioner om hvordan en sag om chip-tuning i denne sammenhæng vil skulle afgøres. Dog må det faktum, at hovedparten af de sager, der har været til afgørelse angår mere gennemgribende ændringer, kunne udgøre en vis vejledning omkring linjen i denne type sager. Når der ikke ses afgørelser angående chip-tuning eller ændringer af tilsvarende størrelse eller omfang, så kan dette formentlig tages til udtryk for, at denne type ændringer ikke vurderes at falde under bestemmelserne. Det vil således være en betydelig nydannelse i praksis, såfremt en chip-tuning udløste fornyet afgiftspligt, hvilket hovedsageligt må begrundes i, at ændringen – trods den potentielt store betydning – er af meget ringe omfang.

5.3.2. Kan chip-tuning medføre motorskifte, jf. RAL § 7 a, stk. 2, nr. 2?

Spørgsmålet om den afgiftsmæssige konsekvens af en chip-tuning kan dog ikke alene blive aktuelt, hvor ændringen medfører, at køretøjet ikke kan adskilles fra en specifik anden model af samme fabrikat. Konsekvensen kan ligeledes diskuteres i relation til en markant effektforøgelse i øvrigt. Som tidligere nævnt kan der uden afgiftsmæssige konsekvenser ske motorskift, såfremt der ikke derved sker en forøgelse af effekten over 20 procent. Nævnte 20 procent-grænse gælder som udgangspunkt kun, såfremt der reelt skiftes motor medmindre det statueres, at der er skiftet så centrale komponenter, at dette sidestilles med et motorskift. Så længe ændringen ikke betragtes som et motorskift, så er der ikke i forhold til registreringsafgift en grænse for maksimal effektforøgelse på køretøjets eksisterende motor.

Det kan diskuteres, hvordan chip-tuning skal behandles i relation til reglen om maksimal effektforøgelse ved motorskift. Det mest overbevisende argument imod at kategorisere en chip-tuning som et motorskift, må antages at være, at en chip-tuning ikke er en tilstrækkelig gennemgribende ændring, og der bør derfor kunne ske forøgelse ud over 20 procent-grænsen uden der udløses afgiftsmæssige konsekvenser. Dette synspunkt er hovedsageligt baseret på det faktum, at chip-tuningen er et relativt lille indgreb, der ikke medfører egentlige ændringer i køretøjets mekanik. Udtrykt anderledes kan det siges, at chip-tuning er så lille en ændring, at det savner sproglig mening at kategorisere det som et skift af køretøjets motor. Modsætningsvis skal det dog anføres, at der også kan argumenteres overbevisende for, at en ændring af motorens elektroniske styresystem netop er en så gennemgribende ændring, at dette må sidestilles med et motorskift. Et sådant argument vil kunne finde støtte i teknologiske kendsgerninger. Dette skyldes, at store dele af motorens effekt, forbrug og øvrige karakteristik er baseret på netop det elektroniske system, som ændres ved en chip-tuning. Som det også anføres ovenfor, så er den potentielle effekt af en ændring af systemet så stor, at visse bilfabrikanter bruger det som en skillelinje mellem deres egne modeller.

Dog må der i en analyse af, hvordan chip-tuning skal behandles også tages hensyn til eksisterende rets- og administrativ praksis på området. Der kan derfor ikke bortses fra det faktum, at hidtidig praksis primært har omhandlet ganske betydelige ændringer. Derfor forekommer det dårligt overensstemmende med praksis på området, hvis en chip-tuning skulle sidestilles med et motorskift. Når der accepteres ganske omfattende ændringer – som f.eks. illustreret med ovenfor refererede Journalnr. 10-02249, hvor effektforøgelsen blev skønnet til at være minimum 40 procent – så virker det ikke sandsynligt, at Landsskatteretten eller en domstol ville nå til det resultat, at chip-tuning kunne sidestilles med et motorskift. Her virker det som et mere sandsynligt resultat, at et påstået motorskift af retten vil blive afvist med den begrundelse, at der ikke er foretaget udskiftning af centrale bestanddele i form af navnlig topstykket, motorblokken og krumtappen, ganske som tilfældet var i Journalnr. 10-02249.

5.3.3. Vurdering af den afgiftsmæssige betydning af chip-tuning

Uagtet at dette formentlig ikke ville blive resultatet af en eventuel domstolsprøvelse, så ses det dog som værende bedst overensstemmende med formålet med registreringsafgiftsloven, og bestemmelserne om fortabelse af afgiftsmæssig identitet, hvis en chip-tuning kunne få afgiftsmæssige konsekvenser. Dette dog naturligvis under den forudsætning, at ændringen er så markant, at bestemmelserne aktualiseres. Der må naturligvis – som det også har været retstilstanden hidtil med mere traditionelle ombygninger – reserveres et område, hvor ændringer kan foretages uden afgiftsmæssige konsekvenser.

Det savner umiddelbart mening at lade vurderingen af, om en ombygning resulterende i en effektforøgelse skal udløse afgiftspligt være snævert knyttet til, hvorvidt køretøjets motor er blevet udskiftet. Så meget desto mere virker det uhensigtsmæssigt, at udskiftning af visse dele af køretøjets motor kan sidestilles med et motorskift, hvorimod udskiftning af andre dele med samme netto-resultat for køretøjets effekt, forbrug mv. kan foretages uden afgiftsmæssige konsekvenser. Denne holdning kan tilsyneladende også genfindes hos SKAT, idet det i den ovennævnte Journalnr. 10-02249 i skatteministeriets oprindelige udtalelse i sagen blev anført, at det ikke gav »[...]» mening, at det kan medføre afgiftspligt, hvis motorblokken bliver udskiftet med det resultat, at bilen fx får 25 procent effektforøgelse, men at det ikke medfører afgiftspligt, hvis der påmonteres/udskiftes en turbo med samme resultat for effektforøgelsen.« Synspunktet blev dog ikke prøvet i Landsskatteretten, da SKATs overordnede kontor på motorområdet valgte at fravige skatteministeriets udtalelse og i stedet tiltræde Landsskatterettens kontorindstilling. Landsskatterettens afgørelse er i overensstemmelse med den gældende praksis på området, men den oprindelige udtalelse fra skatteministeriet antyder dog uhensigtsmæssigheden i denne praksis.

Såfremt chip-tuning ikke kan få afgiftsmæssige konsekvenser, så vil der være mulighed for omgåelse af afgiftssystemet. Denne »omgåelse« kan som beskrevet finde sted både, hvor der skabes tvivl om hvilken model, der er tale om, samt hvor der sker en markant forøgelse af motorkøretøjets effekt i øvrigt. Det skal dog i denne forbindelse anerkendes, at spørgsmålet om chip-tuning ikke kan drøftes fuldstændig adskilt fra øvrige faktorer såsom fortabelse af fabriksgaranti som følge af chip-tuning, samt eventuel uoverensstemmelse med øvrig lovgivning. Disse faktorer vil i enhver praktisk sammenhæng også spille ind, når det skal vurderes om to køretøjer – hvor det ene er 100 procent som leveret fra fabrikken, og det andet er chip-tunet til samme effekt – reelt er identiske. Det falder dog uden for rammerne af dette speciale at redegøre nærmere for disse forhold, da de ikke har betydning for indtræden af registreringsafgiftspligten eller betalingen af denne.

Sammenfattende må det konkluderes, at reglerne omkring ombygning og tab af afgiftsmæssig identitet formentlig ikke er tidssvarende. De tager ikke sigte på en virkelighed, hvor der kan foretages gennemgribende ændringer af en motors effekt og brændstofforbrug uden at foretage en fysisk udskiftning af motorens enkelte mekaniske dele. Reglerne er baseret på en tid, hvor tuning, ombygning og tab af afgiftsmæssig identitet forudsatte udskiftning af enkeltkomponenter i helt andet omfang, end hvad der behøves i dag. Derfor virker det i dag ikke hensigtsmæssigt at knytte spørgsmålet om afgiftsmæssig identitet til enkelte delkomponenter, når den teknologiske udvikling har medført, at der i dag kan foretages markante ombygninger, f.eks. gennem chip-tuning, uden at disse såkaldt centrale bestanddele berøres af udskiftningen.

5.4. Registreringsafgiftskrav mod køretøjer, der ikke kan indregistreres

Udgangspunktet for denne diskussion er det – umiddelbart selvmodsigende – faktum at køretøjer, der ikke kan indregistreres til brug på færdselslovens område, i flere tilfælde ses at blive pålagt registreringsafgift. Når dette findes at give anledning til behandling, skyldes det, at registreringsafgift af motorkøretøjer sædvanligvis er snævert knyttet til brug af køretøjet på færdselslovens område, jf. RKL § 2, stk. 1 og RAL § 1, stk. 1. Denne sammenhæng mellem brug

på færdselslovens område og betaling af registreringsafgift falder bort, når der afkræves registreringsafgift til trods for at køretøjet ikke kan indregistreres. Ydermere må der siges at være en naturlig sproglig sammenhæng mellem *registreringsafgift*, og registreringen af køretøjet i Køretøjsregistret, jf. RKL § 2, stk. 1.

Diskussionen tager sit udgangspunkt i RAL § 10, fordi bestemmelsen forudsætter, at køretøjer værdiansættes i den stand, hvori de skal indregistreres. Det fremgår af RAL § 10, at »den almindelige pris fastsættes efter salg til bruger her i landet i den stand, hvori køretøjet skal registreres«. Her skal alene fokuseres på bestemmelsens bemærkning om, at værdiansættelsen tager udgangspunkt i køretøjets stand ved indregistreringen.¹⁰⁷ Foruden RAL § 10 kan tillige fremhæves den i medfør af loven udstedte registreringsbekendtgørelses § 28, stk. 3, hvor det også tydeligt fremgår, at »For køretøjer, der skal afgiftsberigtiges som følge af mistet afgiftsmæssig identitet, vurderes køretøjets stand på det tidspunkt, hvor køretøjet tages i brug efter ændringen.«

Til illustration af problemstillingen kan fremhæves den ovenfor refererede SKM 2012.612 BR.

SKM 2012.612 BR

I denne sag blev ejeren af et ældre køretøj af mærket Chevrolet dømt til betale fornyet registreringsafgift af sit køretøj som følge af tab af afgiftsmæssig identitet. Afgiftspligten indtrådte selvom ombygningerne havde en sådan karakter, at køretøjet ikke ville kunne synes med de pågældende ændringer. I situationen blev der derfor pålagt afgiftspligt til trods for at køretøjet ikke efterfølgende kunne anvendes lovligt på offentlig vej med de ændringer, der gav anledning til den fornyede afgiftsbetaling.

Problemstillingen har også været behandlet af Landsskatteretten f.eks. i kendelse af 14. december 2011, Journalnr. 09-03641.

Journalnr. 09-03641

Denne sag angik et køretøj af mærket Toyota. Køretøjet blev standset af politiet, der konstaterede en række ændringer. Ændringerne omfattede bl.a. omfattende ombygning af bremsesystemet med montering af hydraulisk parkeringsbremse, montering af turbolader på køretøjets motor, konstruktive ændringer af undervognens geometri samt montering af H-seler som erstatning for de originale 3-punktsseler. Ændringerne var i vidt omfang ulovlige.

SKAT gjorde gældende, at ændringernes omfang havde medført tab af afgiftsmæssig identitet og dermed en fornyet afgiftspligt, jf. RAL § 1, stk. 3. Klageren gjorde herover gældende, at der ikke skulle svares afgift på baggrund af ændringer, som køretøjet ikke kunne indregistreres med, og henviste i denne forbindelse til RAL § 10.

Landsskatteretten fandt, at ændringerne havde medført et tab af afgiftsmæssig identitet, hvorfor der skulle svares fornyet registreringsafgift af køretøjet, jf. RAL § 1, stk. 3. Landsskatteretten fandt desuden, at det var »[...] uden betydning for registreringsafgiftspligtens indtræden om de foretagne ændringer på køretøjet [var] helt eller delvist ulovlige [...]«.

¹⁰⁷ Øvrige forhold af betydning for beregning af registreringsafgiften behandles indgående under afsnit 6.

Det interessante i denne sammenhæng er, at Landsskatteretten afviste anvendelse af RAL § 10 og valgte ikke at tillægge den manglede mulighed for indregistrering af køretøjet vægt. Herudover er det bemærkelsesværdigt, at der ikke gives en begrundelse for, hvorfor RAL § 10 ikke kan tillægges betydning.

Der er for en umiddelbar betragtning et misforhold mellem RAL § 10's forudsætning om at køretøjer, der skal indregistreres og afgiftsberigtiges i Danmark reelt *kan* indregistreres og de i praksis forekommende situationer, hvor krav på betaling af registreringsafgift rettes mod køretøjer, der beviseligt ikke opfylder den øvrige lovgivnings krav til indregistrering på danske nummerplader. Køretøjerne i de refererede sager kan siges slet ikke at kunne rummes inden for ordlyden af RAL § 10, fordi de ikke er i en stand, hvori de kan indregistreres.

Modsat må det dog tillige anerkendes, at det vil skabe en yderst u hensigtsmæssig retstilstand, såfremt f.eks. en ulovlig ombygning kunne udgøre et værn mod krav om betaling af registreringsafgift. Det ville selvsagt ikke være fordelagtigt, hvis der blev skabt en situation, hvor en ombygning reelt ville kunne foretages uden afgiftsmæssige konsekvenser, såfremt den var tilstrækkelig omfattende.

Der kan argumenteres for, at køretøjets værdi reduceres i den situation, hvor det grundet omfattende ombygninger eller dets grundlæggende konstruktion må konstateres, at det ikke kan indregistreres i Danmark. Dette ville resultere i en lavere værdiansættelse af pågældende køretøj efter RAL § 10, hvorfor der ultimativt ville skulle betales et lavere beløb i registreringsafgift. Fortolkningen blev gjort gældende af klageren i Journalnr. 09-03641, men blev dog ikke taget til følge af Landsskatteretten. Det forekommer korrekt at afvise denne fortolkning, da den ligeledes medfører det u hensigtsmæssige resultat, at der uden afgiftsmæssige konsekvenser kan ske benyttelse af et køretøj på færdselslovens område, såfremt køretøjet er tilstrækkeligt ulovligt. En retstilstand som denne er i sagens natur uacceptabel og uoverensstemmende med formålet med lovgivningen på registreringsafgiftsområdet, og må derfor afvises.

Bestemmelsen kan dog tillige fortolkes på en måde, der umiddelbart tillader beregningen at ske i overensstemmelse ordlyden af RAL § 10. Når der i bestemmelsen henvises til, at værdiansættelse skal ske »[...] i den stand, hvori køretøjet skal registreres«, så kan der argumenteres for, at der implicit ligger i dette, at der ved afgiftsberegningen ikke skal tages hensyn til de forhold, der hindrer en indregistrering. Køretøjet med ombygningerne er med andre ord ikke i den stand, hvori det skal indregistreres, og værdiansættelsen tager derfor ikke sit udgangspunkt i denne situation.

Der er dog en alvorlig logisk brist i denne argumentation. Det kan vanskeligt lægges til grund, at en stribe ombygninger aktualiserer et krav om fornyet betaling af registreringsafgift, hvorimod der bortses fra de selvsamme ombygninger, når kravet om registreringsafgift skal beregnes. I tillæg hertil ville fortolkningen være i direkte modstrid med ordlyden af registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 28, stk. 3. Denne fortolkning må derfor ligeledes afvises.

Diskussionen i dette afsnit må anses for afklaret med Højesterets dom i SKM 2015.698 HR, der er refereret unde afsnit 3.1.2, og udgør et værdifuldt bidrag til fortolkningen af RAL § 10.

SKM 2015.698 HR

Dommen angik et køretøj af mærket Ferrari, og det var under sagen omtvistet, hvorvidt køretøjet grundet sin tekniske indretning lovligt kunne indregistreres i Danmark, og hvilken konsekvens dette i givet fald skulle have for afgiftsbetalingen. Denne sag angik ikke et ombygget køretøj, men derimod registreringsafgift af et ikke-afgiftsberigtiget køretøj, der var taget i brug på færdselslovens område.

