



ØSTRE LANDSRET DOM

afsagt den 19. januar 2021

Sag BS-16689/2019-OLR
(7. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

mod

A
(advokat René Bjerre)

Landsdommerne Finn Morten Andersen, Ane Røddik Christensen og Bjarke Gano (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Lyngby den 13. september 2018. Ved kendelse af 5. april 2019 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om opgørelse af registreringsafgiftskrav.

Påstande

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, A, 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. S...), i alt 10.981.543 kr., ikke skal nedsættes med, hvad andre senere har betalt i registreringsafgift af køretøjerne.

A har påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Landsskatteretten traf den 14. juni 2018 afgørelse i sagen. I afgørelsen er blandt andet følgende anført:

"Faktiske oplysninger

Klageren erhvervede gennem sit tyske selskab, der blev etableret i august 2006, Virksomhed-X, i perioden 8. september 2006 til 27. august 2008 køretøjerne Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe med stelnr. ..., Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder med stelnr. ..., Registreringsnummer-Æ Bentley Continental med stelnr. ... og Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur med stelnr. ..., som han fik tilladelse af SKAT til at benytte som afgiftsfritagne, udenlandske firmabiler efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 4 og 5. Som følge heraf fik køretøjerne danske nummerplader, og der blev ikke betalt registreringsafgift af køretøjerne.

Virksomhed-X var ejer af følgende køretøjer:

- Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe fra 8. september 2006 til 8. oktober 2007.
- Registreringsnummer-Æ Bentley Continental fra 1. juni 2007 til 17. april 2009.
- Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder fra 19. september 2007 til 20. maj 2009.
- Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur fra 27. august 2008 til 30. oktober 2008.

Klageren var registreret som bruger af følgende køretøjer:

- Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe fra 8. september 2006 til 8. oktober 2007.
- Registreringsnummer-Æ Bentley Continental fra 1. juni 2007 til 17. april 2009.
- Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder fra 19. september 2007 til 20. maj 2009.

Klagerens hustru var registreret som bruger af følgende køretøj:

- Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur fra 27. august 2007 til 30. oktober 2008.

I foråret 2008 anmodede SKAT Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet (SØK) om bistand til ransagning hos klageren og dennes selskaber bl.a. på grund af mistanke om registreringsafgiftssvig vedrørende køretøjerne. Den 25. juni 2008 foretog SØK ransagning, hvorefter Lamborghini Gallardo Spyder og Bentley Continental blev beslaglagt efter retsplejelovens regler. Lamborghini Gallardo Coupe var den 8. oktober 2007 blevet solgt til et tysk selskab, og Bentley Continental Flying Spur befandt sig på ransagningstidspunktet i Tyskland.

Den 24. september 2008 blev klageren personligt samt en række af hans selskaber taget under konkursbehandling. Det tyske selskab Virksomhed-X blev ikke taget under konkursbehandling, men selskabsandelene indgik i klagerens konkursbo. Nummerplade-Ø Bentley Continental Flying Spur blev den 29. september 2008 overdraget til kuratellet. Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder og Registreringsnummer-Æ Bentley Continental blev udleveret fra konkursboet til panthaver (Jyske Finans A/S) den 25. oktober 2008.

Lamborghini Gallardo Coupe blev leaset til en person bosiddende i Danmark. SKAT har oplyst, at køretøjet den 3. juni 2009 blev tilmeldt motorregistreret. Pr. 23. september 2016 havde køretøjet været flexleaset i 4 perioder mellem den 1. september 2009 og 11. oktober 2015.

Bentley Continental blev ifølge SKATs oplysninger afmeldt motorregistret den 17. april 2009. Den 15. marts 2012 blev køretøjet tilmeldt motorregistret. På et tidspunkt i perioden mellem den 14. april 2009 og 15. marts 2012 blev køretøjet solgt til et tysk selskab, der leasede bilen til en person bosiddende i Danmark i perioden 15. marts 2012 til 15. marts 2013. Den 16. oktober 2014 blev køretøjet solgt til en person bosiddende i Danmark og afgiftsberigtiget fuldt ud.

Lamborghini Gallardo Spyder blev ifølge SKATs oplysninger på et tidspunkt i perioden mellem den 20. maj 2009 og den 18. juni 2009 solgt til et tysk selskab, som leasede bilen til en person bosiddende i Danmark. SKAT har oplyst, at køretøjet blev afmeldt motorregistret den 20. maj 2009 og herefter tilmeldt motorregistret den 18. juni 2009. Pr. 23. september 2016 havde køretøjet været flexleaset i 8 perioder mellem den 18. juni 2009 og den 8. august 2016.

Bentley Continental Flying Spur blev ifølge SKATs oplysninger afmeldt motorregistret den 30. oktober 2008, og tilmeldt den 20. maj 2011. Køretøjet blev i perioden mellem den 30. oktober 2008 og den 30. maj 2011 solgt til et tysk selskab, som leasede køretøjet til en per-

son bosiddende i Danmark. Køretøjet var leaset i perioden 30. maj 2011 til 31. august 2011. Den 21. august 2012 blev køretøjet solgt til en person bosiddende i Danmark, og køretøjet blev afgiftsberigtiget fuldt ud.

Ved afgørelse af 22. juni 2009 fandt SKAT, at klageren var registreringsafgiftspligtig af køretøjerne, fordi betingelserne for afgiftsfritagelse som udenlandske firmabiler ikke var opfyldt. Landsskatteretten stadfæstede den 11. april 2011 SKATs afgørelse, hvorefter klageren hæftede for registreringsafgiften på køretøjerne.

Klageren indbragte sagen for byretten. Hans hovedsynspunkt var, at han ikke havde benyttet køretøjerne i strid med reglerne, og at han derfor ikke skulle betale registreringsafgift af køretøjerne. Byretten frifandt ved dom af 3. juni 2014 (SKM2014.714BR) Skatteministeriet. Byretten anførte, at hvorledes køretøjerne senere var behandlet afgiftsmæssigt af pantnaver og SKAT, var uden betydning for, hvorvidt SKAT berettiget havde opkrævet fuld registreringsafgift hos klageren.

Dommen blev anket af klageren til Østre Landsret. Landsretten fandt ved dom af 18. september 2015 (SKM2015.771ØL), at klageren hæftede for registreringsafgift af køretøjerne, da betingelserne for afgiftsfritagelse som udenlandske firmabiler ikke var opfyldt. Landsretten fandt videre, at SKAT ved opkrævning af registreringsafgift var forpligtet til at tage stilling til, hvilken betydning den faktisk betalte registreringsafgift måtte have for den afgift, som klageren hæftede for, og som han kunne afkræves betaling for. Spørgsmålet om betydningen af den af efterfølgende erhververe og brugere betalte registreringsafgift hjemviste landsretten derfor til fornyet administrativ behandling ved SKAT for så vidt Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder, Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe, Registreringsnummer-Æ Bentley Continental og Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur.

SKAT har ved afgørelse af 23. september 2016 efteropkrævet klageren følgende beløb i registreringsafgift af de 4 køretøjer:

Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe	2.233.057 kr.
Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder	3.296.809 kr.
Registreringsnummer-Æ Bentley Continental	2.850.243 kr.
<u>Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur</u>	<u>2.601.434 kr.</u>
I alt	10.981.543 kr.

SKAT har oplyst, at der i alt er betalt 2.794.030 kr. i registreringsafgift af køretøjerne, fordelt således:

	Betalt registreringsafgift
Lamborghini Gallardo Spyder Registreringsnummer -Z	410.337 kr.
Lamborghini Gallardo Coupe Registreringsnummer-Y	117.393 kr.
Bentley Continental Registreringsnummer-Æ	1.039.273 kr.
Bentley Continental Flying Spur Registreringsnummer-Ø	1.227.027 kr.
I alt	2.794.030 kr.

SKATs afgørelse

Ved afgørelse af 23. september 2016 fandt SKAT, at kravet på betaling af registreringsafgift på i alt 10.981.543 kr. ikke skulle nedsættes forholdsmæssigt med det beløb, som senere erhververe eller brugere havde betalt i afgift. Som begrundelse for afgørelsen anførte SKAT bl.a.:

"[...]

4.4. Den faktisk betalte registreringsafgifts betydning for opkrævningen

Østre Landsret har ved endelig dom af 18. september 2015 truffet afgørelse om, at A hæfter for registreringsafgiften på 5 biler.

