



HØJESTERETS DOM

afsagt torsdag den 30. september 2021

Sag BS-4405/2021-HJR
(2. afdeling)

A
(advokat René Bjerre)

mod

Skatteministeriet
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 7. afdeling den 19. januar 2021 (BS-16689/2019-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Vibeke Rønne, Lene Pagter Kristensen, Hanne Schmidt, Jørgen Steen Sørensen og Rikke Foersom.

Påstande

Appellanten, A, har nedlagt påstand om, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at statskassens krav imod ham på betaling af fuld registreringsafgift af Lamborghini Gallardo Spyder (stel nr. ...), Lamborghini Gallardo (stel nr. ...), Bentley Continental (stel nr. ...) og Bentley Continental Flying Spur (stel nr. ...), i alt 10.981.543 kr., skal nedsættes med 2.794.030 kr. indbetalt af andre senere erhververe eller leasingtagere i registreringsafgift af køretøjerne. Subsidiært har han påstået, at afgiftstilsvaret for de enkelte køretøjer hjemvises til fornyet behandling ved Skattestyrelsen.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse.

Anbringender

A har anført navnlig, at hans hæftelse for registreringsafgiften af de fire køretøjer på samlet 10.981.543 kr. skal nedsættes med 2.794.030 kr., som efterfølgende ejere og leasingtagere har indbetalt i registreringsafgift af de samme køretøjer.

Registreringsafgiftskravet henføres til det enkelte køretøj, og kravet følger køretøjet og ikke den enkelte ejer. Indbetalte registreringsafgifter henføres til det konkrete køretøj, medmindre køretøjet mister sin afgiftsmæssige identitet.

Udgangspunktet efter registreringsafgiftsloven er, at der sker fuld afgiftsberigtigelse af køretøjet inden registrering, jf. § 1, stk. 1. Der er i loven en række specifikke og konkret regulerede undtagelser, hvorefter der skal betales yderligere eller ny registreringsafgift. Den foreliggende situation er ikke omfattet af lovens undtagelser.

Det kan af registreringsafgiftslovens opbygning og system samt af forarbejderne til bestemmelsen i § 7 b om godtgørelse af afgift udledes, at der som udgangspunkt kun betales registreringsafgift af køretøjet én gang.

SKATs afgørelse af 22. juni 2009 medførte, at køretøjerne blev kvalificeret som fuldt afgiftspligtige i registreringsafgiftslovens forstand. Denne kvalifikation gælder det konkrete køretøj, og det samme køretøj kan ikke have forskellig afgiftsmæssig status over for ham og efterfølgende ejere, når der ikke er foretaget dispositioner, der ændrer køretøjets afgiftsmæssige status.

Det fremgik af den dagældende bestemmelse i registreringsafgiftslovens § 19, stk. 2, at "for betaling af afgift hæfter ejeren eller den, i hvis navn køretøjet registreres". Det følger således direkte af den dagældende bestemmelse, at hans hæftelse for registreringsafgiften skal nedsættes. Ved lovændringen i 2008, hvor den dagældende § 19, stk. 2, blev videreført som § 20, var det forudsat, at der var fælles hæftelse for registreringsafgiftskravet med efterfølgende ejere mv. af samme køretøjer. Det fremgår således af lovforarbejderne fra 2008, at hæftelsen i visse tilfælde udvides til andre personer, der er involveret i køretøjet, og at hæftelsen i så fald er solidarisk mellem ejeren og disse personer. Det samme er tilfældet i relation til efterfølgende erhververe af et køretøj, når afgiftspligten er indtrådt med den fulde registreringsafgift, men endnu ikke indbetalt.

SKAT er ikke berettiget til at oppebære en større samlet afgift af det enkelte køretøj, end køretøjets registreringsafgiftsmæssige status tilsiger. SKAT vil på den måde kunne opnå en uberettiget vinding, som ikke har støtte i registreringsafgiftslovens ordlyd eller systematik, hvilket taler imod en sådan fortolkning af

loven. Loven giver ikke SKAT grundlag for at opkræve en højere samlet registreringsafgift af de fire køretøjer end den registreringsafgift, der oprindeligt påhvilede ham.

De vilkårligheder, som Skatteministeriet har henvist til, opstår som følge af, at skattemyndighederne ikke har behandlet de fire køretøjer konsekvent i forhold til ham og de efterfølgende personer, der har henvendt sig for at registrere køretøjerne med henblik på ibrugtagning i Danmark. Der er intet, der taler for, at skattemyndighederne skulle være berettiget til at afgiftsberigtige samme køretøj flere gange og dermed opnå en uberettiget vinding. Så længe hans afgiftstilsvar ikke er endeligt nedbragt, må der således foretages fradrag for senere indbetalte registreringsafgifter.

Sagen bør hjemvises til fornyet behandling ved Skattestyrelsen, hvis Højesteret måtte finde, at tidspunktet for SKATs afgørelse om, at de fire køretøjer var fuldt afgiftspligtige, har betydning for, om hans hæftelse skal nedsættes med beløb indbetalt af senere ejere.

Skatteministeriet har anført navnlig, at statskassens krav mod A blev stiftet, da han i 2006 og 2007 tog køretøjerne i brug her i landet, og at afgiftskravet for det enkelte køretøj blev opgjort på grundlag af den afgiftspligtige værdi, som køretøjet havde, da han tog det i brug. De registreringsafgifter, som senere ejere af køretøjerne har betalt, opstod først i årene fra 2009 og frem, hvor de senere ejere i overensstemmelse med registreringsafgiftslovens ordning anmeldte køretøjerne til registrering med henblik på ibrugtagning her i landet. Afgiftskravene over for de senere ejere, der blev opkrævet med hjemmel i registreringsafgiftslovens § 3 b om udenlandske leasingkøretøjer, blev i overensstemmelse med loven opgjort på grundlag af den afgiftspligtige værdi, som de respektive køretøjer havde på tidspunktet for anmeldelsen til registrering. De senere ejeres indbetalinger har intet at gøre med de registreringsafgifter, som A har været statskassen skyldig siden sin ibrugtagning af køretøjerne.