Trods forskellen i faktiske omstændigheder må sagen må dog alligevel inddrages i denne forbindelse, da Højesteret udtalte sig ganske klart om den afgiftsmæssige betydning af et køretøj ikke kan indregistreres i Danmark. Højesteret udtalte i sagen: »[...] at pligten til at betale registreringsafgift af biler, der er indrettet til kørsel på vej og omfattet af færdselslovens definition af motorkøretøjer, og som tages i brug på færdselslovens område, ikke er betinget af, at bilen kan indregistreres eller bliver indregistreret.« Trods forskellen i faktiske omstændigheder til dette afsnit, så må udtalelsen også tillægges vægt i denne sammenhæng, da der består flere ligheder end forskelle mellem situationerne. Spørgsmålet er i begge tilfælde, hvorvidt der kan drages en afgiftsmæssig konsekvens af, at et køretøj ikke kan indregistreres, når der i øvrigt er tale om en situation, hvor de faktiske forhold er tilstrækkelige til at pålægge registrerings- og afgiftspligt.

5.4.1. Vurdering af den afgiftsmæssige betydning af manglende mulighed for indregistrering

Sammenfattende kan det anføres, at der er en klar praktisk begrundelse for de resultater, som er nået i såvel rets- som administrativ praksis. Hertil kan lægges en klar udtalelse om en i det væsentlige identisk problemstilling fra Højesteret. Højesteret henviser i sin begrundelse til formålet med den dagældende FL § 72, der angik ibrugtagning. Formålet med denne bestemmelse må antages at være sammenfaldende med de involverede hensyn på dette område. Formålsbetragtningen må følgelig også have gyldighed på dette område.

Formålsfortolkningen forekommer at være det mest overbevisende argument for at opkræve afgiften i denne type situationer, fordi formålet med lovgivningen alene kan varetages, såfremt det sikres, at der er afgiftsmæssige konsekvenser af benyttelsen på færdselslovens område trods den manglende mulighed for senere indregistrering. Konklusionen må derfor være, at det er korrekt, når der også pålægges pligt til at svare registreringsafgift på trods af en manglende mulighed for efterfølgende at indregistrere køretøjet som følge af en ombygning.

5.5. Sammenfatning

Tab af afgiftsmæssig identitet medfører, jf. RAL § 1, stk. 3, et fornyet krav om betaling af registreringsafgift, og bestemmelsen udgør derfor et supplement til den i afsnit 3 omtalte hovedregel om indtræden af registreringsafgiftspligt som følge af ibrugtagning på færdselslovens område. Reglerne udgør et værn mod omgåelse af den almindelige regel om betaling af registreringsafgift i forbindelse med registrering i Køretøjsregistret.

Tab af afgiftsmæssig identitet kan ske i flere tilfælde. Først og fremmest kan det ske som følge af en genopbygning for mere end 75 procent af køretøjets værdi, jf. RAL § 7, stk. 1. Bestemmelsen sikrer, at der ikke sker en afgiftsmotiveret genopbygning af et køretøj, som det ikke samfundsøkonomisk kan forsvares at reparere.

Dernæst kan den afgiftsmæssige identitet fortabes efter RAL § 7 a, stk. 1, der finder anvendelse på forhold, der falder uden for bestemmelsens forståelse af almindelig vedligeholdelse, og som ikke lever op til betingelserne i RAL § 7 a, stk. 2, nr. 1-3. I relation til disse betingelser har navnlig nr. 2 – om en maksimal effektforøgelse på 20 procent ved udskiftning af motor – påkaldt sig interesse. Motorskift kan her statueres også uden et egentligt skift af motoren. I disse tilfælde hæfter interessen sig navnlig ved, hvorvidt de såkaldte centrale bestanddele i form af topstykket, motorblokken og krumtappen er udskiftet.

Det er desuden konstateret, at en flerhed af ændringer foretaget over en række forskellige delområder på køretøjet kan tale for at anse en ændring for at falde uden for almindelig vedligeholdelse, uanset at de enkelte ændringer hver for sig formentlig ikke ville udløse et fornyet krav om afgiftsbetaling.

Afslutningsvis er foretaget en analyse af tab af afgiftsmæssig identitet i relation til to konkrete problemstillinger. I relation til chip-tuning konstateres det, at der er visse holdepunkter for at anse en chip-tuning som modstridende med RAL § 7 a, stk. 2, nr. 1 og 2 om henholdsvis model- og motorskifte, ligesom det kan være sammenfaldende med formålet bag bestemmelsen. Ultimativt afvises det dog, at chip-tuning skulle have afgiftsmæssige konsekvenser under henvisning til bestemmelsernes ordlyd og deres fortolkning i praksis.

Ligeledes diskuteres muligheden for at rette et krav om betaling registreringsafgift som følge af tab af afgiftsmæssig identitet mod et køretøj, der – som en følge af de ændringer, der har aktualiseret afgiftskravet – ikke længere kan indregistreres. Under henvisning til praksis fra Højesteret og formålet med reglerne om tab af afgiftsmæssig identitet konkluderes det, at afgiftskrav kan rettes mod denne type køretøjer.

6. Afgiftssatser og beregning af afgiften (MM)

Hvor stort et beløb der skal betales i registreringsafgift, afhænger af køretøjets værdi og afgiftssatsen for den relevante køretøjstype. I dette afsnit behandles reglerne for afgiftsberigtigelse af nye og brugte personbiler. Afsnittet indeholder desuden et gennemgående eksempel til illustration af reglerne konsekvenser for registreringsafgiften på et køretøj, der har en værdi uden registreringsafgift på kr. 160.000 ekskl. moms.¹⁰⁸

6.1. Afgiftsberegning for nye køretøjer (MM)

Nye køretøjer er defineret i registreringsafgiftsbekendtgørelsens § 27. Efter denne bestemmelse omfatter betegnelsen »nye køretøjer« kun køretøjer, der er mindre end 4 år gamle og som har kørt mindre end 2.000 km, medmindre de har været udsat for beskadigelser eller i øvrigt udviser spor af slitage, der udelukker, at de kan sælges som nye.

6.1.1. Afgiftspligtig værdi (MM og CH)

Registreringsafgiften af køretøjer udregnes efter de under afsnit 6.1.2 nævnte procentsatser i RAL § 4, stk. 1, nr. 2. Forinden disse procentsatser kan anvendes, er det nødvendigt at fastlægge den afgiftspligtige værdi af køretøjet. Det er således den afgiftspligtige værdi, der udgør den værdi, som procentsatserne relaterer sig til. Det bliver derfor af afgørende betydning for den endelige afgiftsbetaling, hvordan denne værdi fastsættes. Den afgiftspligtige værdi er i RAL § 8, stk. 1 defineret som:

»Den afgiftspligtige værdi for et nyt køretøj er dets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden afgift efter denne lov, ved salg til bruger her i landet på registreringstidspunktet [...] «

Ved et salg til en forbruger vil den faktiske salgspris kunne anvendes som den afgiftspligtige værdi. RAL § 8 indeholder dog også en række modifikationer til dette udgangspunkt.

Den afgiftspligtige værdi må ikke indeholde en negativ importøravance, jf. RAL § 8, stk. 1, 4. pkt. Efter reglen i RAL § 8, stk. 1, 3. pkt., skal den afgiftspligtige værdi altid indeholde minimum 9 procent i samlet avance for importør og forhandler. Sidstnævnte regel sikrer, at avancen på køretøjet ikke undtages fra afgiftsbetaling. Ifølge bemærkningerne til det lovforslag, hvori reglen oprindeligt blev fremsat, sikres således, »[...] at man ikke længere efter forhandling mellem bilsælgeren og køberen kan aftale avancen flyttet fra den nye bil, hvoraf der betales afgift, til den bil, der tages i bytte. Herved har man kunnet spare omkring 7-8.000 kr. i afgift

¹⁰⁸ Beregningen af afgiften for dette køretøj vedlagt som bilag 1

for en typisk personbil uden, at de samlede reelle avancer og priser uden afgift af den grund har været ændret.«¹⁰⁹

Reglens anvendelsesområde kan illustreres med følgende eksempel:

Et køretøj har hos Forhandler X en salgspris på kr. 109.000 inkl. moms, men ekskl. registreringsafgift. Beløbet på kr. 109.000 er inkl. importørens og forhandlerens samlede avance på 9 procent. En kunde vil købe køretøjet, hvis Forhandler X tager kundens køretøj i bytte. Byttekøretøjet har en værdi af kr. 30.000. Reglen i RAL § 8, stk. 1, 3. pkt. er til hinder for, at kunden og Forhandler X aftaler at overflytte avancen fra det nye køretøj til byttekøretøjet, således at Forhandleren i stedet betaler kr. 21.000 for byttekøretøjet, samtidig med at salgsprisen for det nye køretøj nedsættes fra kr. 109.000 til kr. 100.000 inkl. moms, men ekskl. registreringsafgift. Den afgiftspligtige værdi ville herefter være kr. 100.000.

Reglen i RAL § 8, stk. 1, 3. pkt. sikrer, at den afgiftspligtige værdi i ovenstående eksempel som minimum skal udgøre kr. 109.000, idet der i dette beløb er indeholdt en samlet avance på 9 procent. Dette beløb udgør den såkaldte »mindstebeskatningspris«¹¹⁰, og er det laveste afgiftsgrundlag, der kan bruges ved salg til en slutbruger.¹¹¹

Det er ikke ualmindeligt, at importørens avance udgør eksempelvis 20 procent eller mere.¹¹² Der er tidligere set flere eksempler på, at en forhandler – der har erhvervet køretøjet fra importøren – har angivet den afgiftspligtige værdi til mindste-beskatningsprisen, selv om den pågældende importør havde en avance på væsentligt over 9 procent, jf. bl.a. SKM 2014.718 LSR. I de tilfælde havde forhandleren således solgt køretøjet med en negativ avance, idet forhandleren dog i forbindelse med salget af køretøjet samtidig tog et andet køretøj i bytte, som senere blev solgt med en høj avance. Det skal her bemærkes, at det helt overordnet ikke er tilladt, at elementer, herunder avance, som indgår i beregningen af den afgiftspligtige værdi, overflyttes eller faktureres, så de ikke længere omfattes af den afgiftspligtige værdi. Sådanne transaktioner, hvor den pågældende overflytning eller omfakturering er konstateret af SKAT, kan tilsidesættes i relation til afgiften, jf. RAL § 8, stk. 1, in fine. Det er SKAT, der har bevisbyrden for, at der reelt er tale om en flytning af avance, og ikke blot et salg med tab efterfulgt af et salg med avance.

SKM 2014.718 LSR

En forhandler, F, havde i perioden 1. februar 2009 til 31. december 2010 solgt 26 køretøjer med negativ avance. For hvert salg havde F købt og videresolgt et byttekøretøj, og F havde opnået et vist overskud på hver af de 26 samlede handel, idet der for hver handel var opnået fortjeneste ved salget af byttekøretøjet. Den afgiftspligtige værdi af disse 26 køretøjer blev således beregnet på grundlag af en pris, som var lavere end F's indkøbspris.

¹⁰⁹ LFF 1997-05-06 nr. 252, Ændring af lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. og lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v.(Omlægning af varebilbeskatningen m.v.), Almindelige bemærkninger til lovforslaget. Der blev med dette lovforslag indført en minimumsavance på 5 procent. Herudover svarer reglen til den nugældende.

¹¹⁰ Bilafgifter og bilbeskatning, side 59

¹¹¹ LFF 2012-02-28 nr. 94, Almindelige bemærkninger til lovforslaget: Afsnit 2, lovforslagets formål og baggrund

¹¹² SKATs udtalelse af 7. marts 2014 som refereret i SKM 2014.718 LSR

SKAT havde afkrævet F kr. 399.352 i yderligere registreringsafgift vedrørende de 26 køretøjer. SKATs begrundelse herfor var, at i henhold til bestemmelsen i dagældende¹¹³ RAL § 8, stk. 1, sidste pkt., skulle SKAT konstatere, at der var sket overflytning af elementer, herunder avance, fra afgiftspligt til ikke-afgiftspligt for at kunne tilsidesætte transaktionen i relation til registreringsafgiften. Det var SKATs opfattelse, at dette helt objektivt var konstateret, når et nyt køretøj solgtes med negativ avance samtidig med, at der var konstateret et vist overskud på den samlede handel.

Landsskatteretten afgjorde sagen med henvisning til, at det ikke var tilstrækkeligt for at dokumentere, at der var overflyttet avance i strid med RAL § 8, stk. 1, sidste pkt. – så avancen ikke længere var omfattet af den afgiftspligtige værdi – at det objektivt var konstateret, at et nyt køretøj var solgt med negativ avance samtidig, at der var konstateret et overskud på den samlede handel med køberen af køretøjet. Landsskatteretten lagde vægt på, at SKAT ikke ved den objektive konstatering havde godtgjort, at der i alle tilfælde reelt var tale om en flytning af en avance, og ikke et salg med tab efterfulgt af et salg med avance.

Det var derfor ikke berettiget, at SKAT havde afkrævet F kr. 399.352 i yderligere registreringsafgift.

Ved lov nr. 411 af 11. maj 2012 blev RAL § 8, stk. 1 ændret, således at der som 2. pkt. blev indsat en bestemmelse, hvorefter den afgiftspligtige værdi ikke må være lavere end den pris, der er betalt for køretøjet. Reglen medfører, at uanset om en forhandler sælger et køretøj med en negativ avance, skal den afgiftspligtige værdi som minimum opgøres med udgangspunkt i en »nul-avance«, hvilket konkret vil sige den pris, som forhandleren har betalt til importøren af køretøjet.

I lyset af denne lovændring forekommer SKM 2014.718 LSR næsten at være retshistorie, men afgørelsen har trods bestemmelsen i § 8, stk. 1, 2. pkt. fortsat sin berettigelse. Al den stund en forhandler efter lovændringen ikke kan sælge et køretøj med en negativ avance, kan – og vil – forhandlere formentlig i vidt omfang sælge køretøjer med en nul-avance. Når gentagende salg som i SKM 2014.718 LSR med negative avancer ikke i sig selv udløser en formodning for, at der er sket en flytning af avance, må dette antages at gælde så meget desto mere for gentagende salg med nul-avancer. Det vil således være SKAT, der skal godtgøre, at der i forhold til hvert enkelt salg er tale om en flytning af avancen.

Den føromtalte »mindstebeskatningspris« er efter indførelsen af § 8, stk. 1, 2. pkt. fortsat det teoretiske udgangspunkt, idet denne fortsat er det laveste afgiftsgrundlag, der ifølge loven kan bruges ved salg til en slutbruger. Eftersom importøravancen i praksis ofte vil overstige de 9 procent, jf. bemærkningerne ovenfor, må mindstebeskatningsprisen dog i realiteten anses for afskaffet, idet den afgiftspligtige værdi som minimum vil udgøre køretøjets værdi ekskl. moms med tillæg af henholdsvis 25 procent moms samt importørens *faktiske* avance, dog minimum 9 procent.

Såfremt de ovennævnte principper anvendes på dette afsnits gennemgående eksempel bliver resultatet følgende: importøren importerer et køretøj til en værdi af kr. 160.000 ekskl. moms. Derfor udgør den afgiftspligtige værdi som minimum kr. 218.000 efter tillæg af henholdsvis 9 procent importøravance og 25 procent moms. Dette beløb udgør mindstebeskatningsprisen, og er derfor det laveste afgiftsgrundlag, der kan anvendes ved salget til slutbrugeren.

¹¹³ Lovbekendtgørelse 2008-06-25 nr. 631 Registreringsafgiftsloven

Den afgiftspligtige værdi af køretøjet er dog ikke alene et spørgsmål om importørens indkøbspris og avance. Den afgiftspligtige værdi påvirkes også i betydelig grad af en række særbestemmelser, og den afgiftspligtige værdi vil derfor i praksis undtagelsesfrit afvige fra den i RAL § 8, stk. 1 angivne værdi. Særligt interessant er her RAL § 8, stk. 7, der indeholder regler om nedsættelser af den afgiftspligtige værdi på baggrund af diverse sikkerhedsudstyr. Som eksempel herpå kan fremhæves, at den afgiftspligtige værdi nedsættes med kr. 3.750, såfremt køretøjet er forsynet med blokeringsfrie bremses. I lighed hermed indeholder bestemmelsen et fradrag for sikkerhedspuder (airbags), elektronisk stabiliseringssystem og opnåelse af højeste karakter i Euro NCAP-kollisionstesten.