Som følge af, at der efterfølgende af andre, er betalt registreringsafgift på 4 biler, har Østre Landsret fundet, at skattemyndighederne ved opkrævning af registreringsafgift på disse 4 biler må anses for forpligtet til at tage stilling til, hvilken betydning den faktisk betalte registreringsafgift har for den afgift, som A hæfter for, og som han kan afkræves betaling for. Østre Landsret har derfor hjemvist spørgsmålet til fornyet behandling hos SKAT.

Det er SKATs opfattelse, at Landsretten alene har fastslået, at skattemyndighederne er forpligtet til at tage stilling til, hvilken betydning den faktisk betalte registreringsafgift har for den afgift, som A hæfter og afkræves betaling for.

Landsretten har ikke taget stilling til, om der skal ske en reduktion af kravet eller ej.

Ifølge registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, indtræder registreringsafgiftspligten, når et køretøj skal registreres efter færdselsloven, og afgiften svares i forbindelse med et køretøjs første registrering. Afgiften skal være betalt til told- og skatteforvaltningen, forinden køretøjet anmeldes til registrering, jf. registreringsafgiftslovens § 19, stk. 1.

Af registreringsafgiftslovens § 19, stk. 2, følger, at ejeren eller den, i hvis navn køretøjet er registreret, hæfter for betaling af afgiften. Højesteret har i UfR 2013.2678 H fastslået, at bestemmelsen skal forstås således, at den, i hvis navn første registrering foretages, hæfter for afgiften, også selv om køretøjet er videreoverdraget, og at hæftelsen omfatter, hvad afgiften efter loven skal beregnes til.

Under hensyn hertil er det SKATs opfattelse, at der efter loven - som konsekvens af at A ikke opfyldte betingelserne for afgiftsfri benyttelse af køretøjerne - skal beregnes fuld registreringsafgift af køretøjerne. Det følger efter SKATs opfattelse også af Østre Landsrets dom.

Det er SKATs opfattelse, at en nedsættelse af kravet imod A må forudsætte, at der i registreringsafgiftsloven er hjemmel for en sådan nedsættelse.

Registreringsafgiftsloven indeholder, ikke en bestemmelse, som foreskriver, at der under omstændigheder som i A's sag skal foretages en nedsættelse.

Det er derfor SKATs opfattelse, at der ikke er hjemmel i registreringsafgiftsloven til at nedsætte kravet mod A har anført, at det følger af registreringsafgiftsloven, at et køretøj kun kan afgiftsberigtiges én gang, hvorfor kravet skal nedsættes med den betalte registreringsafgift. A henviser til, at dette kan udledes af forarbejderne til reglerne om eksportgodtgørelse.

Registreringsafgiftsloven indeholder ikke en bestemmelse om, at et motorkøretøj - uanset hvad - kun kan afgiftsberigti-

ges (fuldt ud) en gang, og der kan efter SKATs opfattelse heller ikke af loven udledes en retsgrundsætning herom.

Ved overdragelse af et køretøj, der er blevet afgiftsberigtiget i overensstemmelse med registreringsafgiftsloven udløses der ikke en ny afgiftsberigtigelse, og det kan i den forstand siges, at afgiften følger motorkøretøjet eller "aflejres" i den, men det forekommer blot at være en beskrivelse af lovens følger, når loven efterleves. Der er ikke fornødne holdepunkter for, at der skulle være tale om en retsgrundsætning, hvorfra der kan deduceres løsninger på opgørelsen af et skyldigt afgiftstilsvær i tilfælde, hvor der netop ikke (oprindeligt) er sket afgiftsberigtigelse i overensstemmelse med loven.

Efter SKATs opfattelse er der heller ikke i øvrigt fornødent belæg for at fastslå, at der af registreringsafgiftsloven skulle kunne udledes en retsgrundsætning om, at et køretøj kun kan afgiftsberigtiges en gang - tværtimod indeholder registreringsafgiftsloven regler, der medfører, at et køretøj kan afgiftsberigtiges mere end en gang.

Som eksempel herpå er lovens § 1, stk. 3, hvoraf det fremgår, at der skal svares afgift af køretøjer, som efter reparation eller ombygning ikke i "afgiftsmæssig henseende" er identisk med et tidligere afgiftsberigtiget køretøj. For sådanne køretøjer gælder der ikke en regel om, at den del af bilens værdi, der er registreringsafgift fra den tidligere afgiftsberigtigelse, modregnes ved opgørelsen af den nye registreringsafgift.

Et andet eksempel er registreringsafgiftslovens § 7, stk. 1, hvorefter der under nærmere angivne betingelser skal svares afgift af tidligere afgiftsberigtigede køretøjer, der er genopbygget efter at have været ødelagt ved færdselsuheld, eksplosion, ildebrand m.m. Ifølge bestemmelsen beregnes afgiften som for nye køretøjer, dog uden tillæg eller fradrag for eventuelt manglende sikkerhedspuder. For sådanne køretøjer gælder der heller ikke en regel om, at den del af bilens værdi, der er registreringsafgift fra den tidligere afgiftsberigtigelse, modregnes ved opgørelsen af den nye registreringsafgift.

I forarbejderne til disse regler er der ikke anført, at der gælder en almindelig retsgrundsætning om, at et køretøj samlet set kun kan afgiftsberigtiges fuldt ud én gang, endsige at den fo-

reslåede regel er udtryk for en tilsigtet fravigelse af en sådan retsgrundsætning.

På baggrund heraf er der efter SKATs opfattelse ikke belæg for at fastslå, at der af registreringsafgiftsloven kan udledes en retsgrundsætning om, at et køretøj kun kan afgiftsberigtiges fuldt ud én gang med den følge, at A skulle have krav på en nedsættelse

På baggrund heraf finder SKAT, at kravet imod A ikke skal nedsættes.

[...]"

Klagerens opfattelse

Klageren har nedlagt påstand om, at SKATs krav på registreringsafgift vedrørende de i sagen omhandlede biler skaf nedsættes helt eller delvist. Til støtte herfor har klageren bl.a. anført:

"[...]

SAGSFREMSTILLING

Nærværende sag udspringer af Østre landsrets dom af den 18. september 2015 i en sag om registreringsafgift anlagt af A mod Skatteministeriet...

Sagen vedrørte helt overordnet i første række spørgsmålet om, hvorvidt det var med rette, at SKAT havde opkrævet A registreringsafgift på i alt kr. 13.313.005 i forhold til fem biler med henvisning til, at betingelserne for afgiftsfritagelse efter dagældende registreringsafgiftslovs § 1, stk. 4 og stk. 5 - ifølge SKAT ikke var opfyldte.

Østre Landsret gav ved dommen Skatteministeriet medhold i, at betingelserne for afgiftsfritagelse efter dagældende registreringsafgiftslovs § 1, stk. 4 og stk. 5 ikke var opfyldte.

Sagen vedrørte i anden række spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang A hæfter for registreringsafgiftskravet i henhold til registreringsafgiftslovens § 19, stk. 2.

Østre Landsret gav ved dommen A medhold i, at sagen skulle hjemvises til fornyet behandling i forhold til fire af de i sagen omhandlede fem biler, hvorved Østre Landsret dermed gav A medhold i dennes synspunkter omkring, at der skal ske en reduktion af hans hæftelse for registreringsafgiftskravet som følge af de efterfølgende omstændigheder i sagen jf. nærmere herom nedenfor.

Som begrundelse for hjemvisning af sagen til SKAT anførte Østre Landsret i præmisserne ... følgende:

"Det er ubestridt, at der efter overdragelsen af bilerne til nye ejere for fire af bilernes vedkommende er betalt delvis registreringsafgift. Det må også antages, at der i hvert fald for nogle af disse fire bilers vedkommende er betalt yderligere registreringsafgift end det ovennævnte af Skatteministeriet foreløbigt opgjorte beløb. ·

Landsretten finder, at skattemyndighederne ved opkrævning af registreringsafgift må anses for forpligtet til at tage stilling til, hvilken betydning den faktisk betalte registreringsafgift har for den afgift, som A hæfter for, og som han kan afkræves betaling for.

Spørgsmålet om, hvorledes der i forbindelse med inddrivelsen af den skyldige registreringsafgift hos A skal forholdes med hensyn til den registreringsafgift, der er betalt af andre efter overdragelse af fire af bilerne, findes ikke egnet til afgørelse under denne sag.