Det følger af registreringsafgiftsloven, at der ikke skal betales ny registreringsafgift, hvis der i forbindelse med et køretøjs første indregistrering er betalt fuld registreringsafgift. Dette gælder, selv om køretøjet bliver afstået. Den følge, som loven har, når den bliver fulgt, kan imidlertid ikke ophøjes fra at være et produkt af lovens efterlevelse til at blive en regel, der dikterer løsningen på tilfælde, hvor loven ikke er blevet overholdt. I et tilfælde som det foreliggende, hvor A ikke har overholdt loven, må konsekvensen være, at den følge, der ville have været forbundet med lovens overholdelse, ikke indtræder.

De senere erhververe af køretøjerne har ikke opnået en ulovlig afgiftsfordel og kan ikke pålægges nogen hæftelse for de registreringsafgifter, som A skylder statskassen.

Der kan ikke af registreringsafgiftslovens hæftelsesregler udledes et princip om, at statskassens krav mod A skal nedsættes med de beløb, som senere ejere har betalt i registreringsafgift for ibrugtagning af køretøjerne her i landet.

Der er endvidere ikke tale om, at A er blevet pålagt at betale en "dobbeltafgift", eller at statskassen er blevet ulovhjemlet beriget på de senere ejeres bekostning. De senere ejere købte og betalte køretøjerne som ikke-afgiftsberigtigede køretøjer, og de har i overensstemmelse med loven betalt registreringsafgift på grundlag af den afgiftspligtige værdi, som køretøjet havde på det tidspunkt, hvor de tog køretøjet i brug.

Reale hensyn i form af konsekvensbetragtninger taler også entydigt imod, at der skulle gælde et princip om, at statskassens krav mod A skal nedsættes med, hvad senere ejere har betalt i registreringsafgift for deres ibrugtagning af køretøjerne her i landet. Et sådant princip vil føre til vilkårlighed i tilfælde som det foreliggende, hvor ingen af køretøjerne tilhørte A på det tidspunkt, hvor SKAT traf afgørelse om hans pligt til at betale fuld registreringsafgift af køretøjerne. Et sådant princip vil også føre til, at to afgiftspligtige personer, hvis situationer i øvrigt er ens, udsættes for forskelsbehandling med hensyn til afgiftskravets endelige opgørelse, idet opgørelsen vil afhænge af, om og i givet fald hvornår køretøjerne efter overdragelse til tredjemand tilfældigvis bliver helt eller delvist afgiftsberigtiget her i landet. Det ville være en uacceptabel retsstilling.

Endvidere vil afgiftskravets beløbsmæssige opgørelse i den situation kunne afhænge af, om den afgiftspligtige person vælger at udtømme enhver klage- og appelmulighed. Sådanne tilfældige omstændigheder har ingen sammenhæng med de kriterier, der efter loven skal finde anvendelse ved opgørelsen af afgiftskravet.

Højesterets begrundelse og resultat

Det er ved Østre Landsrets dom af 18. september 2015 fastslået, at A har pligt til at betale registreringsafgift af de fire køretøjer, som denne sag angår, idet betingelserne for afgiftsfritagelse efter reglerne om udenlandske firmabiler ikke var opfyldt på tidspunkterne for hans ibrugtagning og anmeldelse af køretøjerne til Motorregistret i 2006 og 2007.

På tidspunktet for SKATs afgørelse af 22. juni 2009 om As afgiftspligt var han og hans tyske selskab ikke længere ejere af køretøjerne. Køretøjerne blev fra 2009 og frem i perioder via udenlandske leasingselskaber leaset til personer

bosiddende her i landet. Ved de fornyede tilmeldinger til Motorregistret med henblik på ibrugtagning blev køretøjerne på grundlag af deres værdi på tidspunkterne herfor afgiftsberigtiget efter reglerne i registreringsafgiftslovens § 3 b om forholdsmæssig afgift for registreringspligtige leasingkøretøjer. To af køretøjerne blev i forbindelse med overdragelse til herboende personer afgiftsberigtiget fuldt ud i henholdsvis 2012 og 2014 på grundlag af deres værdi på disse tidspunkter.

Sagen angår, om statskassens afgiftskrav mod A skal nedsættes med de registreringsafgifter, som senere ejere og brugere af køretøjerne har betalt.

Statskassens krav mod A på betaling af registreringsafgifter efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, jf. den dagældende § 19, stk. 2, blev stiftet ved hans ibrugtagning af køretøjerne her i landet i 2006 og 2007, og SKAT har opgjort kravet på grundlag af køretøjernes afgiftspligtige værdi på ibrugtagningstidspunkterne. De registreringsafgifter, som de senere ejere og brugere af køretøjerne har betalt, beror heroverfor på selvstændige retsstiftende kendsgerninger som beskrevet ovenfor.

Højesteret finder, at det må kræve særlige holdepunkter, såfremt de registreringsafgifter, der er betalt af senere ejere eller brugere på et andet grundlag, skulle kunne føre til nedsættelse af statskassens afgiftskrav mod A. Sådanne holdepunkter findes ikke i registreringsafgiftsloven eller dens forarbejder og kan heller ikke udledes af lovens opbygning og systematik. Som anført af landsretten taler også hensyn til at modvirke spekulation og vilkårlighed imod, at retstillingen skulle være sådan, som A gør gældende.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal A betale 200.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.