Til fortsættelse af ovennævnte eksempel angående et køretøj med en »mindstebeskatningspris« på kr. 218.000 inkl. minimumsavance, lægges det til grund, at køretøjet indeholder følgende sikkerhedsudstyr af betydning for den afgiftspligtige værdi:

Blokeringsfrie bremses, jf. RAL § 8, stk. 7	kr. 3.750
Airbags (minimum 6 stk.), jf. RAL § 8, stk. 7	kr. 5.120
Elektronisk stabilitetsprogram, jf. RAL § 8, stk. 7	kr. 2.500
Maksimal karakter i Euro NCAP, jf. RAL § 8, stk. 7	kr. 2.000
Radio, jf. RAL § 8, stk. 3	Kr. 1.000

Samtlige beløb repræsenterer et fradrag i den afgiftspligtige værdi. I alt kan den afgiftspligtige værdi således fastsættes til kr. 203.630 efter fradrag af relevant udstyr.

Formålet med nedsættelserne i den afgiftspligtige værdi er oplagt at begunstige sikrere køretøjer for derved at gøre dem mere attraktive for slutbrugeren. Det skal her bemærkes, at nedsættelserne får en større værdi end den umiddelbare beløbsangivelse i f.eks. RAL § 8, stk. 7 antyder, idet afgiften aldrig udgør mindre end 105 procent, jf. RAL § 4, stk.1, nr. 2. Hvis der eksempelvis opnås maksimal karakter i Euro NCAP-kollisionstesten, vil det medføre et fradrag i den afgiftspligtige værdi på kr. 2.000. Afgiften vil blive nedsat med minimum kr. 2.100 (ved 105 procent) og maksimalt kr. 3.600 (ved 180 procent).

Det bemærkes, at der ikke for hvert enkelt salg nødvendigvis skal foretages en ny, individuel afgiftsberegning for køretøjet. I praksis vil der for et køretøj af et givent mærke, model og variant m.v. være anmeldt en standardpris til Motorregisteret¹¹⁴, jf. RAL § 9, stk. 1. Standardprisen – som kan lægges til grund som den afgiftspligtige værdi ved afgiftsberegningen – fastsættes i overensstemmelse med de ovenfor nævnte bestemmelser i RAL § 8. Hvis et køretøj leveres med afgiftspligtigt ekstraudstyr, som ikke er omfattet af standardprisen, skal der betales afgift efter standardprisen med tillæg af betalingen for ekstraudstyret.¹¹⁵

Såfremt den egentlige salgspris for køretøjet er højere end standardprisen, skal salgsprisen lægges til grund for køretøjets afgiftspligtige værdi, jf. § 9, stk. 2, 2. pkt. Er salgsprisen omvendt lavere end standardprisen, kan denne pris anvendes som køretøjets afgiftspligtige værdi, såfremt det kan godtgøres, at den lavere pris indeholder de elementer, som efter § 8, stk. 1 og 3 indgår i den afgiftspligtige værdi, jf. § 9, stk. 2, 3. pkt. Henvisningen til § 8, stk. 1 og 3 indebærer, at den nedsatte pris kan anses for at være den almindelige pris ved salg til bruger her i

¹¹⁴ En liste over disse standardpriser offentliggøres af SKAT, jf. Juridisk Vejledning E.A.8.1.5.2: Værdifastsættelse af nye køretøjer, herunder standardpris: Offentliggørelse

¹¹⁵ Juridisk Vejledning E.A.8.1.5.2: Værdifastsættelse af nye køretøjer, herunder standardpris: Definition af standardpris m.v.

landet, og at prisen indeholder en samlet avance på mindst 9 procent.¹¹⁶ Er disse betingelser ikke opfyldt, fastsættes den afgiftspligtige værdi af køretøjet skønsmæssigt, jf. § 9, stk. 4.

6.1.2. Afgiftssatser (MM)

Nye personbiler afgiftsberigtiges efter RAL § 4, stk. 1, nr. 2 efter følgende satser:

105 procent af kr. 81.700¹¹⁷ og

180 procent af resten¹¹⁸

Til fortsættelse af afsnittets eksempel inddrages den ovennævnte afgiftspligtige værdi på kr. 203.630. Afgiften af køretøjet udgør således:

105 procent af kr. 81.700, i alt kr. 85.785

180 procent af kr. 121.930, i alt kr. 219.474

Dermed bliver den samlede afgiftsbetaling som udgangspunkt kr. 305.259.

Herudover beregnes et tillæg eller afslag i registreringsafgiften på baggrund af køretøjets brændstofforbrug, jf. RAL § 4, stk. 2 og 3. Reglerne tilsigter en afgiftsbesparelse for økonomiske køretøjer¹¹⁹, og beregnes således:

For benzindrevne køretøjer forhøjes afgiften med kr. 4.000 for hver kilometer køretøjet tilbagelægger mindre end 16 km pr. liter benzin. Afgiften nedsættes med kr. 4.000 for hver kilometer køretøjet tilbagelægger mere end 16 km pr. liter benzin.

For dieseldrevne køretøjer forhøjes afgiften med kr. 4.000 for hver kilometer køretøjet tilbagelægger mindre end 18 km pr. liter diesel. Afgiften nedsættes med kr. 4.000 for hver kilometer køretøjet tilbagelægger mere end 18 km pr. liter diesel.

Det skal bemærkes, at tillæg henholdsvis fradrag for brændstofforbrug foretages i den allerede udregnede registreringsafgift og ikke i den afgiftspligtige værdi som de tidligere omtalte tillæg

¹¹⁶ Juridisk Vejledning E.A.8.1.5.2: Værdifastsættelse af nye køretøjer, herunder standardpris: Salgspris lavere end standardpris

¹¹⁷ Beløbsgrænsen reguleres efter Lovbekendtgørelse 2015-10-08 nr. 1163 om indkomstskat for personer m.v. (Personskatteloven) § 20, jf. RAL § 4, stk. 9. Lovteksten angiver kr. 79.000 (2010 niveau). For 2015 udgør beløbet kr. 81.700, jf. <http://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/registreringsafgiftsloven> (besøgt den 26. oktober 2015)

¹¹⁸ Der er den 20. november 2015 fremsat lovforslag i Folketinget om ændring af afgiftssatsen i RAL § 4, stk. 1, nr. 2. (LFF 2015-11-20 nr. 69 Ændring af lov om registreringsafgiftsloven (Nedsættelse af registreringsafgiftens højeste sats for personbiler m.v.)). Forslaget indebærer en nedsættelse af afgiftssatsen på 180 procent over skalaknækket på kr. 81.700 til 150 procent. Lovforslaget indebærer ikke yderligere ændringer af retstilstanden, og er derfor som udgangspunkt kun af beregningsteknisk interesse. Da forslaget i skrivende stund endnu ikke er vedtaget i Folketinget, er der i dette afsnit taget udgangspunkt i den hidtil gældende afgiftssat på 180 procent. Forslaget vil i tilfælde af vedtagelse få virkning fra fremsættelsesdatoen i Folketinget, dvs. den 20. november 2015, jf. forslagens § 2, stk. 2. Lovforslaget vil ikke være genstand for yderligere behandling i dette speciale

¹¹⁹ LFF 2007-04-25 nr. 217, Ændring af registreringsafgiftsloven og vægtafgiftsloven (Omlægning af bilbeskatningen for at mindske CO₂-udledningen m.v.), Specielle bemærkninger til nr. 10

og fradrag efter RAL § 8, stk. 7. I modsætning til øvrigt sikkerhedsudstyr er fradrag for selealarmer, jf. RAL § 3, stk. 2, kategoriseret som et fradrag i afgiftsbetalingen og ikke som et fradrag i den afgiftspligtige værdi som øvrigt sikkerhedsudstyr efter RAL § 8, stk. 7.

Hvis det til brug for afsnittets eksempel lægges til grund, at køretøjet er benzindrevet og har et forbrug på 20 km pr. liter benzin, samt et minimum af 3 selealarmer så medfører det følgende nedslag i afgiften:

I alt 4 km pr. liter benzin udover 16 km pr. liter á kr. 4.000, i alt kr. 16.000.

3 selealarmer á kr. 200, i alt kr. 600.

På denne baggrund er køretøjets samlede pris således kr. 506.659 inkl. danske afgifter. Heraf udgør den samlede afgiftsbetaling kr. 288.659, svarende til ca. 57 procent af den samlede betaling inkl. moms og importøravance for køretøjet.

Trods muligheden for fradrag i både den afgiftspligtige værdi og i den endelige registreringsafgift, så gælder der dog efter RAL § 4, stk. 6 en minimumsafgift for nye køretøjer, idet der som minimum – uanset køretøjets afgiftspligtige værdi – skal betales kr. 20.000 i registreringsafgift. Fra dette beløb kan dog trækkes et beløb på kr. 200 pr. selealarm for maksimalt 3 selealarmer.¹²⁰ Minimumafgiften for et nyt køretøj udgør derfor kr. 19.400. Reglen om minimumsafgift bliver grundet den højere værdi af køretøjet i afsnittets eksempel ikke relevant for udregningen afgift på dette.

6.1.3. Vurdering af reglerne for afgiftsberegningen af nye køretøjer (MM)

Sammenfattende kan der drages den – åbenbare – konklusion, at der pålægges en stor afgiftsbyrde ved erhvervelse af nye motorkøretøjer. Hvorvidt dette er hensigtsmæssigt eller ej, er i sagens natur et politisk spørgsmål, så her skal alene påpeges en række systematiske u hensigtsmæssigheder i det eksisterende system.

Der er klare holdepunkter for at anføre, at afgiftssystemet indeholder en begunstiggelse af »miljørigtige« og »sikre« køretøjer på bekostning af køretøjer med de modsatte egenskaber, jf. reglerne om regulering af henholdsvis den afgiftspligtige værdi og den endelige afgift for sikkerhedsudstyr og brændstof.

Reglerne om regulering af registreringsafgiften på baggrund af brændstofforbrug, jf. RAL § 4, stk. 2 og 3 resulterer i praksis hovedsageligt i nedsættelser af afgiften. Således fik ca. 90 procent af såvel benzin- som dieseldrevne køretøjer et nedslag i registreringsafgiften i 2012.¹²¹ På baggrund af bestemmelsens karakter – hvor reguleringen af registreringsafgiften beregnes efter hver enkelt kilometer pr. liter køretøjets forbrug fraviger et fastsat udgangspunkt – må bestemmelsen dog antages fortsat at varetage det ønskede formål om at begunstige brændstoføkonomiske køretøjer. Der er således ikke anledning til at kritisere reglen på baggrund af oplysningen om, at 90 procent af nyregistrerede køretøjer får et nedslag i registreringsafgiften – tværtimod kan de ses som et udtryk for, at reglen har den ønskede regulerende effekt.

Det eksisterende regelsæts mulighed for fradrag i afgiftspligtig værdi for en række sikkerhedssystemer, kan dog svært antages at have en regulerende effekt af betydning, da samtlige fradrag angår systemer, der *de facto* er standard i tidssvarerende køretøjer i år 2015. Størstedelen af de nye køretøjer, som sælges i dag, får således det maksimale fradrag for sikkerhedsudstyr eller tæt på.¹²² Reglerne har derfor ikke nogen begunstigende effekt, da de i praksis omfatter alle

¹²⁰ Strukturelt provenu fra registreringsafgiften, side 3

¹²¹ Strukturelt provenu fra registreringsafgiften, side 4

¹²² Strukturelt provenu fra registreringsafgiften, side 5

køretøjer. Det kan derfor med en vis vægt anføres, at reglerne om nedslag for sikkerhedsudstyr i praksis karakter har af et bundfradrag i registreringsafgiften, der tildeles alle nye køretøjer, snarere end det medvirker til erhvervelse af køretøjer med bestemte egenskaber. Derimod rammes moderne sikkerhedssystemer – som en konsekvens af, at fabriksmonteret udstyr indgår som del af den afgiftspligtige værdi – oftest af den maksimale afgiftssats på 180 procent. Dermed bliver en række moderne sikkerhedssystemer, såsom automatisk nødbremse, vejbane-assistent¹²³ eller aktiv fartpilot¹²⁴, i ethvert praktisk tilfælde reelt uinteressante for danske købere af motorkøretøjer, idet de ikke er inkluderet i lovgivningens angivelser af afgiftsnedsættende sikkerhedsudstyr. Det må derfor konkluderes, at reglerne om den afgiftsmæssige konsekvens af sikkerhedsudstyr ikke i deres nuværende affatning reelt varetager deres formål om at begunstige sikre køretøjer.

6.2. Afgiftsberegning for brugte køretøjer (MM)

Reglerne for afgiftsberigtigelse af brugte køretøjer kan finde anvendelse i en række situationer. Reglerne vil f.eks. finde anvendelse i tilfælde, hvor et køretøj importeres fra udlandet med henblik på indregistrering i Danmark, ligesom de kan anvendes, hvis et køretøj efter udløbet af en leasingkontrakt ønskes afgiftsberigtiget med henblik på fortsat anvendelse på færdselslovens område.

Som tilfældet er for nye køretøjer, tager afgiftsberegningen for brugte køretøjer ligeledes udgangspunkt i køretøjets afgiftspligtige værdi, og det er derfor nødvendigt at kende denne, før end en egentlig beregning af registreringsafgiften kan foretages. Den afgiftspligtige værdi for et brugt udgør efter RAL § 10 »[...] køretøjets almindelige pris indbefattet merværdiafgift, men uden afgift [...]«. Denne definition minder således ganske meget om den, der efter RAL § 8, stk. 1 anvendes for nye køretøjer. Det fremgår dog af Juridisk Vejledning, at den afgiftspligtige værdi for brugte køretøjer fastsættes skønsmæssigt.¹²⁵ Samme sted anføres det, at der tages udgangspunkt i priser for sammenlignelige køretøjer ved salg til en bruger i den stand, hvori køretøjet skal registreres. Der gælder dog den øvre grænse, at det brugte køretøjs afgiftspligtige værdi ikke kan overstige nyprisen for pågældende køretøj.¹²⁶

Registreringsafgiften for brugte køretøjer beregnes herefter i udgangspunktet efter de samme principper som for nye køretøjer, jf. RAL § 4, stk. 7. Det er således de samme afgiftssatser på henholdsvis 105 og 180 procent, der er gældende, jf. RAL § 4, stk. 1, nr. 2, jf. § 4, stk. 7. Det afgørende ved beregningen af afgift for et brugt køretøj er den procentmæssige forskel mellem køretøjets nypris inkl. afgift og den aktuelle værdi inkl. afgift. Det er således en forudsætning for at kunne beregne registreringsafgiften af et brugt køretøj, at begge disse værdier kendes.

At afgiften efter RAL § 4, stk. 7 beregnes på samme måde for brugte køretøjer som for nye, betyder også, at de ovenfor refererede tillæg og fradrag i henholdsvis afgiftspligtig værdi og afgiften finder anvendelse for brugte køretøjer. Det følger dog direkte af bestemmelsen, at der her sker en procentvis reduktion af de enkelte poster, svarende til den procentmæssige forskel mellem køretøjets nypris inkl. afgift og den aktuelle værdi inkl. afgift. RAL § 4, stk. 7 indeholder tillige en henvisning til § 4, stk. 1, nr. 2's skalaknæk, hvorfor dette også nedsættes. Der foretages således en: »[...] konkret beregning køretøj for køretøj, der tager udgangspunkt i den

¹²³ For beskrivelse af udstyret se: <http://www.fdm.dk/wiki/sikkerhed/vejbane-assistent> (besøgt den 11. december 2015)

¹²⁴ For beskrivelse af udstyret se: <http://www.fdm.dk/wiki/sikkerhed/aktiv-fartpilot> (besøgt den 11. december 2015)

¹²⁵ Juridisk Vejledning E.A.8.1.5.3.1.1 Afgiftspligtig værdi for brugte køretøjer og beregning af afgift: Afgiftspligtig værdi

¹²⁶ Juridisk Vejledning E.A.8.1.5.3.1.1 Afgiftspligtig værdi for brugte køretøjer og beregning af afgift: Afgiftspligtig værdi

afgiftsberegning, der gælder for nye biler, men hvor beløbet for hvert enkelt beregningskomponent nedsættes med samme procentdel som det konkrete værditab for selve bilen eller motorcyklen.«¹²⁷ Herved sikres, at den procentmæssige andel af køretøjets værdi inkl. afgift vil være det samme som for et tilsvarende nyt køretøj.¹²⁸ Der refereres her til, at registreringsafgiftens procentmæssige andel af den endelige pris inkl. registreringsafgift for to køretøjer med identiske karakteristika vedrørende brændstofføkonomi, sikkerhedssystemer¹²⁹, vil være identisk, uanset om det ene køretøj afgiftsberigtiges efter reglerne om nye køretøjer, mens det andet er køretøj afgiftsberigtiges som brugt.