Landsretten tager som følge heraf parternes samstemmende subsidiære påstande om hjemvisning til følge for så vidt angår registreringsafgift af Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder, Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo, Registreringsnummer-Æ Bentley Continental og Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur, og stadfæster byrettens frifindende dom for så vidt angår registreringsafgift af ... Porche 911. "

Uagtet ovennævnte præmisser fra Østre Landsret har SKAT ved den påklagede afgørelse dateret den 23. september 2016 fundet, at der ikke er grundlag for at nedsætte registreringsafgiftskravet med den del af registreringsafgiften, der er indbetalt af senere erhververe af de omhandlede biler.

[...]

ANBRINGENDER

Til støtte for de nedlagte påstande gøres det helt overordnet gældende, at SKATs krav på registreringsafgift vedrørende de i sagen omhandlede biler skal nedsættes med den del af registreringsafgiften, der er indbetalt til staten af efterfølgende erhververe af de omhandlede biler.

Det gøres i forlængelse heraf gældende, at SKAT alene kan opkræve registreringsafgift svarende til differencen mellem den foretagne opkrævning af registreringsafgift på kr. 13.313.005 og den registreringsafgift, som SKAT senere har pålagt de i sagen omhandlede biler i forbindelse med en efterfølgende afgiftsberigtigelse.

Det følger af registreringsafgiftsloven, at en registreringsafgift er knyttet til selve køretøjet, hvorfor der således også alene sker afgiftsberigtigelse af køretøjet en gang. Dette uanset om køretøjet måtte have flere ejere. Når køretøjet er afgiftsberigtiget i overensstemmelse med registreringsafgiftsloven, skal der således heller ikke ske afgiftsberigtigelse i forbindelse med eksempelvis et ejerskifte.

Endvidere henvises til, at et køretøj udgør en species genstand med et unikt stelnummer, som tildeles køretøjet af fabrikanten. Når køretøjet indføres i Danmark og tages i brug på færdselslovens område, skal der svares registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens regler herom. Det følger af lovens systematik, at det forudsættes, at et køretøj kun kan afgiftsberigtiges en gang i Danmark.

Bestemmelsen i registreringsafgiftslovens § 7 b, stk. 1 er også en naturlig følge af den omstændighed, at registreringsafgiften er knyttet til selve køretøjet, og at afgiften aflejrer sig i selve køretøjet. Dette fordi det af bestemmelsen i registreringsafgiftslovens § 7 b, stk. 1 fremgår, at afgiften for et brugt motor-køretøj, der er afgiftsberigtiget efter bestemmelserne i registreringsafgiftsloven, kan godtgøres, såfremt køretøjet afmeldes fra Motorregisteret og udføres fra landet.

Før indførelsen af omtalte bestemmelse i registreringsafgiftslovens § 7 b, stk. 1 var det ikke muligt at få nogen del af registreringsafgiften retur, med mindre motorkøretøjet blev af-

hændet, hvortil der henvises til de almindelige bemærkninger i lovforslag nr. L 181 2001/02. Af Folketingstidende 2001-02, tillæg A, spalte 4715 fremgår således følgende:

"I forbindelse med anskaffelse af såvel nye som brugte biler og motorcykler betales registreringsafgift med mindre dette er sket på et tidligere tidspunkt. Det betyder, at værdien af alle biler og motorcykler, der er på det danske marked, indeholder et element af registreringsafgift. Ved udførsel af biler og motorcykler til udlandet, f.eks. i forbindelse med, at ejeren rejser til udlandet, kan man i dag ikke få nogen del af registreringsafgiften retur, med mindre bilen eller motorcyklen afhændes her i landet. Bl.a. derfor er det sjældent, at brugte biler og motorcykler udføres eller medbringes fra Danmark til udlandet. Omvendt har Danmark en betydelig indførsel af brugte biler og motorcykler."

Det kan således direkte af de almindelige bemærkninger til lovforslag L 181 2001/02 konstateres, at en berigtiget registreringsafgift aflejrer sig i køretøjet, og at værdien af motorkøretøjet som beskrevet i lovforarbejderne - indeholder et element af registreringsafgift. Dette indtil beløbet eventuelt måtte godtgøres efter bestemmelsen i registreringsafgiftslovens § 7 b, stk. 1, som blev indsat ved omtalte lovforslag.

Da der alene skal ske afgiftsberigtigelse en gang over for SKAT, er det en naturlig følge af en senere afgiftsberigtigelse af de i sagen omhandlede biler, at SKATs krav på registreringsafgift mod A reduceres i samme omfang, som der er sket el eller delvis afgiftsberigtigelse af de i sagen omhandlede biler. Dette uanset om der senere er sket afgiftsberigtigelse med et helt beløb efter de almindelige regler, eller om der er sket forholdsmæssig afgiftsberigtigelse efter de særlige regler for leasingkøretøjer.

Samtidig henvises til, at SKAT ikke har været i stand til at oplyse med hvilken hjemmel SKAT er berettiget til at opkræve registreringsafgift i forhold til de i sagen omhandlede fem biler både over for A samt i forhold til efterfølgende erhververe/leasingtagere af bilerne.

SKATs forsøg på at vende lovens udgangspunkt om ved at hævde, at en nedsættelse af registreringsafgiftskravet mod A forudsætter, at der i registreringsafgiftsloven er hjemmel for en sådan nedsættelse, er på ingen måde gangbar. Det er derimod op til SKAT at påvise, at

der foreligger hjemmel til både at pålægge A den fulde registreringsafgift af de i sagen omhandlede fire biler - samtidig med den dokumenterbare efterfølgende betaling af registreringsafgift af efterfølgende leasingtagere og erhververe.

I det omfang der ikke sker en reduktion af afgiftskravet mod A i overensstemmelse med det anførte, vil det føre til, at SKAT opnår en ganske uberettiget berigelse, såfremt indstævnte opnår medhold i, at der påhviler A et afgiftskrav på kr. 13.313.005 som fastslået i den indankede dom. Dette under hensyntagen til, at SKAT i givet fald både vil opnå fuld registreringsafgift ved A - samtidig med at SKAT vil opnå betaling af yderligere registreringsafgift for de selvsamme biler ved de efterfølgende ejerskifter.

Til yderligere støtte for synspunktet om, at der skal ske en reduktion af afgiftskravet mod A, henvises til et notat dateret den 1. august 2016 udarbejdet af RådgivningsGruppen... Af konklusionsafsnittet ... i dette notat fremgår følgende:

"I Østre Landsrets dom af 18. september 2015, bliver de fire nævnte biler hjemsendt til SKAT, som skal foretage en ny beregning, da sagsøger ellers ville lide et "uforholdsmæssigt retstab".

Efter vor vurdering er det netop den manglende modregning af den ovenfor anførte efterfølgende beregnede afgift på kr. 6.464.921, som Østre Landsret mener, at sagsøger mindst skal kompenseres for, når bilerne hjemsendes til SKAT til en ny beregning.

Det er derfor vor vurdering, at den opkrævede registreringsafgift for de fire biler hos A på kr. 10.981.543 skal reduceres med mindst kr. 6.464.921, hvis sagsøger skal undgå at lide et "uforholdsmæssigt retstab" således, at den registreringsafgift, som burde opkræves hos A "kun" skal udgøre kr. 3.672.481.

I den forbindelse kan det undre, at SKAT ikke anmoder SKATs afdeling for Motorkøretøjer til at beregne den afgift, der eventuelt skal refunderes, men lader SKAT Fredensborg, som er part i sagen, udarbejde afgørelse om, hvorvidt der skal beregnes afgiftsrefusion, og hvor stor denne i givet fald skal være.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at der i hvert enkelt vedlagte notat, er angivet SKATs beregningsmodel, som benyttes til beregning af registreringsafgift i en Flexleasingordning. Ved benyttelse af denne model ville SKAT forholdsvis hurtigt kunne beregne værditabet på bilerne frem til datoen for sagsøgers mulighed for at eksportere bilerne, eller på den dato bilerne er solgt og dermed også, hvor stor refusionen af den opkrævede registreringsafgift skal være. "

[...]

Med henvisning til ovenstående gøres det således sammenfattende gældende, at SKATs krav på registreringsafgift mod A skal nedsættes med den del af registreringsafgiften, der er indbetalt af de efterfølgende erhververe af de i sagen omhandlede køretøjer.

[...]"

SKATs udtalelse

SKAT har bl.a. anført som bemærkning til klagen:

"[...]

Advokatfirmaets klage dateret den 29. september 2016 på vegne af A giver anledning til bemærkninger om, hvad genstanden for Østre Landsrets hjemvisning af sagen er.

Følgende fremgår af klagens side 2:

"Østre Landsret gav ved dommen A medhold i, at sagen skulle hjemvises til fornyet behandling i forhold til fire af de i sagen omhandlede biler, hvorved Østre Landsret gav A medhold i dennes synspunkter omkring, at der skal ske en reduktion af hans hæftelse for registreringsafgiftskravet som følge af de efterfølgende omstændigheder i sagen"

Det er SKATs opfattelse, at landsretten ikke har taget stilling til, at der skal ske en reduktion. Landsretten har kun slået fast, at skattemyndighederne er forpligtet til at tage stilling til, hvilken betydning den faktisk betalte registreringsafgift har for den afgift, som A hæfter og afkræves betaling for, idet skattemyndighederne ikke tidligere har taget stilling hertil.

[...]"

SKATs udtalelse til Skatteankestyrelsens indstilling til afgørelse

SKAT har ved brev af 4. april 2018 afgivet udtalelse, hvori SKAT erklærer sig enig i kontorets indstilling om stadfæstelse.

Klagerens bemærkninger til Skatteankestyrelsens indstilling til afgørelse

Klageren har ikke afgivet bemærkninger til Skatteankestyrelsens indstilling til afgørelse.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten skal tage stilling til, om SKATs krav på registreringsafgift over for klageren vedrørende køretøjerne Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe, Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder, Registreringsnummer-Æ Bentley Continental og Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur skal nedsættes helt eller delvist med de beløb, som senere erhververe og brugere har betalt i registreringsafgift af køretøjerne.

Køretøjerne var ejet af klagerens tyske firma Virksomhed-X, og SKAT gav tilladelse til afgiftsfritagelse efter registreringsafgiftsloven § 1, stk. 4 og 5, af køretøjerne som udenlandske firmabiler. Klageren henholdsvis dennes hustru var i perioder mellem 8. september 2006 og 20. maj 2009 registreret som brugere af køretøjerne.

Efterfølgende blev køretøjerne solgt til et tysk selskab, der leasede køretøjerne til personer bosiddende i Danmark. På tidspunktet for SKATs afgørelse den 23. september 2016 var køretøjerne Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe, og Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder delvist afgiftsberigtigede af senere erhververe og brugere. Registreringsnummer-Æ Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur blev i 2012 fuldt ud afgiftsberigtiget. Bentley Continental blev i 2014 fuldt ud afgiftsberigtiget.

Ved dom af 18. september 2015 tog Østre Landsret klagerens påstand om, at han drev selvstændig erhvervsvirksomhed i Tyskland, til følge, men fandt det ikke sandsynliggjort af klageren, at køretøjerne blev anvendt til brug for klagerens erhvervsvirksomhed i Tyskland, eller at kilometerkriteriet blev iagttaget, jf. registreringsafgiftslovens § 1, stk. 4 og 5. Landsretten hjemviste spørgsmålet om, hvorvidt den registreringsafgift, som det herefter påhvilede klageren at betale, skulle nedsættes som følge af den registreringsafgift, der efterfølgende var betalt vedrørende Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe, YX

28 291 Lamborghini Gallardo Spyder, Registreringsnummer-Æ Bentley Continental og Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur, til SKAT.

Landsskatteretten bemærker indledningsvist, at det som følge af Østre Landsrets dom af 18. september 2015 er ubestridt, at klageren hæfter for registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, vedrørende Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupe, Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder, Registreringsnummer-Æ Bentley Continental og Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur, da betingelserne for afgiftsfritagelse i registreringsafgiftslovens § 1, stk. 4 og 5, ikke var opfyldt på tidspunktet for køretøjernes første indregistrering.

Det bemærkes videre, at alle fire køretøjer efter klagerens konkurs og salget til et andet tysk selskab blev afmeldt fra registrering i motorregistret. I forbindelse med efterfølgende leasing og salg blev køretøjerne på ny tilmeldt motorregistret og afgiftsberigtiget efter reglerne om henholdsvis reduceret og fuld registreringsafgift.

Tre retsmedlemmer udtaler, at kravet mod klageren skal nedsættes med, hvad senere erhververe og brugere efterfølgende har betalt i registreringsafgift. Det følger af registreringsafgiftslovens opbygning og systematik, at det samme køretøj kun kan afgiftsberigtiges en gang. Det vil føre til en ugrundet berigelse af SKAT, såfremt klageren pålægges at betale fuld registreringsafgift af køretøjerne, når disse er helt eller delvist afgiftsberigtigede af efterfølgende ejere eller brugere.

Retsformanden udtaler, at afmeldingen fra motorregistret samt den efterfølgende registrering er to selvstændige og indbyrdes uafhængige afgiftsmæssige begivenheder, hvorefter efterfølgende ejere og brugeres betaling af registreringsafgift ikke kan føre til en reduktion af SKATs krav mod klageren for registreringsafgift for den periode, han var registreret som bruger af køretøjerne. Efter en fortolkning af reglerne i registreringsafgiftsloven, findes det, at SKATs krav på registreringsafgift mod klageren ikke skal nedsættes med hvad efterfølgende ejere eller brugere har betalt i registreringsafgift.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet. Landsskatteretten ændrer SKATs afgørelse.

Ved Østre Landsrets ankedom af 20. december 2016 blev A idømt to års betinget fængsel og en tillægsbøde på 6.625.000 kr. for afgifts-

unddragelse af særlig grov beskaffenhed ved at have indgivet urigtige og vildledende erklæringer til brug for ansøgningerne om afgiftsfritagelse og ved den faktiske anvendelse af de fire køretøjer.

Der er for landsretten fremlagt flere beregninger af, hvor meget der er betalt i registreringsafgift af de senere erhververe eller brugere af køretøjerne. Opgørelserne når ikke til samme resultat. Der er enighed om, at disse afvigelser ikke har betydning for landsrettens afgørelse i den foreliggende sag.

Der er endvidere enighed om, at Virksomhed-X var ejer af Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur i perioden fra 27. august 2007 til 30. oktober 2008.

Forklaringer

Der er ikke afgivet forklaringer under sagen for landsretten.

Retsgrundlaget

Af lovbekendtgørelse nr. 305 af 26. marts 2007 om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v., som finder anvendelse i den foreliggende sag, fremgår blandt andet følgende:

"Afgiftspligtige køretøjer

§ 1. Der svares afgift til statskassen af motorkøretøjer, som skal registreres efter færdselsloven, og af påhængs- og sættevogne til sådanne motorkøretøjer. Afgiften svares i forbindelse med et køretøjs første registrering, medmindre andet følger af bestemmelserne i denne lov.

Stk. 2. Der svares endvidere afgift af motorkøretøjer omhandlet i §§ 4 og 5 samt udenlandske hyrevogne, som er registreret med udenlandske nummerplader, og som benyttes af en herboende, jf. § 3 a, stk. 7.

Stk. 3. Der svares afgift af køretøjer som nævnt i stk. 1, som efter reparation eller ombygning ikke i afgiftsmæssig henseende er identisk med et tidligere afgiftsberigtiget køretøj, jf. dog §§ 7 og 7 a. Afgiften svares, inden et køretøj tages i brug efter reparation eller ombygning. Der foretages fornyet beregning af afgift for et motorkøretøj omfattet af § 3 a, stk. 3 eller 7, og § 3 c, stk. 1, som efter reparation eller ombygning ikke i afgiftsmæssig henseende er identisk med det motorkøretøj, for hvilket der tidligere er beregnet afgift. Henføres motorkøretøjet efter reparation eller ombygning under reglerne i § 3 a, stk. 3 eller 7, og § 3 c, stk. 1, betales afgift efter reglerne i § 3 a, stk. 3, og § 3 c, stk. 2. Der foretages fornyet beregning af afgift for et motorkøretøj omfattet af § 3 b, stk. 1, som efter reparation eller ombygning ikke i

afgiftsmæssig henseende er identisk med det motorkøretøj, for hvilket der tidligere er beregnet afgift. Henføres motorkøretøjet efter reparation eller ombygning under reglerne i § 3 b, stk. 1, betales afgift efter reglerne i § 3 b, stk. 2.

Stk. 4. Motorkøretøjer, der stilles til rådighed for en herboende arbejdstager af en virksomhed med hjemsted eller fast forretningssted i et andet EU/EØS-land, samt motorkøretøjer, 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, skal ikke afgiftsberigtiges efter denne lov, medmindre motorkøretøjet i det væsentlige skal anvendes varigt i Danmark eller faktisk anvendes på denne måde, jf. § 3 a, stk. 1.