Reglen medfører, at brugte køretøjer, der f.eks. importeres til Danmark potentielt afgiftsberigtiges efter andre regler end de, der var gældende, da køretøjerne var nye. Således vil reglerne forfordle f.eks. køretøjer med et højt brændstofforbrug, selvom reglerne herom i RAL § 4, stk. 2 og 3 ikke var indført, da det importerede køretøj var nyt.

Det forholdsmæssige værditab på køretøjet er som nævnt ovenfor det afgørende, når registreringsafgiften af et brugt køretøj skal beregnes. Derimod er det efter de nugældende regler som udgangspunkt ikke afgørende, hvilken alder køretøjet har.¹³⁰ Dette udgangspunkt understreges af bemærkningerne til lovforslaget, der resulterede i reglerens indførelse, hvor det fremgår: »Det betyder, at en bil eller motorcykel, der f.eks. har mistet 45 pct. af sin værdi på 3 år afgiftsberigtiges på samme helt samme måde med hensyn til skalaknæk, fradrags- og tillægsbeløb, som en bil eller motorcykel, der har været 5 år om at miste de samme 45 pct. af sin værdi.«¹³¹

Da afgiften for et brugt køretøj fastsættes på baggrund af henholdsvis den oprindelige nypris inkl. afgift og den aktuelle værdi inkl. afgift, er det af afgørende betydning, hvordan disse værdier fastsættes. Den oprindelige nypris fastsættes som standardprisen eller den pris, der var markedsdannende, da køretøjet var nyt.¹³²

Den aktuelle værdi inkl. afgift fastsættes typisk med udgangspunkt i annoncerede priser på lignende køretøjer, f.eks. på internettet eller i dagspressen. I praksis udarbejder SKAT på baggrund af tilgængeligt materiale om værdiansættelse af brugte køretøjer en række niveaulister som danner baggrund for værdiansættelsen.¹³³ For køretøjer, hvor det ikke er muligt at fastsætte en aktuell markedspris efter denne metode, kan værdien fastsættes på grundlag af nyprisen nedskrevet efter en af SKAT fastsat nedskrivningsskala.¹³⁴

¹²⁷ LFF 2007-12-14 nr. 42, Ændring af registreringsafgiftsloven, lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. og lov om afgift efter brændstofforbrug for visse personbiler. (Justering af afgiftsberegningen for brugte biler m.v., afgiftsfritagelse af brint- og elbiler og udvidelse af ordningen med registrerede virksomheder), afsnit 1, Lovforslagets formål og baggrund

¹²⁸ LFF 2007-12-14 nr. 42, afsnit 1, Lovforslagets formål og baggrund

¹²⁹ Samt øvrige forhold af betydning for registreringsafgiftsberegning, jf. afsnit 6.1 om nye køretøjer.

¹³⁰ Undtagelsen er køretøjer med en alder over 35 år, der afgiftsberigtiges som veterankøretøjer på baggrund af brugsværdi, jf. RAL § 10, stk. 4

¹³¹ LFF 2007-12-14 nr. 42, afsnit 1, Lovforslagets formål og baggrund

¹³² Juridisk Vejledning E.A.8.1.5.3.1.2: Personbiler og motorcykler: Oprindelig nypris

¹³³ Juridisk Vejledning: E.A.8.1.5.3.1.2: Personbiler og motorcykler: Niveaulister/værdilister

¹³⁴ Juridisk Vejledning: E.A.8.1.5.3.1.2: Personbiler og motorcykler: Handelspris/markedspris kan ikke findes

7. Hæftelse for registreringsafgift (MM)

Hæftelse for registreringsafgift er reguleret i RAL § 20. Lovens hovedregel fremgår af RAL § 20, stk. 1, 1. pkt., der indebærer, at hæftelsen for afgiften påhviler køretøjets ejer på tidspunktet for afgiftspligtens indtræden. I normalsituationen, hvor der sker registrering af køretøjet i Køretøjsregistret samtidig med afgiftspligtens indtræden, hæfter den registrerede ejer for afgiften, jf. RAL § 20, stk. 1, 2. pkt. Denne regel er begrundet i et administrativt hensyn til at undgå tvivlsspørgsmål angående en eventuelt forskel på den registrerede og den civilretlige ejer af køretøjet.¹³⁵ Som tidligere nævnt under afsnit 3.1.2, så kan afgiftspligten dog indtræde uden, at der sket forudgående registrering i køretøjsregistret. Dette kan forekomme, når køretøjet tages i brug på færdselslovens område forud for registreringen. I denne situation vil der i sagens natur ikke være en registreret ejer, hvorfor hæftelsen for afgiften i denne situation blot vil påhvile køretøjets civilretlige ejer.

RAL § 20, stk. 1, sidste pkt. indeholder dog den begrænsning, at ejeren ikke hæfter for registreringsafgiften, såfremt køretøjet tages i brug på færdselslovens område, uden at ejeren vidste eller burde have vidst dette. Ejeren af køretøjet sikres således mod at blive mødt med et krav om betaling af afgift, hvis køretøjet f.eks. tages i brug på færdselslovens område ved et tyveri.

Køretøjets ejer er dog i en række situationer ikke den eneste, der hæfter for betaling af registreringsafgiften. Sælgeren af køretøjet kan i visse situationer også hæfte for afgiftens betaling. Efter RAL § 20, stk. 2 hæfter en virksomhed, der erhvervsmæssigt handler med motorkøretøjer tillige for afgiftens betaling, hvis virksomheden har solgt køretøjet i forbindelse med afgiftspligtens indtræden. Formuleringen »virksomheder der handler erhvervsmæssigt med køretøjer« må tage sigte på forhandlere af køretøjer. Reglen finder derfor anvendelse på forhandlere, der sælger køretøjer, der forud for salget ikke er registrerede og afgiftsberigtigede. Det er normal praksis, at forhandleren for køberen anmelder køretøjet til registrering og betaler registreringsafgiften.¹³⁶ Forhandleren leverer således de oplysninger, der anvendes til afgiftsberegningen, og hæftelsen for afgiftsbetalingen har formentlig sin naturlige sammenhæng hermed.

Ligeledes hæfter en importør, jf. RAL § 20, stk. 3, for afgiftens betaling, hvis importøren har bevirket eller medvirket til en for lav fastsættelse af afgiften. Dette kan f.eks. ske i tilfælde, hvor importøren oplyser en reduceret indkøbspris i udlandet med den virkning, at den afgiftspligtige værdi efter RAL §§ 8 eller 10 fastsættes for lavt.¹³⁷

Reglen i RAL § 20, stk. 4 pålægger endvidere en hæftelse for registreringsafgift for senere ejere af køretøjet, der ved køretøjets erhvervelse vidste eller burde have vidst, at der ikke var betalt registreringsafgift af køretøjet. Den nugældende regel fraviger den tidligere, der på objektivet grundlag pålagde senere erhververe af køretøjet hæftelse for registreringsafgift. For en umiddelbar betragtning fremstår den nugældende bestemmelse således betydeligt mere lempelig end den hidtil gældende. Bestemmelsen blev dog efter fast praksis administreret således, at den objektive hæftelse alene blev gjort gældende ved handler mellem private, hvorimod den ikke fandt anvendelse ved køb fra en forhandler.¹³⁸ Med den nugældende bestemmelse er det dog alene den senere erhververs viden eller burde viden, der er afgørende, og RAL § 20, stk. 4

¹³⁵ LFF 2012-03-28 nr. 122, Ændring af lov om registrering af køretøjer, registreringsafgiftsloven og love om energiafgifter (Hæftelse m.v. for registreringsafgift, justering af priser for registrering m.v. af køretøjer, regler om nummerpladeoperatører og teknisk justering af energiafgifter), Afsnit 3.6.3, Forslagets indhold

¹³⁶ Karnov, note 16 til Lov 2012-05-30 nr. 481 (om ændring af lov om registrering af køretøjer, registreringsafgiftsloven og forskellige love om energiafgifter), (kommenteret af John Peter Andersen, besøgt den 28. september 2015)

¹³⁷ Juridisk Vejledning E.A.8.1.10: Afregning af afgift og regnskab: Hæftelse

¹³⁸ LFF 2012-03-28 nr. 122, afsnit 3.6.1, Gældende ret.

kan derfor også finde anvendelse ved køb af motorkøretøj hos en forhandler. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis købsprisen på køretøjet er så lav, at køberen ved eller burde vide, at prisen ikke kan indeholde den fulde registreringsafgift.¹³⁹ Selvom kravet om registreringsafgift således nu kan gøres gældende mod en senere erhverver uanset om købet er sket hos en forhandler eller en privat, så er sondringen mellem disse to forskellige typer aftaleparter dog formentlig ikke fuldstændig ligegyldig for spørgsmål relateret til hæftelse for registreringsafgiften. Den senere erhverver vil formentlig være berettiget til i højere grad at forvente, at afgift er berigtiget korrekt, når købet sker hos en forhandler modsat hos en privat.¹⁴⁰ Der er i begge købsituationer tale om en vurdering af den senere erhververs burde-viden, men sælgers stilling kan influere på denne. Sælgers professionelle stilling vil således potentielt have en indflydelse på den senere erhververs burde-viden, idet der ved køb hos en privat sælger vil stilles større krav til køberens sikring af, at der er sket betaling af registreringsafgift.

RAL § 20, stk. 5 pålægger tilsvarende hæftelse for førere eller brugere af køretøjet, som anvender dette med viden om, at der ikke er betalt registreringsafgift heraf. Det skal her bemærkes, at hæftelse for registreringsafgift således ikke påhviler førere eller brugere, der alene har en burde-viden om, at registreringsafgiften ikke er betalt. Der kan, jf. den ovenfor omtalte regel i RAL § 20, stk. 1, opstå en situation, hvor mere end én person hæfter for afgiften for motorkøretøjet. Dette kan f.eks. ske, hvis et ikke-afgiftsberigtiget køretøj – med ejerens kendskab – tages i brug på færdselslovens område af en person, der ved at køretøjet ikke er afgiftsberigtiget. I et sådant tilfælde vil der således opstå en solidarisk hæftelse, idet både ejeren og føreren begge hæfter for afgiftens betaling.

Sammenfattende kan det konkluderes, at der via reglerne om hæftelse i RAL § 20, stk. 1, stk. 4 og stk. 5 er efterstræbt et system, der ikke tillader kørsel i et ikke-afgiftsberigtiget køretøj med viden herom uden, at der derved pålægges hæftelse for afgiftens betaling. Derimod er det som udgangspunkt mindre betydningsfuldt om den pågældende person har status som ejer, fører eller bruger af køretøjet. Ligeledes medfører reglerne i RAL § 20, stk. 2 og stk. 3, at hæftelsen også kan omfatte de personer, der leverer de pågældende køretøjer. Der kan med lethed konstrueres en række eksempler, hvor hæftelsen påhviler mere end én person, hvilket også må antages at øge sandsynligheden for, at der sker endelig betaling af afgiften, og dette må således være sammenfaldende med hensynet bag bestemmelsen.

7.1. Vurdering af lovændringen gennemført ved lov nr. 481 af 30. maj 2012

Hæftelsesproblematikken har givet anledning til en større mængde sager ved domstolene og Landsskatteretten. En stor del af disse sager angår dog den tidligere retstilstand vedrørende senere erhververe af ikke-afgiftsberigtigede køretøjer, der i dag er reguleret i RAL § 20, stk. 4. Ønsket om at undgå disse sager var en medvirkende årsag til lovændringen.¹⁴¹ Det vil i dette afsnit blive diskuteret, hvorvidt lovændringen må forventes at få den ønskede effekt på mængden af tvister.

Til at danne baggrund for en sammenligning af den nuværende retstilstand med den tidligere, vil dommen SKM 2015.221 BR i det følgende blive gennemgået. Dommen vedrører retstilstanden før omtalte lovændring.

SKM 2015.221 BR

¹³⁹ Juridisk Vejledning E.A.8.1.10: Afregning af afgift og regnskab: Hæftelse

¹⁴⁰ Karnov, note 16 til Lov 2012-05-30 nr. 481, (kommenteret af John Peter Andersen, besøgt den 28. september 2015)

¹⁴¹ LFF 2012-03-28 nr. 122, afsnit 3.6.2, Forslagets baggrund.

I denne sag havde S købt et køretøj af mærket Mercedes. Køretøjet var parallel-importeret og S opnåede en besparelse på kr. 413.729 i forhold til den vejledende udsalgspris i Danmark. Prisen for køretøjet var fastsat for lavt, fordi sælgeren ved afgiftsberigtigelsen havde oplyst en for lav indkøbspris til SKAT, der følgelig havde fastsat en for lav afgift for køretøjet. Der var under sagens behandling enighed om at S som udgangspunkt hæftede for afgiftens betaling på objektivi grundlag, jf. dagældende RAL § 19, stk. 2, fordi han var den registrerede ejer af køretøjet. Sagen omhandlede således, hvorvidt S kunne omfattes af SKATs særlige administrative praksis om ikke at gøre sådanne afgiftskrav gældende mod personer, der i god tro har erhvervet et køretøj fra en forhandler.¹⁴² Byretten lagde i sin begrundelse vægt på, at S havde kendskab til køretøjets nøjagtige indkøbspris i Tyskland, og at der ikke var omstændigheder, der gav S anledning til at tro, at sælgeren kunne opnå tilstrækkelig rabat ved indkøbet i Tyskland til, at der ville mulighed for at dansk registreringsafgift og moms kunne rummes inden for den pris, som S betalte. S hæftede således for betaling af registreringsafgiften, fordi han var i ond tro.

Som det fremgår af den netop refererede dom, blev der lagt afgørende vægt på køberen af motorkøretøjets gode eller onde tro omkring afgiftsbetalingen ved den tidligere retstilstand, fordi dette var af afgørende betydning for omfattelse af SKATs administrative praksis. Det kan dog næppe antages, at en tilsvarende sag til pådømmelse efter de nugældende regler ville give anledning til færre tvistigheder. Såfremt sagen skulle have været afgjort efter den nugældende regel i RAL § 20, stk. 4, ville det afgørende spørgsmål således være om den efterfølgende ejer vidste eller burde have vidst, at der ikke var sket korrekt afgiftsberigtigelse af køretøjet.

Til trods for at der kan bestå nuanceforskelle mellem en vurdering af god/ond tro og burde-viden, så kan det dog ikke tiltrædes, at ændringen af dette kriterium skulle føre til væsentlig færre sager, og det må således betegnes som tvivlsomt, om den gennemførte lovændring på dette område opnår den ønskede effekt. Tværtimod må det antages, at der kan opstå en tvist i flere situationer end før, idet erhververens burde-viden nu også er afgørende betydning i tilfælde, hvor der er sket køb og salg af et motorkøretøj mellem to private.¹⁴³ Som tidligere nævnt hæftede erhververen i disse tilfælde på objektivi grundlag forud for lovændringen, hvorfor der burde være mindre sandsynlighed for, at der kunne opstå en konflikt mellem SKAT og den senere erhverver.

De kritiske bemærkninger om lovændringens manglende betydning for den fremtidige mængde af sager angående hæftelse kan dog ikke stå alene. Forud for lovændringen var lovens udgangspunkt den objektive hæftelse, hvorimod undtagelserne alene var et resultat af SKATs administrative praksis. Der består naturligvis en forskel mellem et princip fastsat ved administrativ praksis og et princip, der fremgår af lov eller bekendtgørelse, om end de materielle regler i al væsentlighed er identiske. Det må alt andet lige føre til en mere gennemskuelig retstilstand, at betingelserne fremgår direkte af loven, og dette forhold må derfor antages at virke begrænsende på sagsmængden. Denne flytning af reglerne fra administrativ praksis til lovtæksten fremgår imidlertid ikke af forarbejderne til bestemmelserne om hæftelse.

¹⁴² Foruden spørgsmålet om god tro indeholdt sagen også en stillingtagen til S's og sælgerens status som henholdsvis forbruger og forhandler, da disse også havde indflydelse på anvendelsen af SKATs tidligere administrative praksis. Disse kriterier vil dog ikke blive genstand for nærmere behandling, da der ikke længere skelnes mellem køb af køretøjer fra henholdsvis private og forhandlere, jf. omtalen af RAL § 20, stk. 4 ovenfor.

¹⁴³ Det skal dog bemærkes, at denne ændring tillige kan medføre en reduktion i antallet af sager, idet sager om hvorvidt der er tale om en forhandler eller en privat sælger undgås, fordi dette ikke længere har samme betydning.