Stk. 5. Et motorkøretøj omfattet af stk. 4 anses for at skulle anvendes i det væsentlige varigt i Danmark eller faktisk være blevet anvendt på denne måde, såfremt

- a) motorkøretøjet inden for en 12-måneders-periode skal anvendes eller faktisk er blevet anvendt mindst 183 dage i Danmark og
- b) motorkøretøjet inden for en 12-måneders-periode kilometermæssigt i erhvervmæssig henseende i udlandet skal anvendes eller faktisk er blevet anvendt mindre end den samlede kilometermæssige private og erhvervmæssige kørsel i Danmark.

Stk. 6. Ved anvendelsen af stk. 5 omfatter kørsel i Danmark både privat og erhvervmæssig kørsel. Kørsel i udlandet omfatter alene erhvervmæssig kørsel. Udlandet omfatter både EU/EØS-lande og tredjelande. Til erhvervmæssig kørsel i udlandet henregnes også kørsel til og fra bopælen i Danmark og arbejdspladsen i udlandet inklusive den del af kørslen, der foregår i Danmark. Privat kørsel i udlandet medregnes ikke i forhold til den erhvervmæssige anvendelse i udlandet. Anvendes køretøjet samme dag privat både i Danmark og i udlandet, medregnes alene den private anvendelse i Danmark.

Stk. 7. Told- og skatteforvaltningen kan efter udløbet af en 12-måneders-periode i ganske særlige tilfælde fravige kriterierne i stk. 5, således at et køretøj ikke bliver afgiftspligtigt.

...

Godtgørelse af afgift

§ 7 b. Afgiften af et brugt motorkøretøj, der er afgiftsberigtiget efter §§ 4, 5, 5 a eller 6, godtgøres, såfremt køretøjet afmeldes fra motorregisteret og udføres fra landet.

Stk. 2. Godtgørelsesbeløbet fastsættes i medfør af § 10 således:

- 1) For motorcykler afgiftsberigtiget efter § 4, stk. 1, nr. 1, eller § 4, stk. 6, nr. 1, som afgiften efter § 4, stk. 6, nr. 1, stk. 12 eller 13.
- 2) For personbiler afgiftsberigtiget efter § 4, stk. 1, nr. 2, eller § 4, stk. 6, nr. 2, som afgiften efter § 4, stk. 6, nr. 2, stk. 12 eller 13.
- 3) For varebiler afgiftsberigtiget efter § 5, stk. 1, eller § 5, stk. 8, nr. 1, som afgiften efter § 5, stk. 8, nr. 1.
- 4) For varebiler afgiftsberigtiget efter § 5, stk. 2 og 13, eller § 5, stk. 8, nr. 2, som afgiften efter § 5, stk. 8, nr. 2.
- 5) For autocampere og busser afgiftsberigtiget efter § 5 a, stk. 1 og 2, som afgiften efter § 5 a, stk. 1 og 2.
- 6) For hyrevogne og sygetransportkøretøjer afgiftsberigtiget efter § 6, stk. 1, som afgiften efter § 6, stk. 1.

Stk. 3. I de afgiftsbeløb, der er fastsat efter stk. 2, fratrækkes 15 pct. af beløbet. Der godtgøres ikke beløb på under 4.000 kr. for motorcykler, varebiler, hyrevogne og sygetransportkøretøjer og under 7.500 kr. for personbiler, herunder autocampere og busser.

Stk. 4. Der kan ikke godtgøres afgift for

- 1) køretøjer, der efter regler fastsat i medfør af § 1, stk. 3, har mistet deres afgiftsmæssige identitet,
- 2) køretøjer, der er afgiftspligtige efter § 7 eller ikke kan fritages for afgift efter § 7 a,
- 3) køretøjer, der er mere end 35 år gamle regnet fra første registreringsdato,
- 4) køretøjer, der ikke er i registreringsklar stand,
- 5) udstyr m.v., som der ikke er betalt registreringsafgift af.

Stk. 5. Afgiftsgodtgørelsen efter stk. 2 kan ikke overstige den afgift, der oprindeligt er betalt, fratrukket 15 pct.

Stk. 6. Ved fornyet tilmelding til motorregisteret af et køretøj, for hvilket der er godtgjort afgift, beregnes afgiftsbeløbet på samme måde som godtgørelsesbeløbet efter § 7 b, stk. 2, men uden nedslag i afgiftsbeløbet.

§ 7 c. Afgiften godtgøres af told- og skatteforvaltningen, når køretøjets afgiftspligtige værdi er fastslået, og told- og skatteforvaltningen har modtaget dokumentation for køretøjets afmeldelse fra motorregisteret og udførsel her fra landet.

Stk. 2. Afgiften udbetales senest 3 uger efter modtagelsen af dokumentation i henhold til stk. 1. Såfremt told- og skatteforvaltningen ikke kan godkende dokumentationen eller på grund af modtagerens forhold ikke kan foretage den nødvendige kontrol af køretøjets værdi på udførselstidspunktet, afbrydes fristen, indtil den nødvendige dokumentation foreligger eller kontrollen kan foretages.

Stk. 3. Hvis det konstateres, at en person eller virksomhed har fået for meget i godtgørelse, afkræves den pågældende det skyldige beløb til betaling senest 14 dage efter påkrav. Bestemmelserne i §§ 6-8 i lov om opkrævning af skatter og afgifter finder tilsvarende anvendelse. Ubetalte beløb kan inddrives ved udpantrning eller lønindeholdelse efter § 14 i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v.

Stk. 4. Skatteministeren fastsætter regler for dokumentation af køretøjers værdi, jf. stk. 1.

Stk. 5. Til dækning af myndighedernes udgifter i forbindelse med vurdering af køretøjer, der ønskes udført med afgiftsgodtgørelse, betales et gebyr på 150 kr. pr. køretøj. Gebyret skal være betalt senest ved fremstillingen af køretøjet for myndighederne.

Stk. 6. Det i stk. 5 fastsatte gebyr reguleres årligt med 2,0 pct. tillagt eller fratrukket den af finansministeren bekendtgjorte tilpasningsprocent for det pågældende finansår efter lov om en satsreguleringsprocent. Procenten beregnes med én decimal. De således regulerede beløb afrundes opad til nærmeste kronebeløb, der er deleligt med 10. Regulering efter 1. pkt. foretages første gang med virkning for 2003.

...

Afregning af afgift fra ikke-registrerede virksomheder m.m.

§ 19. I tilfælde, hvor det ikke efter § 15 påhviler en registreret virksomhed at svare afgift af et køretøj, skal afgiften være betalt til told- og skatteforvaltningen, forinden køretøjet anmeldes til registrering eller anmeldelse af ejerskifte for køretøjet finder sted, jf. dog § 3 a, § 3 b, stk. 3, og § 3 c, eller inden køretøjet tages i brug efter reparation eller ombygning.

Stk. 2. For betaling af afgift hæfter ejeren eller den, i hvis navn køretøjet registreres, jf. dog § 3 a, stk. 4.

Stk. 3. Såfremt et køretøj i strid med færdselslovens bestemmelser ikke er registreret, påhviler afgiften den, der er pligtig at lade det registrere.

..."

I lov nr. 221 af 26. maj 1971 om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. havde § 19 følgende ordlyd:

"§ 19. I tilfælde, hvor det ikke efter § 15 påhviler en registreret virksomhed at svare afgift af et køretøj, skal afgiften være betalt til toldvæsenet, forinden køretøjet anmeldes til registrering eller anmeldelse af ejerskifte for køretøjet finder sted, jfr. dog § 3, stk. 2.

Stk. 2. For betaling af afgift hæfter den, i hvis navn køretøjet registreres."

Af forarbejderne til bestemmelsen (lovforslag nr. L 107 af 10. december 1970 om forslag til lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v.) fremgår blandt andet følgende:

"Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

...

Afgiftens betaling påhviler principielt den, i hvis navn køretøjet skal registreres efter færdselsloven, men forhandlervirksomheder kan overtage afgiftsforpligtelsen mod at stille fuld sikkerhed og således, at der gives 4 måneders kredit med betalingen. For nye køretøjers vedkommende overtages afgiftsforpligtelsen i så godt som alle tilfælde af forhandleren. Der tilstås også andre end forhandlervirksomheder en tilsvarende kredit.

Afgiften skal være berigtiget, dvs. betalt eller tilskrevet en kreditkonto, inden køretøjets registrering, og ved afgiftsberigtigelsen udsteder toldvæsenet derfor en afgiftsattest, som overfor registreringsmyndigheden godtgør, at køretøjet er frigjort overfor toldvæsenet. Der sker således ved hver enkelt afgiftsberigtigelse en egentlig ekspedition hos toldvæsenet med beregning af afgiften m. m. Køretøjerne skal dog kun i ganske særlige tilfælde synes af toldvæsenet.

...

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

...

Til § 19.

Bestemmelsen åbner mulighed for, at andre end registrerede virksomheder foretager afgiftsberigtigelser. Der vil stadig være et behov herfor, f. eks. ved berigtigelse af flyttegodskøretøjer og ved afgiftsberigtigelse af køretøjer, der overgår til anden anvendelse, f. eks. hyrevogne, der ønskes berigtiget med fuld afgift. Afgiften skal være indbetalt til toldvæsenet inden køretøjets registrering."

Registreringsafgiftslovens §§ 7 b og 7 c blev indført ved lov nr. 342 af 27. maj 2002 om ændring af lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v., lov om afgift efter brændstofforbrug for visse personbiler og lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. samt ændring af ligningsloven. Af forarbejderne til loven (lovforslag nr. L 181 af 20. marts 2002) fremgår blandt andet følgende:

"Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

...

2. Gældende regler

...

2.4. Godtgørelse

I forbindelse anskaffelse af såvel nye som brugte biler og motorcykler betales registreringsafgift, medmindre dette er sket på et tidligere tidspunkt. Det betyder, at værdien af alle biler og motorcykler, der er på det danske marked, indeholder et element af registreringsafgift. Ved udførsel af biler og motorcykler til udlandet, f.eks. i forbindelse med, at ejeren rejser til udlandet, kan man i dag ikke få nogen del af registreringsafgiften retur, med mindre bilen eller motorcyklen afhændes her i landet. Bl.a. derfor er det sjældent, at brugte biler og motorcykler udføres eller medbringes fra Danmark til udlandet. Omvendt har Danmark en betydelig indførsel af brugte biler og motorcykler.

...

3. Forslagets indhold

...

3.4. Godtgørelsesordningen

Med forslaget indføres en godtgørelsesordning for registreringsafgift af brugte person- og varebiler samt motorcykler, når køretøjerne udføres fra Danmark. Der indrømmes godtgørelse af den registreringsafgift, i det følgende benævnt restafgiften, der er indeholdt i værdien af brugte biler og motorcykler på det danske marked. Dvs. den del af et brugt køretøjs værdi, der kan henføres til den registreringsafgift, der tidligere er betalt ved køretøjets registrering her i landet.

Ved udførsel af biler og motorcykler til udlandet, f.eks. i forbindelse med, at ejeren rejser til udlandet, kan man i dag ikke få nogen del af registreringsafgiften retur. Blandt andet derfor sker det meget sjældent, at der eksporteres eller medbringes brugte biler og motorcykler fra Danmark til udlandet. Derimod har Danmark en betydelig indførsel af brugte biler og motorcykler.

Europa-Kommissionen har ved flere lejligheder, senest i meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg KOM (2001) 260 »Skattepolitik i EU - prioriteringer i de kommende år«, tilkendegivet, at registreringsafgift udgør et problem i det indre marked, fordi der i mange tilfælde sker dobbeltbeskatning. Problemet ligger i, at der for et køretøj, der indregistreres i ét land med fuld betaling af registreringsafgift, og som senere overføres til et andet land, igen betales fuld registreringsafgift dér samtidig med, at der ikke er refunderet nogen del af den oprindeligt betalte afgift.

Denne dobbeltbeskatning kan afskaffes ved, at der ved udførsel af brugte køretøjer godtgøres den del af den oprindeligt betalte afgift, der fortsat udgør en del af køretøjets værdi på hjemmemarkedet.”

Ved lov nr. 481 af 30. maj 2012 om ændring af lov om registrering af køretøjer, registreringsafgiftsloven og forskellige 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) blev blandt andet følgende indsat i registreringsafgiftslovens § 20:

”§ 20. For betaling af afgiften hæfter den, der ejer køretøjet på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Registreres køretøjet i forbindelse med afgiftspligtens indtræden, er det den registrerede ejer, der som ejer hæfter for betaling af afgiften. Ejeren eller den registrerede ejer hæfter dog ikke, hvis køretøjet er taget i brug på færdselslovens område, uden at den pågældende vidste eller burde have vidst dette.

Stk. 2. For betaling af afgiften hæfter tillige en virksomhed, der erhvervsmæssigt handler med motorkøretøjer eller påhængs- eller sættevogne til motorkøretøjer, hvis virksomheden har solgt køretøjet i forbindelse med afgiftspligtens indtræden.

Stk. 3. For betaling af afgiften hæfter tillige en efterfølgende ejer af køretøjet, hvis den pågældende ved køretøjets erhvervelse vidste eller burde have vidst, at der ikke var betalt den afgift af køretøjet, som kræves efter registreringsafgiftsloven.

Stk. 4. For betaling af afgiften hæfter tillige en fører eller bruger af køretøjet, hvis den pågældende bruger køretøjet med viden om, at der ikke er betalt den afgift af køretøjet, som kræves efter registreringsafgiftsloven.”

Af forarbejderne til bestemmelsen (lovforslag nr. L 122 af 28. marts 2012 om ændring af lov om registrering af køretøjer, registreringsafgiftsloven og forskellige love om energiafgifter) fremgår blandt andet følgende om ændringen:

”3.6. Hæftelse for registreringsafgift

3.6.1. Gældende ret

Efter registreringsafgiftsloven skal der betales registreringsafgift af motorkøretøjer, der skal registreres i Køretøjsregisteret, og af påhængs- og sættevogne til sådanne motorkøretøjer.

Registreringsafgiften af et køretøj skal som udgangspunkt være betalt, før køretøjet kan registreres i Køretøjsregisteret.

Ejeren eller den, i hvis navn køretøjet er registreret, hæfter på objektivet grundlag for betaling af registreringsafgiften af køretøjet. Hæftelsen omfatter således såvel den civile retlige ejer af køretøjet som den

registrerede ejer. Hæftelsen omfatter efter retspraksis også en registreret bruger af køretøjet.

Den pågældende skal være ejer eller bruger af køretøjet på det tidspunkt, hvor kravet om betaling af registreringsafgift kunne gøres gældende. Er der flere sådanne ejere eller brugere, hæfter de solidarisk for afgiftens betaling.

...

Bestemmelsen administreres således, at denne objektive hæftelse kun gøres gældende i forbindelse med handler mellem private. Der opkræves således ikke registreringsafgift hos en godtroende omsætnings erhverver, som hos en forhandler har købt et køretøj, der viser sig ikke at være korrekt afgiftsberigtiget. Er eksempelvis et køretøj købt fra en forhandler, gøres hæftelsen som udgangspunkt ikke gældende over for køber ud fra den betragtning, at køberen normalt må kunne forvente af en forhandler, at denne har betalt den afgift af køretøjer, der kræves efter registreringsafgiftsloven. Er derimod eksempelvis et køretøj handlet mellem private, må køber sikre sig, at der er betalt den krævede registreringsafgift af køretøjet.

Er et køretøj i strid med lov om registrering af køretøjer ikke registreret i Køretøjsregisteret, hæfter den, der har pligt til at lade køretøjet registrere.

Er registreringsafgiften af et køretøj angivet af en virksomhed, der er registreret efter registreringsafgiftsloven, efter reglerne for registrerede virksomheder, hæfter alene denne virksomhed for afgiftens betaling. I disse tilfælde betales registreringsafgift periodevist efter opkrævningsloven

...

3.6.2. Forslagets baggrund

Der verserer en række retssager om hæftelse for registreringsafgift for domstolene. Retssagerne er centreret om hæftelsen for en efterfølgende erhverver af køretøjet. Retssagerne tyder på, at den objektive hæftelse for en efterfølgende erhverver ikke er hensigtsmæssig.

Hertil kommer, at reglerne for hæftelse for registreringsafgift på andre måder ikke er hensigtsmæssige.