I tillæg hertil skal det anføres, at der ikke ses at være den samme mængde sager ved hverken domstole eller Landsskatteretten vedrørende den nye retstilstand som den tidligere gældende. Dette kan være udtryk for, at lovændringen har haft den ønskede effekt, men kan dog også være et resultat af, at lovændringen trådte i kraft d. 12. juni 2012.¹⁴⁴ Eventuelle sager på baggrund af de nugældende regler kan derfor endnu befinde sig på et tidligere stadie end behandling ved domstolene.¹⁴⁵

Samlet set må det dog – på baggrund af reglerens ordlyd sammenholdt med den tidligere retstilstand – fastholdes, at der ikke på denne baggrund synes at være belæg for at forvente den reduktion i antallet af sager om hæftelse for registreringsafgift, der af forarbejderne fremgår som begrundelsen for den nugældende bestemmelse.

8. Leasing af køretøjer (CH)

I de senere år har leasing af køretøjer vundet stadig større indpas på bekostning af traditionelle køb. Dette gælder både for privat- og erhvervsleasing. I september 2015 udgjorde antallet af alle nyregistrerede personbiler ca. 17.700, hvoraf ca. 6.600, svarende til 37 procent, blev registreret til leasing. Dette er en stigning på 47 procent i forhold til samme periode i år 2014.¹⁴⁶

Det falder uden for rammerne af dette speciale at redegøre for baggrunden for denne udvikling, men en del af begrundelsen for denne stadigt stigende efterspørgsel af leasingkøretøjer, skyldes formentlig de særlig gunstige regler vedrørende afgiftsbetalingen af leasingkøretøjer. Efter reglerne i RAL § 3 b kan SKAT efter ansøgning tillade, at der under visse betingelser alene betales en forholdsmæssig registreringsafgift for den tidsbegrænsede leasingperiode. Den forholdsmæssige registreringsafgift opkræves forud for hele kontraktperiodens varighed. Dette må karakteriseres som en markant undtagelse fra de almindelige regler om betaling af registreringsafgift, idet den fulde registreringsafgift almindeligvis skal betales på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder.

Indledningsvist skal det bemærkes, at der i relation til anvendelsen af reglerne i RAL § 3 b ikke er forskel på, hvilken »type« af leasing der er tale om. Det har således ingen betydning *per se*, om der er tale om finansiel eller operationel leasing. Tilsvarende er det for så vidt uden betydning, om aftalen betegnes som en aftale om privatleasing, erhvervsleasing, »splitleasing«, »flexleasing«, etc. Disse forskellige typer af leasing er snarere et udtryk for de vilkår, der gælder i aftalen mellem leasinggiver og leasingtager, f.eks. leasingperiodens varighed, fabriksgaranti, hæftelse for restværdi, maksimalt antal tilladte kørte kilometer etc.¹⁴⁷ Det afgørende for, om et køretøj i en given leasingaftale kan afgiftsberigtiges efter reglerne i RAL § 3 b, er alene om de materielle og formelle betingelser herfor er opfyldte.

Det skal bemærkes, at der naturligvis intet er til hinder for, at en leasinggiver kan basere sin forretning på leasing af køretøjer, som leasinggiver har svaret den fulde afgift af ved køretøjets registrering i Køretøjsregistret efter hovedreglen i RAL § 1, stk. 1.¹⁴⁸

¹⁴⁴ L 2012-05-30 nr. 481 § 7, stk. 1

¹⁴⁵ Det falder dog uden for rammerne af dette speciale at undersøge, hvorvidt det er tilfældet.

¹⁴⁶ Nyt fra Danmarks Statistik – Rekord i bilsalget med 200.000 nye personbiler, 7. oktober 2015, nr. 482 (www.dst.dk/nyt/19573) (Besøgt den 7. december 2015)

¹⁴⁷ <http://www.fdm.dk/biler/bilkoeb/privatleasing/styr-paa-leasing-begreber> (Styr på leasing-begreber) (Besøgt den 8. november 2015)

¹⁴⁸ Jf. bl.a. LFF 2008-11-13 nr. 64 Ændring af registreringsafgiftsloven (Udenlandske firmabiler og leasede biler), afsnit 3.2, Leasede biler. Det forudsættes her, at dette er en mulighed.

De materielle betingelser behandles under afsnit 8.1, mens de formelle betingelser behandles under afsnit 8.2. Under afsnit 8.3. behandles de registreringsafgiftsmæssige retsvirkninger af, at leasingkontrakten ophører. Reglerne vedrørende beregningen og betalingen af den forholdsmæssige registreringsafgift efter reglerne i RAL § 3 b, behandles under afsnit 8.4.

8.1. Materielle betingelser (CH)

Det er en betingelse for anvendelsen af reglerne i RAL § 3 b, at der i relation til det omhandlede registreringspligtige leasingkøretøj er indgivet ansøgning til SKAT om betaling af forholdsmæssig registreringsafgift, samt at SKAT har meddelt tilladelse. Meddelelse af tilladelse forudsætter i sagens natur, at betingelserne herfor er opfyldte. Det følger af RAL § 3 b, stk. 1, 1. pkt., at følgende to kumulative betingelser skal være opfyldt, før SKAT kan meddele tilladelse:

- 1) Køretøjet skal tilhøre en virksomhed eller et fast driftssted, der er beliggende her i landet eller i udlandet, og
- 2) Køretøjet leases i henhold til en skriftlig aftale i en tidsbegrænset periode til en fysisk eller juridisk person, der er bosiddende her i landet.

Det er naturligvis et krav, at virksomheden er den reelle ejer af leasingkøretøjet, idet der i modsat fald ikke foreligger en leasingaftale, men derimod et kreditkøb, hvilket ikke er omfattet af muligheden for betaling af forholdsmæssig registreringsafgift.¹⁴⁹ Ved bedømmelsen af, om virksomheden reelt ejer leasingkøretøjet, er der tale om en konkret realitetsbetonet bedømmelse af samtlige foreliggende omstændigheder ved leasingaftalen i forhold til de momenter, der er karakteristiske for ejendomsretten til et aktiv ud fra en sædvanlig civilretlig bedømmelse.¹⁵⁰

Der lægges ved bedømmelsen heraf navnlig vægt på, hvem der har de sædvanlige ejerbeføjelser over køretøjet, og hvem af parterne, som har den økonomiske risiko- og gevinstmulighed vedrørende køretøjet, herunder hvem der reelt finansierer anskaffelsen af køretøjet.¹⁵¹ Andre momenter der indgår i bedømmelsen, er blandt andet, om køretøjet under eller efter udløbet af leasingperioden vil blive leasingtagers ejendom, og om leasingtagers egenfinansiering er usædvanlig i forhold til sædvanlige markedsmæssige vilkår.¹⁵²

Det er ikke enhver aftale om leasing af et køretøj mellem en virksomhed og en fysisk eller juridisk person, som kan være omfattet af § 3 b. I SKM 2011.27 SKAT præciserede SKAT, at leasinggiver – virksomheden – skal drive erhverv ved at lease køretøjer ud. Leasinggiver kan dog sideløbende drive andet erhverv.

Ved vurderingen af, om en leasinggiver driver erhverv ved at lease køretøjer ud, har Skatterådet i et bindende svar udtalt, at der gælder et skærpet dokumentationskrav, hvis leasingaftalen er indgået mellem interesseforbundne parter, jf. SKM 2010.429 SR. Denne linje er også fulgt i senere praksis fra Landsskatteretten, jf. bl.a. SKM 2012.103 LSR.¹⁵³

SKM 2012.103 LSR

¹⁴⁹ SKM 2012.358 SKAT

¹⁵⁰ SKM 2011.27 SKAT

¹⁵¹ SKM 2011.27 SKAT

¹⁵² SKM 2012.358 SKAT

¹⁵³ Se i samme retning SKM 2012.527 LSR og kendelse fra Landsskatteretten af 17. november 2011, Jour nr. 11-02472

Sagen angik, om det var korrekt, at SKAT i sin afgørelse havde givet afslag på klagerens ansøgning om betaling af forholdsmæssig registreringsafgift for leasingperioden efter RAL § 3 b.

LH var eneaktionær og direktør i selskabet H1 ApS (herefter »Selskabet«). Selskabet havde anmodet om forholdsmæssig betaling af registreringsafgift efter RAL § 3 b vedrørende et køretøj, der ved leasingaftale af 25. januar 2011 var leaset ud til selskabet G1 A/S for en periode på 36 måneder. Selskabet ejede 34 procent af aktierne i G1 A/S, og LH's to børn ejede gennem hvert deres investeringsselskab de resterende i alt 66 procent. Den månedlige leasingydelse udgjorde kr. 3.033 ekskl. moms, og der skulle ikke betales hverken depositum eller engangsydelse.

Landsskatteretten udtalte, at Selskabet ikke ved indgåelse af den pågældende leasingaftale kunne anses at have etableret en leasingvirksomhed, og SKAT's afgørelse blev derfor stadfæstet. Begrundelsen herfor var, at der ved leasingaftaler mellem interesseforbundne parter – hvad tilfældet var i denne sag – måtte stilles skærpede krav til dokumentationen for »[...] at aftalen er indgået på normale forretningsmæssige vilkår, at virksomheden foretager leasingaktiviteten med det formål at tjene penge til virksomheden, og at driften er begrundet i sædvanlige forretningsmæssige og driftsmæssige hensyn, herunder ønsket om en rimelig forrentning af den investerede kapital.« I øvrigt bemærkede Landsskatteretten, at det ikke var godtgjort, at det egentlige formål med leasingaftalen ikke havde været at opnå en besparelse i registreringsafgiften.

Ved vurderingen af, om Selskabet havde etableret en leasingvirksomhed, var det således afgørende, om det fandtes godtgjort, at den konkrete leasingaftale var indgået på markedsmæssige vilkår eller ej. Selskabet havde gjort gældende, at det ikke kunne anses for at være et sædvanligt og ufravigeligt krav til en leasingaftale, at der betales et depositum eller en engangsydelse. Dette må isoleret anses for at være en korrekt betragtning, idet parterne i en leasingaftale frit må kunne aftale, at beløbet indeholdt i et depositum eller en engangsydelse »overflyttes« til den månedlige ydelse.

Det fremgår ikke af referatet i SKM 2012.103 LSR, om den aftalte leasingydelse på kr. 3.033 ekskl. moms pr. måned konkret blev anset for at være for lav. Det afgørende var derimod, at Selskabet ikke havde godtgjort, at vilkårene i leasingaftalen var indgået på markedsmæssige vilkår. Dette har visse fællestræk med dokumentationspligten for koncerninterne dispositioner, jf. Skattekontrollovens¹⁵⁴ (herefter »SKL«) § 3 b, idet bevisbyrden i realiteten vendes om, således at det er op til de interesseforbundne parter (eller koncernforbundne selskaber) at dokumentere, at leasingaftalen (eller de koncerninterne dispositioner) er indgået på markedsmæssige vilkår.¹⁵⁵ Begrebet »interesseforbundne parter« blev ikke præciseret nærmere af Skatterådet i SKM 2010.429 SR eller af Landsskatteretten i SKM 2012.103 LSR, men begrebet må i relation til RAL § 3 b forstås i overensstemmelse med anvendelsesområdet for SKL § 3 b. Hvis leasingvirksomheden kan godtgøre, at der opnås en rimelig forrentning af den investerede kapital, vil leasingaftalen som udgangspunkt blive anset for at være indgået på markedsmæssige vilkår, jf. SKM 2012.192 LSR.

Det kan af SKM 2012.103 LSR udledes, at der ikke er nogen særlige krav til, hvornår en leasingvirksomhed i relation til anvendelsen af RAL § 3 b kan anses for at være etableret. I afgørelsen fra Landsskatteretten havde Selskabet ét leasingkøretøj, og begrundelsen for, at RAL §

¹⁵⁴ Lovbekendtgørelse 2013-10-31 nr. 1264 om skattekontrol

¹⁵⁵ Skatteretten 2, side 456

3 b ikke kunne finde anvendelse på den konkrete leasingaftale var som anført, at det ikke var godtgjort, at leasingaftalen var indgået på markedsmæssige vilkår. Det kan modsætningsvist slutes, at der ikke eksisterer nogen nedre grænse i relation til *omfanget* af leasingvirksomheden, idet et enkelt leasingkøretøj er tilstrækkeligt for anvendelsen af § 3 b – forudsat, at leasingaftalen er indgået på markedsmæssige vilkår, hvis leasingtager og leasinggiver er interesseforbundne. Dette støttes endvidere af, at der hverken i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder¹⁵⁶ er omtalt eller forudsat særlige krav til, hvornår en leasingvirksomhed kan anses for etableret. Det skal bemærkes, at det er en betingelse, at leasingvirksomheden ikke er en af leasingtager personligt ejet virksomhed, idet leasinggiver og leasingtager i så fald juridisk set er sammenfaldende, jf. SKM 2010.429 SR.

8.2. Formelle betingelser (CH)

I lighed med anvendelsen af reglerne i RAL §§ 3 a og 3 c, jf. herom afsnit 4.3.3 og 4.4.2, er det en forudsætning for, at et køretøj kan afgiftsberigtiges efter RAL § 3 b, at ansøgning er indgivet til SKAT forinden leasingkøretøjet tages i brug på færdselslovens område, jf. ordene »efter ansøgning« i RAL § 3 b, stk. 1. Kravet om forudgående ansøgning skyldes, at der nødvendigvis må foreligge dokumentation for, at der er indgået en leasingaftale samt dokumentation for leasingperiodens varighed, hvor sidstnævnte har direkte betydning for afgiftsberegningen.¹⁵⁷

Der skal på ansøgningstidspunktet foreligge en tidsbegrænset leasingkontrakt mellem leasinggiver og leasingtager.¹⁵⁸ Der gælder visse krav til indholdet af leasingkontrakten¹⁵⁹, da det er med udgangspunkt i indholdet heri, at SKAT vurderer, hvorvidt tilladelse kan meddeles eller ej. Indholdet i leasingkontrakten skal kunne sikre et tilstrækkeligt grundlag til brug for afgiftsberegningen¹⁶⁰, hvorfor der blandt andet kræves præcise oplysninger vedrørende køretøjets stand og skikkelse. Leasingkontrakten skal tillige være bilagt specificerede oplysninger om køretøjets beskaffenhed og udstyr, og det skal være oplyst, hvem der er registreret som brugere af køretøjet, jf. RAL § 3 b, stk. 9.

Er leasingkontrakten ikke dateret, kan der ikke meddeles tilladelse, jf. SKM 2013.192 LSR, hvor leasingtager og leasinggiver havde indgået en udateret leasingaftale vedrørende det omhandlede køretøj med en løbetid på 12 måneder med begyndelsesdato fra indregistreringsdatoen. Endvidere er der krav om, at leasingkontrakten skal indeholde en præcis angivelse af leasingperioden, jf. RAL § 3 b, stk. 9. SKAT godkender ikke aftaler om leasing for en periode på mindre end 30 dage, jf. SKM 2011.27 SKAT.

Det er ikke en betingelse for anvendelse af reglerne i RAL § 3 b, at ansøgningen er færdigbehandlet hos SKAT, forinden køretøjet tages i brug på færdselslovens område. Hvis den fulde registreringsafgift betales senest samtidig med indgivelse af ansøgningen efter RAL § 3 b, kan køretøjet lovligt tages i brug. Hvis ansøgningen imødekommes af SKAT, tilbagebetales den overskydende registreringsafgift med sædvanlig forretning. Der kan dog ikke ske tilbagebetaling, hvis ansøgningen afslås af SKAT, idet køretøjet er taget i brug, jf. SKM 2011.27 SKAT. Begrundelsen herfor er, at køretøjet i givet fald allerede er taget i brug på færdselslovens område, hvilket medfører, at afgiftspligten *er* indtrådt, jf. RKL § 2 og RAL § 1.

¹⁵⁶ Jf. herved LFF 2002-11-27 nr. 97, Forholdsmæssig registreringsafgift af udenlandske leasingbiler m.v. og fritagelse af visse tivoli- og cirkuskøretøjer og LFF 2008-11-13 nr. 64

¹⁵⁷ LFF 2002-11-27 nr. 97, Specielle bemærkning til nr. 3

¹⁵⁸ LFF 2002-11-27 nr. 97, Specielle bemærkning til nr. 3

¹⁵⁹ Et samlet overblik over kravene til indholdet af leasingkontrakten gengives ikke her, men kan findes i Juridisk Vejledning E.A. 8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Leasingkontrakten

¹⁶⁰ LFF 2002-11-27 nr. 97, Specielle bemærkning til nr. 3

Såfremt den fulde registreringsafgift betales forinden der indgives (eventuelt fornyet) ansøgning efter RAL § 3 b, kan tilladelse ikke meddeles, jf. SKM 2012.86 LSR, hvor Landsskatteretten bemærkede, at der i RAL »[...] ikke er hjemmel til tilbagebetaling af den fulde registreringsafgift i [en] situation som den foreliggende.« I sagen var registreringsafgiften betalt samtidig med en indgivet ansøgning, som SKAT senere gav afslag på. Efterfølgende blev der indgivet en fornyet ansøgning, men denne blev afvist af de af Landsskatteretten anførte grunde. Afgørelsen forekommer korrekt, idet afgiftspligten *er* indtrådt i forbindelse med ibrugtagningen, og idet der – som anført af Landsskatteretten – ikke er hjemmel i RAL til tilbagebetaling af den fulde registreringsafgift.

Det er usikkert, om det ovenfor anførte også gælder, hvis leasinggiver er beliggende i en anden medlemsstat. I SKM 2015.430 ØLR fandt landsretten, at der bestod en relevant tvivl om forståelsen af EUF-traktatens artikel 56 i relation til spørgsmålet om, hvorvidt der skal være mulighed for at tage et leasingkøretøj i brug, mens en ansøgning efter RAL § 3 b behandles, herunder om ibrugtagning kan betinges af en foreløbig indbetaling af den fulde registreringsafgift, der tilbagebetales, hvis ansøgningen imødekommes, og som ikke tilbagebetales, hvis ansøgningen afslås. Landsretten bestemte at forelægge disse præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen, hvilket på tidspunktet for afleveringen af dette speciale endnu ikke er blevet behandlet. Retstilstanden i disse situationer – hvor leasinggiver er beliggende i en anden medlemsstat – må derfor anses for uafklaret.

Såfremt SKAT har meddelt tilladelse under falske forudsætninger eller på et ufuldstændigt oplyst aftalegrundlag, bortfalder godkendelsen, og der indtræder fuld afgiftspligt. Afgiftspligten påhviler køretøjets ejer.¹⁶¹

8.3. Leasingkontraktens ophør (CH)

Et leasingkøretøj kan udgå af ordningen af flere årsager. Ved »ordning« forstås i denne sammenhæng den tilladelse, som SKAT efter ansøgning har meddelt, og som medfører, at der for leasingperioden alene betales en forholdsmæssig registreringsafgift. Under afsnit 8.3.1 behandles de retsvirkninger, der er forbundet med, at leasingkontrakten udløber på det på forhånd fastsatte tidspunkt. Retsvirkningerne af ændringer i leasingkontrakten eller en afbrydelse af denne, behandles under afsnit 8.3.2.

Leasingkontraktens udløb må afgrænses over for en afbrydelse eller ændring af leasingkontrakten, idet et udløb her forstås som, at leasingkontrakten udløber på det på forhånd fastsatte – eller aftalte – tidspunkt. Ved en afbrydelse af leasingkontrakten forstås et førtidigt ophør af kontrakten, hvilket vil sige før det på forhånd fastsatte tidspunkt.¹⁶²

8.3.1. Leasingkontraktens udløb (CH)

På tidspunktet for leasingkontraktens udløb, er der ikke længere betalt registreringsafgift af køretøjet, idet den allerede betalte (forholdsmæssige) afgift efter RAL § 3 b alene angår den periode, som leasingkontrakten strækker sig over. Efter RAL § 3 b, stk. 8, kan køretøjets nummerplader ved leasingkontraktens udløb – efter anmodning fra SKAT – inddrages ved politiets foranstaltning, hvis de ikke afleveres rettidigt. Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår, at køretøjet på tidspunktet for leasingkontraktens ophør skal afmeldes fra Køretøjsregisteret og

¹⁶¹ Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Leasingkontrakten

¹⁶² Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Kontraktafbrydelse

nummerpladerne afleveres.¹⁶³ SKAT anser det for rettidigt, hvis afmelding fra Køretøjsregisteret og aflevering af nummerplader sker senest 1. arbejdsdag efter leasingkontraktens udløb.¹⁶⁴

Såfremt køretøjet fortsat benyttes på færdselslovens område efter leasingkontraktens udløb, vil der ifølge lovens hovedregel indtræde fuld afgiftspligt for køretøjet, jf. RAL § 1, stk. 1. Denne hovedregel er dog fraveget i § 3 b, stk. 8, 2. pkt., hvorefter en fortsat benyttelse på færdselslovens område efter leasingkontraktens udløb ikke medfører krav om betaling af den fulde registreringsafgift, uanset at betingelserne for betaling af forholdsmæssig registreringsafgift ikke længere er til stede. I stedet skal der alene betales afgift og rente for den periode, der forløber fra leasingkontraktens udløb, og indtil køretøjets nummerplader enten indleveres eller fjernes. Afgift og rente opkræves pr. påbegyndt måned, som fristen overskrides med.

Bestemmelsen omtaler alene »leasingkontraktens udløb«, og der ses ikke at være holdepunkter for at fortolke anvendelsesområdet udvidende, således at også en afbrydelse eller ændring af leasingkontrakten måtte være omfattet. Det fremgår af forarbejderne til lov nr. 154 af 12. marts 2003, hvor bestemmelsen oprindeligt blev indført, at køretøjet skal afmeldes og nummerpladerne skal indleveres ved »leasingkontraktens ophør«. I forlængelse heraf fremgår det, at hvis »køretøjets nummerplader ved leasingkontraktens *udløb* [min fremhævelse] ikke afleveres rettidigt [...] skal der efterfølgende betales afgift og tillæg for den periode, der forløber fra leasingkontraktens udløb [...]«. ¹⁶⁵ Havde det været lovgivers intention at lade eksempelvis kontraktafbrydelse være omfattet af bestemmelsen, må det antages, at en formulering som »leasingkontraktens ophør« eller lignende ville have været benyttet i stedet, idet betegnelsen »ophør« dækker over et hvilket som helst ophør af kontrakten, herunder udløb, afbrydelse etc.

Er der eksempelvis tale om, at en leasingkontrakt er blevet forlænget, men hvor forlængelsen ikke er godkendt af SKAT, jf. RAL § 3 b, stk. 5, vil den fulde afgiftspligt indtræde ved en fortsat brug på færdselslovens område. Dette er i overensstemmelse med SKATs opfattelse vedrørende RAL § 3 b, stk. 8, jf. SKM 2015.244 SKAT, og der foreligger hverken retspraksis eller administrativ praksis, hvoraf andet fremgår. Begrundelsen herfor må antages at være, at uanset at der er tale om et almindeligt udløb for så vidt angår den *oprindelige* leasingkontrakt, så har parterne indgået en *efterfølgende* leasingkontrakt. Ved den efterfølgende leasingkontrakt har leasinggiver accepteret den fortsatte brug af køretøjet på færdselslovens område, og det er dette forhold, der udløser den fulde afgiftspligt.

Mens der ikke lader til at være tvivl om, hvordan bestemmelsen skal fortolkes, må det anføres, at konsekvensen heraf i visse tilfælde forekommer uhensigtsmæssig, idet to – fra leasinggivers synspunkt – næsten identiske situationer resulterer i forskellige retsvirkninger for leasinggiver.

Hvor der er tale om, at leasingkontrakten afbrydes som følge af f.eks. leasingtagers betalingsmisligholdelse, vil den fulde afgift indtræde for leasingkøretøjet, såfremt leasingtager fortsat benytter leasingkøretøjet på færdselslovens område, idet en kontraktafbrydelse ikke er omfattet af § 3 b, stk. 8, 2. pkt. Dette kunne være aktuelt, hvis leasinggiver uanset kontraktafbrydelsen ikke kan skaffe sig rådighed over leasingkøretøjet, eller hvis køretøjet blot ikke returneres rettidigt af leasingtager. I begge situationer vil køretøjet fortsat blive benyttet på færdselslovens område. Set med leasinggivers øjne, kan det svært hævdes, at der er forskel på følgende to situationer: 1) Kontrakten afbrydes, men leasingtager benytter fortsat køretøjet på færdselslovens område, og 2) Kontrakten udløber, men leasingtager benytter fortsat køretøjet på færdselslovens område. Det erindres her, at det er leasinggiver, der som ejer af køretøjet hæfter for betaling af registreringsafgiften, jf. RAL § 20, stk. 1, 1. pkt. (og ikke § 3 b, stk. 4, der alene

¹⁶³ LFF 2002-11-27 nr. 97, Almindelige bemærkninger til lovforslagets indhold

¹⁶⁴ Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Afmelding af køretøjet

¹⁶⁵ LFF 2002-11-27 nr. 97, Specielle bemærkning til nr. 3

omhandler hæftelse for den *forholdsmæssige* afgift). Dog vil en leasingtager, der benytter køretøjet med viden om, at der ikke er sket betaling af registreringsafgiften – en betingelse, der klart må formodes opfyldt i en situation som den netop opstillede – *tillige* hæfte for registreringsafgiften, jf. RAL § 20, stk. 5. Det må dog antages, at en sådan solidarisk hæftelse i en del tilfælde vil være uden nogen værdi for leasinggiver, såfremt afbrydelsen af leasingkontrakten er et resultat af leasingtagers betalingsmisligholdelse.

Det kan vanskeligt begrundes, at de to situationer ikke burde behandles ens – særligt når retsvirkningerne for leasinggiver i de to situationer er så markant forskellige. Omvendt skal det anføres, at § RAL 3 b, stk. 8 ikke bør omfatte eksempelvis ændringer i leasingkontrakten, hvilket tillige medfører krav om afmelding af køretøjet og aflevering af nummerplader, jf. nærmere nedenfor under afsnit 8.3.2. En ændring i leasingkontrakten forudsætter begge parter accept, idet en gensidigt bebyrdende aftale – hvad en leasingkontrakt er – i almindelighed ikke kan ændres ensidigt. I en sådan situation er der ikke det samme hensyn at tage til leasinggiver, der tværtimod må være indforstået med de registreringsafgiftsmæssige konsekvenser, som en ændring af leasingkontrakten medfører.

På baggrund af det netop anførte, skal det bemærkes, at den nuværende formulering af – og dermed anvendelsesområdet for – § 3 b, stk. 8 er uhensigtsmæssig, og bestemmelsen kunne med fordel ændres, således at der efter ordene »leasingkontraktens udløb« indsættes »eller afbrydelse«.

8.3.1.1. Forlængelse af leasingperioden (CH)

Parterne i en leasingaftale har mulighed for at forlænge leasingperioden, således at der igen betales en forholdsmæssig afgift for den forlængede periode. Ansøgning herom skal indgives til SKAT senest 14 dage før udløbet af den gældende kontrakt, jf. § 3 b, stk. 5. Der skal på ansøgningstidspunktet foreligge en skriftlig aftale mellem den herboende bruger og leasingvirksomheden, og aftalen skal indeholde oplysninger om den præcise tidsperiode, som kontrakten forlænges med. Den forlængede leasingkontrakt skal være på samme vilkår som den oprindelige kontrakt eller på eventuelle forlængelsesvilkår, som er aftalt mellem parterne i den oprindelige kontrakt, og som er godkendt af SKAT.¹⁶⁶

Såfremt leasingaftalen ikke forlænges, fordi SKAT ikke godkender den forlængede leasingkontrakt, er der tale om et almindeligt kontraktudløb. Hvis leasingtager fortsat har benyttet leasingkøretøjet på færdselslovens område i perioden efter udløbet af den oprindelige leasingkontrakt, og viser det sig, at SKAT ikke kan meddele tilladelse til en forlængelse, vil afgiftspligten være indtrådt for køretøjet. Da reglen i § 3 b, stk. 8, som anført ovenfor under afsnit 8.3.1, ikke finder anvendelse på denne situation, vil brugen af køretøjet på færdselslovens område medføre krav om betaling af den fulde registreringsafgift.

8.3.2. Afbrydelse eller ændringer i leasingkontrakten (CH)

Det følger af bestemmelsen i RAL § 3 b, stk. 6, 1. pkt., at køretøjets nummerplader som hovedregel skal afleveres og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret, hvis leasingkontrakten ændres eller afbrydes. Det samme gælder, hvis køretøjet ændrer afgiftsmæssig identitet. Undtagelsen til denne hovedregel er – under visse betingelser – debitor- og kreditorskifte, jf. § 3 b, stk. 6, 2. og 3. pkt. I tilfælde af debitorskifte, hvor leasingtager udtræder af leasingkontrakten og en anden samtidig indtræder i kontrakten på uændrede vilkår, er der ikke krav om, at leasingkøretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret, såfremt dette forinden er meddelt SKAT. Er der tale om et kreditorskifte, kan SKAT tillade, at en overdragelse af en leasingkontrakt ikke medfører krav om afmelding af leasingkøretøjet fra Køretøjsregisteret. Det er dog en betingelse

¹⁶⁶ Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Forlængelse af leasingperioden

for, at SKAT kan meddele tilladelse, at der er tale om overdragelse af en portefølje af leasingkontrakter som led i en omstrukturering eller salg af leasingvirksomheden, og at leasingkontrakterne forbliver uændrede. Erhververen af leasingkontrakterne hæfter for betaling af afgift og renter, jf. § 3 b, stk. 4, in fine.

Hvis et debitorskifte ikke forinden meddeles til SKAT, eller hvis et kreditorskifte ikke opfylder de ovenfor nævnte betingelser, er spørgsmålet, om dette skal anses for en afbrydelse eller ændring af leasingaftalen. Det kan umiddelbart have en stor økonomisk betydning for leasinggiver, om forholdet kvalificeres som en ændring eller en afbrydelse, da alene en afbrydelse af leasingkontrakten medfører, at der kan ske tilbagebetaling af den afgift, der eventuelt er betalt for meget for leasingperioden, jf. § 3 b, stk. 6, in fine. Som anført indledningsvist bliver den forholdsmæssige registreringsafgift opkrævet forud for hele kontraktperiodens varighed. Hvis den aftalte leasingperiode udgør 36 måneder, men afbrydes efter 30 måneder, vil der efter § 3 b, stk. 6, in fine ske tilbagebetaling af den del af afgiften, der vedrører de resterende 6 måneder.

Reglerne om debitor- og kreditorskifte i § 3 b, stk. 6, 2. og 3. pkt. blev indført ved lov nr. 481 af 30. maj 2012, og i lovforslagets specielle bemærkninger omtales debitor- og kreditorskifte som en ændring af leasingaftalen.¹⁶⁷ Lovændringen i 2012 indebar – ud over reglerne om debitor- og kreditorskifte – at ordet »ændres« blev indsat i bestemmelsens første pkt., mens bestemmelsens sidste pkt. omkring tilbagebetaling forblev uændret. Ordet »ændres« må nødvendigvis referere til debitor- og kreditorskifte i 2. og 3. pkt., da indførslen af disse regler var de eneste øvrige ændringer i § 3 b, stk. 6. Det må således klart antages, at lovgiver har forudsat, at debitor- og kreditorskifte skal kvalificeres som en ændring af leasingkontrakten. Spørgsmålet er herefter, hvorfor en sådan ændring ikke er omfattet af ordlyden i stk. 6, in fine vedrørende tilbagebetaling af eventuelt for meget betalt afgift for leasingperioden. Svaret beror formentlig på en lovgivningslapsus i forbindelse med ændringen af stk. 6 ved lov nr. 481 af 30//052012, idet stk. 6, in fine også burde have omfattet en ændring af leasingkontrakten.

Det forekommer unødigt formalistisk, hvis der i tilfælde af en ændring af leasingkontrakten ikke kan ske tilbagebetaling af den afgift, der er betalt for meget for leasingperioden. Hvis dette lagdes til grund, ville parterne i en leasingaftale, hvor der er sket ændringer i leasingkontrakten – eksempelvis ved kreditorskifte – blot kunne afbryde kontrakten for derefter at indgå en ny kontrakt med den konsekvens, at tilbagebetaling nu kan ske. Hertil kommer, at da bestemmelsen blev indført ved lov nr. 154 af 12. marts 2003, kunne der ske tilbagebetaling i tilfælde af en kontraktafbrydelse såvel som følge af ændringer i køretøjets afgiftsmæssige identitet. Dette fremgår klart af de specielle bemærkninger til bestemmelsen, hvor det anføres: »Ophører leasingkontrakten før den på forhånd fastsatte periodes udløb *eller* [min fremhævelse] udgår køretøjet af ordningen efter § 1, stk. 3, tilbagebetaler [SKAT] eventuelt for meget betalt afgift og tillæg«. ¹⁶⁸ Henvisningen til RAL § 1, stk. 3 skal forstås som en ændring af køretøjets afgiftsmæssige identitet.