Det er ikke hensigtsmæssigt, at en registreret virksomhed, der f.eks. sælger en bil til en kunde, kan undgå at hæfte for afgiftens betaling

ved at anmelde bilen til afgiftsberigtigelse efter reglerne for ikke-registrerede virksomheder, selv om de oplysninger, der lægges til grund for afgiftsberegningen, i vidt omfang fremskaffes af virksomheden.

Og det er ikke hensigtsmæssigt, at en person eller virksomhed kan anvende en bil, selv om de ved, at bilen ikke er afgiftsberigtiget, uden af hæfte for afgiftens betaling.

Formålet med forslaget er således ikke kun at tydeliggøre, hvem der hæfter for betaling af registreringsafgiften af et køretøj, men også på visse områder at udvide kredsen af personer og virksomheder, der hæfter for afgiftens betaling.

3.6.3. Forslagets indhold

Det foreslås, at den, der ejer et køretøj på det tidspunkt, hvor pligten til at betale registreringsafgift af køretøjet indtræder, hæfter for afgiftens betaling.

Afgiftspligten indtræder, når køretøjet tages i brug på færdselslovens område. Pligten kan indtræde såvel ved import af et nyt eller brugt køretøj som ved en sådan ombygning af et allerede registreret køretøj, at køretøjet mister sin afgiftsmæssige identitet.

...

Det foreslås, at enhver efterfølgende ejer af køretøjet hæfter for betaling af registreringsafgiften, hvis den pågældende ved erhvervelsen af køretøjet vidste eller burde have vidst, at der ikke var betalt den afgift af køretøjet, som kræves efter registreringsafgiftsloven.

Det foreslås, at enhver fører eller bruger af køretøjet hæfter for betaling af registreringsafgiften, hvis den pågældende ved brug af køretøjet ved, at der ikke er betalt den afgift af køretøjet, som kræves efter registreringsafgiftsloven.

Hæftelsen for en ejer, forhandler, efterfølgende erhverver eller en fører/bruger af køretøjet er solidarisk.

...

Hæftelsesreglerne efter § 20, stk. 1 og 2, gælder heller ikke i tilfælde, hvor der i øvrigt er fastsat særlige regler i registreringsafgiftsloven om hæftelse for afgiftens betaling. Sådanne særlige regler er fastsat for registreringsafgift af visse udenlandske firmabiler og leasede køretøjer."

Anbringender

Skatteministeriet har i sammenfattende processkrift af 5. marts 2020 anført blandt andet følgende:

”Den foreliggende sag er som beskrevet ovenfor karakteriseret ved, at ingen af de omhandlede køretøjer (længere) tilhørte A, da SKAT den 22. juni 2009 traf afgørelse om hans pligt til at svare fuld registreringsafgift af køretøjerne. Idet han som ejer ved førstegangsregistreringen af køretøjerne havde fået dem indregistreret uden betaling af registreringsafgift, var køretøjerne, da de blev overdraget, ikke afgiftsberigtigede. Køretøjerne kunne derfor ikke tages i brug her i landet, uden at der i den forbindelse blev betalt registreringsafgift af køretøjerne. Da SKATs afgørelse blev truffet, var situationen endog den, at der for to af køretøjerne var blevet betalt forholdsmæssig registreringsafgift, for at de kunne tages i brug her i landet af en herboende leasingtager.

Sagen rejser som nævnt det spørgsmål, om de registreringsafgifter, som de nye ejere (eller senere erhververe) betalte, for at køretøjerne kunne tages i brug her i landet, skal komme A til gode, derved at statens afgiftskrav imod ham skal nedsættes med, hvad de nye ejere (eller senere erhververe) har betalt i registreringsafgifter af køretøjerne. Det er Skatteministeriets standpunkt, at spørgsmålet bør besvares benægtende, hvilket ministeriet støtter på følgende argumentation:

Det er med landsrettens dom af 18. september 2015 endeligt fastslået, at A var forpligtet til i medfør af registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, at svare fuld registreringsafgift opgjort efter lovens § 4 af de omhandlede 4 køretøjer foruden Porschen, eftersom betingelserne for afgiftsfritagelse i medfør af lovens § 1, stk. 4 og 5, og § 3 a, ikke var opfyldt.

Det følger da også umiddelbart af registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, at der for køretøjer, som tages i brug heri landet, skal svares (fuld) afgift opgjort efter lovens § 4, medmindre betingelserne for afgiftsfritagelse er opfyldt. Der skal med andre ord svares fuld afgift af et køretøj efter lovens almindelige regler, hvis betingelserne for afgiftsfritagelse ikke er opfyldt, hvad betingelserne altså som endeligt fastslået af Østre Landsret ikke var i A's tilfælde. A har pligt til – for hvert enkelt af køretøjerne – at svare den fulde registreringsafgift opgjort efter registreringsafgiftslovens § 4 indtrådte på det tidspunkt, hvor

det respektive køretøj blev i taget brug her i landet.

Men ifølge A skal disse afgifter, som han altså – hvis han havde rettet sig efter loven – skulle have betalt i forbindelse med sin ibrugtagning af de respektive køretøjer, nedsættes med de registreringsafgifter, som ejerne af køretøjerne (længe efter) har måttet betale for at kunne tage køretøjerne i brug her i landet, eftersom de jo altså havde fået overdraget køretøjerne i ikke-afgiftsberigtiget stand.

En sådan lempelse af en afgiftspligt, der er indtrådt, forudsætter tilstedeværelsen af en klar hjemmel. I registreringsafgiftsloven findes der imidlertid ikke nogen bestemmelse, som medfører, at den, der ved ibrugtagningen af et køretøj har pådraget sig en pligt til at svare fuld afgift af køretøjet, har krav på at få lempet afgiftstilsvaret med, hvad en senere ejer af køretøjet i overensstemmelse med loven har betalt i registreringsafgift af det samme køretøj for at få lov til at tage det i brug her i landet.

Landsskatteretten (flertallet) støtter da heller ikke sit resultat på en lovbestemmelse, men antager derimod, at det "af registreringsafgiftslovens opbygning og systematik" kan udledes, "at det samme køretøj kun kan afgiftsberigtiges en gang", og det er denne retsopfattelse, som A bygger sin sag på.

Hvis en sådan retsgrundsætning, hvad der i givet fald må være tale om, skal kunne udledes alene af registreringsafgiftslovens "opbygning og systematik", må det forudsætte selvindlysende holdepunkter. Sådanne holdepunkter findes ikke i nogen af registreringsafgiftslovens bestemmelser eller i lovens opbygning og systematik. Loven er i udpræget grad karakteriseret ved en detailregulering med regler, der for en stor dels vedkommende har en nærmest kasuistisk karakter.

Fra disse regler lader der sig ikke udlede en retsgrundsætning endsi-ge en retsgrundsætning, der fører til, at statens afgiftskrav imod A skal nedsættes med, hvad de efterfølgende ejere af køretøjerne har betalt i registreringsafgifter for at kunne tage køretøjerne i brug her i landet. I forarbejderne til registreringsafgiftsloven og til (senere) ændringslove findes der heller ingen støtte for, at en retsgrundsætning med et sådant indhold skulle eksistere.

A har påberåbt sig forarbejderne til registreringsafgiftslovens § 7 b, som blev indsat ved lov nr. 342 af 7. maj 2002. Af bestemmelsen følger, at afgiften af et brugt motorkøretøj, som er blevet afgiftsberigtiget efter lovens § 4 (dvs. med fuld afgift), godtgøres, såfremt køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret og udføres fra landet.

Af de almindelige bemærkninger til lov nr. 342/2002 fremgår, Folketidende 2001-02 (2. Samling), tillæg A, s. 4715:

”I forbindelse med anskaffelse af såvel nye som brugte biler og motorcykler betales registreringsafgift, med mindre dette er sket på et tidligere tidspunkt. Det betyder, at værdien af alle biler og motorcykler, der er på det danske marked indeholder et element af registreringsafgift. Ved udførsel af biler og motorcykler til udlandet, f.eks. i forbindelse med, at ejeren rejser til udlandet, kan man i dag ikke få nogen del af registreringsafgiften retur, medmindre bilen eller motorcyklen afhændes her i landet. Blandt andet derfor er det sjældent, at brugte biler og motorcykler udføres eller medbringes fra Danmark til udlandet.” (understreget her).