På den baggrund, og eftersom både en ændring og en afbrydelse har som konsekvens, at nummerpladerne skal afleveres og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret, må § 3 b, stk. 6, in fine underkastes en udvidende fortolkning, således at tilbagebetaling også kan ske i tilfælde af ændringer i leasingkontrakten.

Det bemærkes, at et debitor- og kreditorskifte i forhold til § 3 b efter SKATs opfattelse skal anses for en afbrydelse af den godkendte leasingaftale og indgåelse af en ny aftale. ¹⁶⁹ Dette medfører, at stk. 6, in fine også finder anvendelse på debitor- og kreditorskifte, og det antages, at netop dette forhold kan være årsagen til, at SKAT har anlagt den opfattelse, at debitor- og

¹⁶⁷ LFF 2012-03-28 nr. 122

¹⁶⁸ LFF 2002-11-27 nr. 97, Specielle bemærkning til nr. 3

¹⁶⁹ Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Debitor- og kreditorskifte

kreditorskifte anses for en afbrydelse – og ikke en ændring – af leasingkontrakten. Uanset at resultatet er det samme, må det korrekte dog være at anse forholdet for en ændring af leasingkontrakten, og samtidig fortolke stk. 6, in fine udvidende, således at denne også finder anvendelse på ændringer i leasingkontrakten såvel som på ændringer i leasingkøretøjets afgiftsmæssige identitet.

8.4. Beregning og betaling af den forholdsmæssige registreringsafgift (MM)

Registreringsafgift af leasede motorkøretøjer kan berigtiges efter RAL § 3 b, stk. 2 og 3. Det er primært denne særlige mulighed for betaling af registreringsafgift, der udgør en nydannelse sammenlignet med den almindelige regel om betaling af den fulde registreringsafgift ved afgiftspligtens indtræden. Betaling af registreringsafgift efter RAL § 3 b betegnes almindeligvis som betaling af forholdsmæssig registreringsafgift.

Den forholdsmæssige registreringsafgift bliver opkrævet forud for hele kontraktperiodens varighed, jf. RAL § 3 b, stk. 2. Der sker derfor betaling af hele den beregnede afgift for leasingperioden ved dennes begyndelse, uanset at leasingtager sædvanligvis betaler for benyttelse af køretøjet gennem sin leasingydelse på månedsbasis.

Afgiften beregnes på grundlag af køretøjets afgiftspligtige værdi, der udregnes på grundlag af lovens almindelige regler herom, jf. RAL § 8. Afgiftsbetalingen afhænger af køretøjets alder, og udgør en nærmere angivet procentandel af den samlede afgift pr. påbegyndt måned. »Pr. påbegyndt måned« skal opgøres med udgangspunkt i leasingkontraktens startdato, og dette gælder også, når den afviger fra den 1. i en måned. Opgørelsen vil derfor ikke være baseret på kalendermåneder.¹⁷⁰

Køretøjets alder regnes fra første registrerings- eller ibrugtagningstidspunkt, uanset om det er i Danmark eller udlandet jf. RAL § 3 b, stk. 2. De relevante skæringspunkter er henholdsvis 3, 33 og 36 måneder fra første indregistrering, idet afgiften udgør:

2 procent af den beregnede registreringsafgift pr. påbegyndt måned i de første 3 måneder for køretøjer, der har en alder mellem 0 og 3 måneder, jf. RAL § 3 b, stk. 2, nr. 1.

1 procent af den beregnede registreringsafgift pr. påbegyndt måned i de følgende 33 måneder for køretøjer, der ved registreringspligtens indtræden er ældre end 3 måneder, jf. RAL § 3 b, stk. 2, nr. 2.

0,5 procent af den beregnede registreringsafgift pr. påbegyndt måned for køretøjer, der ved registreringspligtens indtræden er ældre end 36 måneder, jf. RAL § 3 b, stk. 2, nr. 3.

Som det fremgår af bestemmelsen, består der således ganske markante forskelle i registreringsafgiftsbetalingen afhængig af køretøjets alder, hvilket da også forekommer hensigtsmæssigt. Det skal dog her bemærkes, at det i RAL § 3 b, stk. 2, nr. 1 nævnes at højeste sats på 2 procent af den beregnede registreringsafgift alene skal betales for de »første« 3 måneder. Når det i bestemmelsen specifikt fremhæves, at satsen alene gælder for de første 3 måneder, må dette indebære, at der for de følgende måneder 33 måneder alene betales 1 procent, jf. RAL § 3 b, stk. 2, nr. 2. Det må antages at være uden betydning om køretøjet har en alder på 0, 1, 2 eller 3 måneder, og at der i alle tilfælde vil skulle betales 2 procent pr. måned for de »første« 3 måneder af perioden.

¹⁷⁰ Juridisk vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Beregning og betaling af afgift

En formulering med tilsvarende retsvirkning kan findes i RAL § 3 b, stk. 2, nr. 2 om køretøjer med en alder over 3 måneder. Her fremgår det dog i stedet, at der skal betales 1 procent af den beregnede registreringsafgift for de »efterfølgende« 33 måneder. På baggrund af ordlyden, må det derfor udledes, at der for et køretøj med en alder på f.eks. 24 måneder fra første indregistrering, vil skulle betales afgift efter RAL § 3 b, stk. 2, nr. 2 for 33 måneder – dette uanset, at køretøjet efter 12 måneder har nået en levetid, der ville kvalificere til afgiftsbetaling efter den lavere procentandel i RAL § 3 b, stk. 2, nr. 3.

For en umiddelbar betragtning giver dette således anledning til store forskelle i registreringsafgiftsbetalingen for køretøjer, der i det væsentlige er identiske. Som eksempel kan fremhæves forskellen mellem to køretøjer med en alder på 35 og 37 måneder, der vil falde under henholdsvis RAL § 3 b, stk. 2, nr. 2 og nr. 3. Snarere end at skabe vilkårlighed i afgiftsbetalingen, må reglens udformning dog i praksis blot antages at have stor indflydelse på, hvilken længde leasingkontrakter, der reelt bliver attraktive at indgå afhængig af køretøjets alder.

Den mest almindelige leasingperiode er 36 måneder.¹⁷¹ Ved leasing af nyt køretøj med en alder på 0 måneder medfører de ovenfor skitserede procentandele, at der skal betales i alt 39 procent af den beregnede registreringsafgift. Beløbet svarer til 6 procent for de første 3 måneder og 33 procent for de efterfølgende 33 måneder.¹⁷²

Foruden den forholdsmæssige andel af den beregnede registreringsafgift, skal der betales en forrentning af den del af registreringsafgiften, der resterer efter betaling, jf. RAL § 3 b, stk. 3. Det skal i denne forbindelse erindres, at det beregnede beløb for hele perioden betales forud, og der betales derfor den i bestemmelsen fastsatte rente af differencen mellem den betalte og den beregnede registreringsafgift.

Rentebetalingen efter RAL § 3 b, stk. 3 »[...] skal sikre en ligestilling mellem de leasingselskaber, der vælger at betale den fulde registreringsafgift og de leasingselskaber, der vælger at betale den forholdsmæssige afgift.«¹⁷³ Bestemmelsen tilsigter således at udligne den likviditetsmæssige fordel, der består i ikke at skulle betale den fulde registreringsafgift ved indregistrering af køretøjet.¹⁷⁴

Der er ved fastsættelse af de respektive procentvise afgiftsbetalinger i RAL § 3 b, stk. 2 nr. 1-3 taget højde for den afskrivningsprofil, som SKAT tidligere anvendte ved afgiftsberigtigelse af brugte køretøjer.¹⁷⁵ De forskellige procentandele er derfor fastsat med baggrund i det værditab, som et køretøj gennemsnitligt kan forventes at have i den pågældende periode. Eftersom beregning og betaling af forholdsmæssig registreringsafgift som nævnt sker forud for indregistreringen, kendes det præcise værditab i sagens natur endnu ikke på dette tidspunkt. Derfor indførtes RAL § 3 b, stk. 7 ved Lov nr. 1342 af 2008-12-19 om ændring af registreringsafgiftsloven.

¹⁷¹ Strukturelt provenu fra registreringsafgiften, side 11

¹⁷² Eksempel og beregning fremgår af Strukturelt provenu fra registreringsafgiften, side 11

¹⁷³ LFF 2008-11-13 nr. 64, afsnit 3.2, Leasede biler

¹⁷⁴ Oprindeligt var formålet med dette »omkostningsudligningstillæg« at skabe ligestilling mellem danske og udenlandske leasinggivere, jf. LFF 2002-11-17 nr. 97, Bemærkninger til nr. 3. Dette hensyn er dog ikke længere relevant, da muligheden for forholdsmæssig betaling af registreringsafgift blev udvidet ved Lov 2008-12-19 nr. 1342 til også at omfatte danske leasinggivere.

¹⁷⁵ LFF 2002-11-17 nr. 97, Forslag til lov om ændring af lov om registreringsafgift af motorkøretøjer og lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., Specielle bemærkninger til nr. 3

Efter RAL § 3 b, stk. 7 er der mulighed for at få en endelig vurdering af den residuale afgift, der er » [...] i køretøjet på det tidspunkt, hvor køretøjet udgår af ordningen.«¹⁷⁶ Efter bestemmelsen har leasinggiver mulighed for at få reguleret afgiften, hvis leasinggiver er af den opfattelse, at den betalte afgift ikke svarer til det reelle værditab på et konkret køretøj. Fremgangsmåden herved er, at køretøjets aktuelle afgiftspligtige værdi – ved leasingkontraktens ophør – fastsættes i overensstemmelse med RAL § 10, hvorefter afgiften beregnes med udgangspunkt i denne. Der beregnes således en ny forholdsmæssig afgift for leasingperioden på grundlag af det konkret realiserede værditab.¹⁷⁷ Hvis der er en difference mellem den beregnede afgift og den allerede betalte afgift for leasingperioden, kan denne tilbagebetales til eller opkræves af leasinggiver.

Det skal bemærkes, at vurderingen alene foretages efter ansøgning, og at den alene kan foretages i forbindelse med, at køretøjet udgår af ordningen, jf. RAL § 1, stk. 3 eller fordi leasingaftalen afbrydes. Bestemmelsen henviser til køretøjer, der udgår efter RAL § 1, stk. 3. Der skulle derfor alene være tale om køretøjer, der udgår som følge af et tab af afgiftsmæssig identitet. Dette er imidlertid ikke tilfældet, idet det klart fremgår af de specielle bemærkninger til bestemmelsen, at den tillige omfatter køretøjer, der udgår som følge af udløb af leasingperioden.¹⁷⁸ Ansøgningen kan alene fremsættes af leasinggiver, og afgiften tilbagebetales eller efteropkræves også hos denne.¹⁷⁹ Ansøgninger kan resultere i efteropkrævning, såfremt SKAT vurderer, at der er betalt et for lavt beløb i registreringsafgift i leasingperioden. Ansøgningen er i alle tilfælde bindende for leasinggiver – også hvor den resulterer i en efteropkrævning af registreringsafgift.¹⁸⁰

For betaling af afgiften og renter hæfter leasingvirksomheden, jf. RAL § 3 b, stk. 4. Hæftelsen bortfalder som udgangspunkt ikke, selv om leasingkontrakten overdrages til en tredjemand. Overdrager leasingvirksomheden en portefølje af leasingkontrakter som led i en omstrukturering eller salg af leasingvirksomheden, og forbliver leasingkontrakten i øvrigt uændrede, kan SKAT dog tillade, at erhververen af leasingkontrakterne i stedet hæfter for betaling af afgiften og rente, jf. § 3 b, stk. 4, 2. pkt.

8.4.1. Afgiftsberigtigelsen ved leasingkontraktens ophør (CH)

Ved leasingkontraktens ophør har leasinggiver to muligheder, såfremt leasingkontrakten ikke forlænges i overensstemmelse med § 3 b, stk. 5. Køretøjet kan eksporteres, hvilket ikke medfører yderligere registreringsafgiftsmæssige konsekvenser, eller køretøjet kan overgå til varig anvendelse her i landet, hvilket kræver, at køretøjet afgiftsberigtiges. Afgiftsberigtigelsen kan foregå på flere måder, og leasinggiver er som udgangspunkt frit stillet til at vælge imellem disse.

Overgår køretøjet til varig anvendelse her i landet ved salg eller anden overdragelse, forfalder resten af afgiften, jf. RAL § 3 b, stk. 10. Er der på dette tidspunkt betalt eksempelvis 15 procent af den beregnede samlede afgift for køretøjet, svarer »resten af afgiften« til de resterende 85 procent. Ved betaling af restafgiften, vil køretøjet derfor være fuldt ud afgiftsberigtiget. I Juridisk Vejledning¹⁸¹ fremstår det som om, at reglen alene finder anvendelse ved leasingkontraktens udløb, men der ses ikke at være holdepunkter for at fortolke anvendelsesområdet for bestemmelsen indskrænkende. Det afgørende er alene, om køretøjet overgår til varig anvendelse

¹⁷⁶ LFF 2008-11-13 nr. 64, Specielle bemærkninger til § 3 b, stk. 7

¹⁷⁷ Juridisk vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Regulering af betalt afgift

¹⁷⁸ LFF 2008-11-13 nr. 64, Specielle bemærkninger til § 3 b, stk. 7

¹⁷⁹ LFF 2008-11-13 nr. 64, Specielle bemærkninger til § 3 b, stk. 7

¹⁸⁰ Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Regulering af betalt afgift

¹⁸¹ Juridisk Vejledning E.A.8.1.7.2: Leasingkøretøjer: Betaling af restafgift

her i landet, og hvorvidt dette skyldes leasingkontraktens udløb eller afbrydelse, er for så vidt uden betydning.

Som et alternativ til betaling af restafgiften, kan leasinggiver i stedet vælge at lade køretøjet blive afgiftsberigtiget efter reglerne i RAL §§ 4-5 a, jf. § 3 b, stk. 10. Ved denne løsning er der reelt tale om en ganske »almindelig« afgiftsberigtigelse af et brugt køretøj, jf. herved afsnit 6.2, hvorfor dette ikke er genstand for nærmere behandling.

8.5. Sammenfatning (CH)

Det er en betingelse for, at et leasingkøretøj kan berigtiges efter reglerne i RAL § 3 b, stk. 2 og 3, at køretøjet tilhører en virksomhed eller et fast driftssted, beliggende i Danmark eller i udlandet, og at køretøjet leases for en tidsbegrænset periode til en fysisk eller juridisk person, som er bosiddende her i landet. Det er tillige en betingelse, at der foreligger en skriftlig leasingkontrakt. Leasinggiver skal drive erhverv ved at lease køretøjet ud, men der gælder ingen særlige krav til omfanget af leasingvirksomheden, der således kan omfatte et enkelt køretøj, jf. SKM 2012.103 LSR e.c.

Et leasingkøretøj kan alene afgiftsberigtiges efter reglerne i RAL § 3b, hvis der forinden ibrugtagning af køretøjet er indgivet ansøgning herom til SKAT. Såfremt den fulde registreringsafgift betales forinden ansøgningen indgives, kan tilladelse ikke meddeles, jf. SKM 2012.86 LSR, mens tilladelse omvendt kan meddeles, såfremt registreringsafgiften betales samtidig med indgivelse af ansøgning, jf. SKM 2011.27 SKAT. I sidstnævnte tilfælde kan der dog ikke ske tilbagebetaling, hvis ansøgning afslås, da køretøjet i så fald *er* taget i brug på færdselslovens område.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, og SKAT efter ansøgning meddeler tilladelse, kan der betales en forholdsmæssig registreringsafgift, som opkræves forud for hele kontraktperiodens varighed. Ud over den forholdsmæssige andel af den beregnede registreringsafgift, skal der betales en forrentning af den del af registreringsafgiften, der resterer efter betaling, jf. RAL § 3 b, stk. 3. For betaling af afgiften og renter hæfter leasingvirksomheden, jf. RAL § 3 b, stk. 4. Afgiften beregnes på grundlag af lovens almindelige regler herom, men der betales alene en procentandel af den samlede beregnede afgift pr. påbegyndt måned efter leasingkontraktens startdato. Procentandelen kan udgøre 0,5, 1, eller 2, og hvilken procentandel der skal anvendes for de enkelte måneder, afhænger af køretøjets alder, idet skæringspunkterne udgør henholdsvis 0, 3 og 36 måneder.

Ved leasingkontraktens ophør er der ikke længere betalt registreringsafgift af køretøjet. Det medfører, at køretøjets nummerplader skal afleveres samt, at der skal ske afmelding fra Køretøjsregisteret. En fortsat brug af køretøjet på færdselslovens område efter leasingkontraktens ophør, vil efter lovens hovedregel medføre indtræden af fuld afgiftspligt, jf. RAL § 1, stk. 1. Denne hovedregel er dog fraveget i RAL § 3 b, stk. 8, 2. pkt., hvorefter en fortsat brug alene medfører krav om betaling af afgift og rente for den periode, der forløber fra leasingkontraktens udløb og indtil køretøjets nummerplader enten indleveres eller inddrages ved politiets foranstaltning. Reglen gælder alene ved leasingkontraktens udløb, men ikke ved en afbrydelse af leasingkontrakten. Bestemmelsen kan for leasinggiver være uhensigtsmæssig, og det anføres, at bestemmelsen med fordel kunne ændres, således at ordene »eller afbrydelse« indsættes efter »leasingkontraktens udløb«.

Debitor- og kreditorskifte i leasingkontrakten skal karakteriseres som en ændring af leasingkontrakten, hvilket som udgangspunkt medfører krav om aflevering af nummerplader og afmelding af køretøjet fra Køretøjsregisteret. I tilfælde af debitorskifte, kan denne konsekvens afværges, hvis en ny debitor indtræder i kontrakten på uændrede vilkår, og debitorskiftet meddeles SKAT. Tilsvarende gælder for et kreditorskifte, såfremt der er tale om en overdragelse af

en portefølje af leasingkontrakter som led i en omstrukturering eller salg af leasingvirksomhed, og at leasingkontrakterne forbliver uændrede. I en sådan situation er det ikke tilstrækkeligt blot at meddele dette til SKAT, idet det er en betingelse, at SKAT har meddelt tilladelse.

Leasinggiver kan få tilbagebetalt den afgift, der eventuelt er betalt for meget for leasingperioden, hvis leasingkontrakten afbrydes, jf. stk. 6, in fine. Det anføres, at bestemmelsen skal fortolkes udvidende, således at også ændringer i leasingkontrakten samt ændringer i køretøjets afgiftsmæssige identitet skal omfattes af bestemmelsen. Derved kan leasinggiver også i disse situationer få tilbagebetalt den afgift, der eventuelt er betalt for meget for leasingperioden.

9. Konklusion (MM og CH)

Det er i dette specielt undersøgt, hvordan pligten til at til at svare registreringsafgift indtræder.

Det konkluderes, at registreringsafgiftspligten som hovedregel indtræder for et køretøj, når dette tages i brug på færdselslovens område af en person med bopæl i Danmark, jf. RAL § 1, stk. 1, jf. RKL § 2, stk. 1, nr. 1. Domstolene har imidlertid indfortolket en bagatelgrænse i kravet om ibrugtagning. Herefter vil en kørsel på færdselslovens område, der falder under denne grænse, efter omstændighederne ikke medføre afgiftspligtens indtræden. Omfanget og formålet med den eller de foretagne kørsler er afgørende for, om bagatelgrænsen er overskredet.

Den nævnte hovedregel er i et vist omfang fraveget for så vidt angår et udenlandsk registreret køretøj, der tages i brug på færdselslovens område. Hvis ejeren af køretøjet har bopæl i udlandet, kan en person med bopæl i Danmark bruge køretøjet på færdselslovens område uden registreringsafgiftsmæssige konsekvenser. Dette gælder dog kun, hvis brugeren af køretøjet alene råder over køretøjet i mindre end 30 dage, jf. registreringsbekendtgørelsens § 7, stk. 3. Dette udgør en klar undtagelse til hovedreglen om afgiftspligtens indtræden.

Derudover gælder der særlige regler for udenlandske firmabiler, som benyttes af en arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende med bopæl i Danmark. Hvis den udenlandske firmabil *ikke* i det væsentlige skal anvendes varigt i Danmark eller faktisk anvendes på denne måde, kan firmabilen fritages for afgift, jf. RAL § 1, stk. 4-7. Disse regler må ligeledes karakteriseres som en undtagelse til den ovenfor beskrevne hovedregel.

Regler der vedrører indtræden af registreringsafgiftspligt kan ligeledes findes i RAL §§ 1, stk. 3, 7 og 7 a om tab af afgiftsmæssig identitet. Her er dog ikke tale om en undtagelse til hovedreglen, men derimod supplerende regler, der hindrer omgåelse af hovedreglen. Pligten til at svare registreringsafgift som følge af et tab af afgiftsmæssig identitet aktualiseres ved omfattende genopbygninger eller ved ombygninger af køretøjet.

Herudover er det i specialet undersøgt, hvordan registreringsafgiften beregnes og betales.

Beregningen af registreringsafgift tager sit udgangspunkt i køretøjets afgiftspligtige værdi, som er prisen ved salg til en bruger inkl. moms, men uden registreringsafgift, jf. RAL § 8, stk. 1. Af interesse angående den afgiftspligtige værdi er navnlig »mindstebeskatningsprisen«, der indebærer en minimumsavance på 9 procent, og herved hindrer unddragelse af registreringsafgift gennem overflyttelse af avance. På baggrund heraf kan registreringsafgiften udregnes under anvendelse af de i RAL § 4, stk. 1, nr. 2 nævnte procentsatser på 105 og 180 procent. Herudover vil den endelige betaling af afgift i meget vidt omfang blive påvirket af en række tillæg og fradrag for sikkerhedsudstyr og brændstoføkonomi, der relaterer sig til henholdsvis den afgiftspligtige værdi og den endeligt udregnende registreringsafgift.

For betalingen af afgiften hæfter som udgangspunkt den registrerede ejer af køretøjet ved afgiftspligtens indtræden, jf. RAL § 20, stk. 1. For køretøjer, hvor der ikke er foretaget registrering forud for afgiftspligtens indtræden, hæfter den civilretlige ejer af køretøjet. Ejeren af køretøjet hæfter dog ikke, såfremt, såfremt køretøjet tages i brug uden hans vidende. Som modstykke hertil fremgår det af RAL § 20, stk. 5, at hæftelsen udvides til den bruger, der med viden om manglende betaling af afgift anvender køretøjet. Herudover pålægges forhandlere og importører en solidarisk hæftelse med ejeren, såfremt disse har medvirket til for lav fastsættelse af afgiften, jf. RAL § 20, stk. 2 og 3. Som et supplement til udgangspunktet om, at hæftelse påhviler den person, der er registreret som ejer ved afgiftspligtens indtræden, findes derudover en regel som pålægger hæftelse for senere erhververe af køretøjet, der ved erhvervelsen vidste eller burde vide, at den fulde registreringsafgift ikke er betalt, jf. RAL § 20, stk. 4.

Ved leasing af et køretøj for en tidsbegrænset periode kan SKAT under visse betingelser meddele tilladelse til, at der alene betales en forholdsmæssig registreringsafgift, jf. RAL § 3 c. Afgiften opkræves forud for hele kontraktperiodens varighed. Disse regler er en undtagelse til den almindelige regel, hvorefter der skal ske betaling af den fulde registreringsafgift ved afgiftspligtens indtræden. Afgiften for leasingkøretøjet beregnes på grundlag af de almindelige regler i RAL, men af denne beregnede afgift betales alene en procentandel pr. påbegyndt måned efter leasingkontraktens startdato. Procentandelen kan udgøre 0,5, 1, eller 2, idet det afhænger af køretøjets alder, hvilken procentandel der skal anvendes for de enkelte måneder. Ved leasingkontraktens ophør skal der ske aflevering af køretøjets nummerplader og afmelding fra Køretøjsregisteret, idet der ikke længere er betalt registreringsafgift af køretøjet. En fortsat brug af køretøjet i tilfælde af leasingkontraktens *udløb*, medfører dog alene krav om betaling af afgift og rente for den periode, der forløber fra leasingkontraktens udløb og indtil køretøjets nummerplader indleveres eller inddrages, jf. RAL § 3, stk. 8. Dette er en undtagelse til den almindelige hovedregel i RAL § 1, stk. 1, hvorefter en sådan ibrugtagning på færdselslovens område ville medføre indtræden af fuld afgiftspligt.

En anden særregel vedrørende afgiftsbetalingen findes i RAL § 3 c, hvorefter SKAT kan meddele tilladelse til, at registreringsafgiften betales ratevis (kvartalsvis) forud, hvis en udlænding tager ophold her i landet for en tidsbegrænset periode. Hvis de ovenfor omtalte regler vedrørende udenlandske firmabiler ikke fører til, at den omtalte firmabil kan fritages for afgift, kan der på tilsvarende vis tillades en ratevis (kvartalsvis) betaling af afgiften vedrørende firmabilen.

10. Litteratur- og kildefortegnelse (MM)

10.1. Litteratur

- Blume, Peter: Juridisk Metodelære: 5. udgave
 - I specialet betegnet som »Juridisk Metodelære«
- Pedersen, Jan m.fl.: Skatteretten 1: 6. udgave
 - I specialet betegnet som »Skatteretten 1«
- Pedersen, Jan m.fl.: Skatteretten 2: 6. udgave
 - I specialet betegnet som »Skatteretten 2«
- Christiansen, Randi & Svendsen, Peter K.: Bilafgifter og bilbeskatning: 1. udgave
 - I specialet betegnet som »Bilafgifter og bilbeskatning«
- Pederen, Susanne & Hansen, Søren Friis & Clausen, Nis Jul: Festskrift til Ole Bjørn: 1. udgave
 - I specialet betegnet som »Festskrift til Ole Bjørn«
- Waaben, Henrik m.fl.: Færdselsloven med kommentarer: 2. udgave
 - I specialet betegnet som »Færdselsloven med kommentarer«

10.2. Betænkninger

- Betænkning 30/1954 – Motorafgiftskommissionens betænkning I
- Betænkning 75/1954 – Motorafgiftskommissionens betænkning II
- Betænkning 91/1954 – Betænkning angående revision af færdselsloven og loven om motorkøretøjer
- Betænkning 1272/1994 – Betænkning afgivet af det af Folketingets Præsidium nedsatte udvalg vedrørende ændringer i ombudsmandsloven

10.3. Artikler

- U 2008B.197
- SPO 2006.425

10.4. Retspraksis

- SKM 2012.584 BR
- SKM 2012.612 BR
- SKM 2013.58 BR
- SKM 2014.524 VLR
- SKM 2014.583 BR
- SKM 2014.840 BR
- SKM 2015.123 VLR
- SKM 2015.221 BR
- SKM 2015.430 ØLR
- SKM 2015.452 VLR
- SKM 2015.698 HR
- SKM 2015.93 ØLR

10.5. Retspraksis fra EU-domstolen

- Sag C-151/04
- Sag C-152/04
- Sag C-464/02

10.6. Administrativ praksis

- Kendelse fra Landsskatteretten af 14. december 2011 Journalnr. 09-03641
- Kendelse fra Landsskatteretten af 16. august 2010, Journalnr. 10-00377
- Kendelse fra Landsskatteretten af 17. november 2011, Journalnr. 11-02472
- Kendelse fra Landsskatteretten af 24. november 2011 Journalnr. 10-02249
- SKM 2002.423 LSR
- SKM 2008.392 LSR
- SKM 2008.976 LSR
- SKM 2009.274 LSR
- SKM 2010.429 SR
- SKM 2011.601 LSR

- SKM 2011.791 LSR
- SKM 2012.103 LSR
- SKM 2012.527 LSR
- SKM 2012.86 LSR
- SKM 2013.192 LSR
- SKM 2013.299 BR
- SKM 2014.621 SR
- SKM 2014.718 LSR
- SKM 2014.793 SANST
- SKM 2015.327 SR

10.7. Styresignaler

- SKM 2011.27 SKAT
- SKM 2012.346.SKAT
- SKM 2012.358 SKAT
- SKM 2015.244 SKAT

10.8. Øvrige kilder

- Den juridiske vejledning 2015-2 af 2015-07-31
 - I specialet betegnet som »Juridisk Vejledning«
- Karnov, note 1 til Lovbekendtgørelse 2013-12-11 nr. 1386 (færdselsloven)
 - Kommenteret af Peter Lilholt, (besøgt den 7. september 2015)
- Karnov, note 341 til Lovbekendtgørelse 2001-08-02 nr. 712 (færdselsloven)
 - Ukendt kommentator, (besøgt den 7. september 2015)
- Karnov, note 444 til Lovbekendtgørelse 2013-12-11 nr. 1386 (færdselsloven)
 - Kommenteret af Peter Lilholt, (besøgt den 7. september 2015)
- Karnov, note 16 til Lov 2012-05-30 nr. 481 (om ændring af lov om registrering af køretøjer, registreringsafgiftsloven og forskellige love om energiafgifter),
 - Kommenteret af John Peter Andersen, (besøgt den 28. september 2015)

10.9. Websider

- Nyt fra Danmarks Statistik – Rekord i bilsalget med 200.000 nye personbiler, fra den 7. oktober 2015, nr. 482
 - Kan findes (www.dst.dk/nyt/19573) (Besøgt den 7. december 2015)
- Publikation fra Bilmagasinet om chip-tuning, fra den 6. februar 2015:
 - Kan findes på: <http://bilmagasinet.dk/richters-garage/richters-garage-sadan-tuner-du-din-vw-up> (besøgt den 15. december 2015)
- Information fra SKAT vedr. satsregulering i registreringsafgiftsloven
 - Kan findes på <http://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/registreringsafgiftsloven> (besøgt den 26. oktober 2015)
- Publikation fra FDM Motor: Styr på leasing-begreber, fra den 17. april 2015
 - Kan findes på: <http://www.fdm.dk/biler/bilkoeb/privatleasing/styr-paa-leasing-begreber> (Besøgt den 8. november 2015)
- Publikation fra FDM Motor om sikkerhedsudstyr, fra den 1. august 2012
 - Kan findes på: <http://www.fdm.dk/wiki/sikkerhed/vejbane-assistent> (besøgt den 11. december 2015)
- Publikation fra FDM Motor om sikkerhedsudstyr, fra den 1. august 2012

- Kan findes på: <http://www.fdm.dk/wiki/sikkerhed/aktiv-fartpilot> (besøgt den 11. december 2015)
- Strukturelt provenu fra registreringsafgiften: Oversigt fra Finansministeriet om regnemetoder m.v.: Udgivet juni 2014
 - I specialet betegnet som »Strukturelt provenu fra registreringsafgiften«
 - Kan findes på <http://www.fm.dk/oekonomi-og-tal/finansministeriets-regnemetoder> (besøgt den 14. december 2015)
- Figur 1:
 - Kilde: Danmarks Statistik.
 - Indhentet fra www.statistikbanken.dk den 11. december 2015

11. Bilag

Bilag 1: Beregningsgrundlag for eksempel i afsnit 6

BEREGNING AF REGISTRERINGSAFGIFT - EKSEMPEL

1. Afgiftspligtig værdi

Indkøbspris ekskl. moms	kr. 160.000,00
Importøravance, 9%	kr. 14.400,00
Moms 25 %	kr. 43.600,00
Udsalgspris ved en forhandler inkl. moms	kr. 218.000,00
<i>Nedslag i afgiftspligtig værdi, jf. RAL § 8, stk. 3 og 7</i>	
ABS-bremser	-kr. 3.750,00
4 airbags (1.280 kr. nedslag for 3.-6. airbag)	-kr. 5.120,00
Eletronisk stabilitetsprogram	-kr. 2.500,00
EURO NCAP. Maksimal karakter	-kr. 2.000,00
Radio	-kr. 1.000,00
Afgiftspligtig værdi i alt	kr. 203.630,00

2. Afgiftsberegning

105 % af kr. 0-81.700	kr. 85.785,00
180 % af det resterende beløb over kr. 81.700	kr. 219.474,00
Afgift i alt uden brændstofsfradrag	kr. 305.259,00
<i>Nedsættelse af afgift:</i>	
Selealarmer 3 stk. (kr. 200 pr. stk.), jf. RAL § 3, stk. 2	-kr. 600,00
Brændstofsfradrag, jf. RAL § 4, stk. 2 (20 km. pr. liter benzin)	-kr. 16.000,00
Afgift udgør i alt	kr. 288.659,00

3. Køretøjets samlede pris inkl. registreringsafgift

Udsalgspris hos en forhandler inkl. moms	kr. 218.000,00
Beregnet registreringsafgift	kr. 288.659,00
Samlet pris inkl. registreringsafgift	kr. 506.659,00
Heraf udgør registreringsafgiften	56,97%