Bemærkningerne indeholder ikke andet end en beskrivelse af lovens følger, når loven er blevet efterlevet, dvs. når køretøjet, der overdrages, ved sin førstegangsregistrering faktisk er blevet afgiftsberigtiget med fuld afgift efter § 4, men det er jo altså ikke situationen i denne sag, hvor A (med forsæt) tilsidesatte loven ved at tage køretøjerne i brug uden i den forbindelse at betale registreringsafgift, selvom han ikke opfyldte betingelserne for afgiftsfritagelse, og hvor køberne af køretøjerne derfor overtog dem i ikke-afgiftsberigtiget stand, med den følge at de (naturligvis) skulle betale registreringsafgift for at kunne tage køretøjerne i brug her i landet. Fra en beskrivelse af lovens følger, når loven er blevet efterlevet, kan der ikke udledes en retsgrundsætning, hvorfra der kan deduceres en regulering af tilfælde, som er karakteriseret ved, at lovens regler ikke er fulgt, hvad der – om noget – netop kendetegner den foreliggende sag.

Af registreringsafgiftslovens regler om hæftelse for betaling af registreringsafgift, som A påberåber sig, kan det heller ikke udledes, at han har krav på at få nedsat sin forpligtelse med, hvad køberne (eller senere erhververe) af køretøjerne betalte i registreringsafgifter for at kunne tage køretøjerne i brug.

Hæftelsesreglerne er uden betydning for sagen. Reglerne angår alene, hvem der hæfter for afgiften af et køretøj, når afgiftspligten er indtrådt. Reglerne regulerer ikke kriterierne for, hvornår en afgiftspligt indtræder, lige som reglerne heller ikke regulerer, om der kan stiftes to selvstændige afgiftskrav vedrørende det samme køretøj.

Af hæftelsesreglerne i registreringsafgiftslovens § 20 (tidligere § 19) kan det derfor ikke sluttes, at et køretøj kun kan afgiftsberigtiges én gang, og at den, der har pådraget sig en pligt til at betale fuld afgift af et køretøj som følge af hans ibrugtagning af køretøjet, har krav på at få nedsat kravet med afgiftsbeløb, som en senere ejer af køretøjet, der har købt det i uindregistreret og ikke-afgiftsberigtiget stand, har betalt for sin (egen) ret til at tage køretøjet i brug.

Ingen af køberne af de omhandlede køretøjer har kunnet pålægges en hæftelse for betalingen af de registreringsafgiftskrav, som opstod, da A uden at opfylde betingelserne for afgiftsfritagelse tog køretøjerne i brug.

Udgangspunktet efter hæftelsesreglerne er, at den, der var ejer af køretøjet, da afgiftspligten indtrådte, hæfter alene for afgiften. En efterfølgende ejer kan dog hæfte solidarisk med den første ejer for afgiften, hvis han har købt køretøjet i indregistreret stand, men vidste eller burde have vidst, at der i forbindelse med indregistreringen ikke blev betalt hele den afgift af køretøjet, som kræves efter loven.

I den foreliggende sag har alle efterfølgende ejere købt bilerne i uindregistreret og ikke-afgiftsberigtiget stand, dvs. uden nummerplader og uden noget afgiftsindhold. De har derfor ikke ved de respektive køb opnået en ulovlig "afgiftsfordel", som de har kunnet være i ond tro om. Sagen er som beskrevet ovenfor den, at de efterfølgende ejere af køretøjerne har betalt (forholdsmæssig henholdsvis fuld) registreringsafgift af køretøjerne for at kunne tage dem i brug her i landet.

A er da vist også enig i, at ingen af erhververne hæfter for betaling af de registreringsafgifter, som han skylder statskassen. Hans synspunkt er vist i stedet for, at da der ifølge ham kun kan opkræves afgift af et køretøj én gang, fører hæftelsesreglerne til, at samtlige fire køretøjer ved SKATs afgørelse af 22. juni 2009 blev "låst", på den måde, at køretøjerne alene ville kunne indregistreres og tages i brug her i landet, hvis den efterfølgende ejer betalte den (fulde) afgift, som A er blevet pålagt at betale...

Et sådant standpunkt er uden støtte i ordlyden af hæftelsesreglerne eller forarbejderne hertil og ville, hvis det blev taget til følge, føre til en uantagelig retsstilling, hvilket den foreliggende sag er velegnet til at illustrere.

Den foreliggende sag er som beskrevet ovenfor karakteriseret ved, at ingen af de omhandlede køretøjer fortsat tilhørte A, da SKAT den 22. juni 2009 traf afgørelse om hans pligt til at svare fuld registreringsafgift af køretøjerne. Da køretøjerne blev overdraget til nye ejere, var køretøjerne ikke indregistrerede (dvs. de var afregistrerede og uden nummerplader) og ej heller afgiftsberigtigede.

Ifølge A skulle ejerne af køretøjerne – efter at SKAT havde truffet afgørelse om hans pligt til at svare fuld registreringsafgift af køretøjerne – stå i en situation, hvor de – for at kunne tage køretøjerne i brug her i landet – skulle betale hele den registreringsafgift, som A skyldte til statskassen.

Ejeren af et køretøj ville altså ikke kunne vælge at betale en forholdsmæssig afgift af køretøjet som leasingkøretøj, selv om dette måtte være ejerens ønske, ligesom ejeren heller ikke ville kunne få køretøjet indregistreret ved at betale fuld afgift af køretøjet beregnet på grundlag af det brugte køretøjs afgiftspligtige værdi på anmeldelsestidspunktet. Ejeren ville derimod skulle betale den fulde registreringsafgift af køretøjet opgjort på grundlag den afgiftspligtige værdi, som køretøjet havde, da A flere år tidligere tog det i brug.

Tager man eksempelvis udgangspunkt i Bentley nr. 1, der blev anmeldt som brugt køretøj til fuld afgiftsberigtigelse den 16. oktober 2014, og hvoraf ejeren betalte 954.322 kr. (890.678 kr. + 63.644 kr.) i (fuld) afgift ... ville A's synspunkt indebære, at ejeren i stedet skulle betale 2.850.232 kr. i afgift, som var det beløb, A var blevet pålagt at betale som følge af sin ibrugtagning af det dengang fabriksnye køretøj 7 år tidligere, nemlig den 27. august 2007.

Hvis retstilstanden var som hævdet af A, hvorefter de omhandlede køretøjer fra og med den 22. juni 2009 ikke ville kunne indregistreres i Danmark uden den senere erhververs betaling til SKAT af den

afgift, der er pålagt A, ville køretøjerne i realiteten være usælgelige. Ingen ville købe et køretøj under sådanne vilkår.

De, der havde erhvervet køretøjerne efter A, ville altså på grund af hans afgiftssvig stå tilbage med usælgelige køretøjer, hvis altså retsstillingen skulle være sådan, som A hævder, at den er.

I det hele taget taler reale hensyn i form af navnlig konsekvensbetragtninger imod, at de afgifter, som A siden sin ibrugtagning af de respektive køretøjer har været forpligtet til at betale, skal nedsættes med, hvad ejerne senere har betalt for at kunne tage køretøjerne i brug her i landet.

Den retsopfattelse, som Landsskatterettens afgørelse er baseret på, og som A påberåber sig fører til regulær vilkårlighed, hvad den foreliggende sag også illustrerer. Retsopfattelsen fører nemlig til, at to afgiftspligtige, hvis situationer i øvrigt er ens, vil blive udsat for en forskelsbehandling med hensyn til afgiftskravets endelige opgørelse, alt efter om de respektive køretøjer, efter at være blevet overdraget til tredjemand, tilfældigvis bliver helt eller delvist afgiftsberigtiget her i landet.

En efterfølgende afgiftsberigtigelse af køretøjerne udgør en tilfældig omstændighed for opgørelsen af afgiftskravet, da de omstændigheder, der begrundet den efterfølgende indregistrering og afgiftsberigtigelse, er uden for såvel den afgiftspligtiges som afgiftsmyndighedernes kontrol, men alene afhænger af den efterfølgende ejers dispositioner.

Med udgangspunkt i A's sag kan det eksempelvis konstateres, at det er en tilfældighed, at Porschen – i modsætning til de fire andre køretøjer – ikke er blevet afgiftsberigtiget her i landet af en efterfølgende ejer, men det har som konsekvens, at A skal betale fuld registreringsafgift (uden fradrag) af Porschen, i modsætning til, hvad der efter Landsskatterettens afgørelse skal gælde for de 4 andre køretøjer.

Vilkårligheden har ydermere en tidsmæssig dimension. Den mulighed består jo fortsat, at Porschen bliver afgiftsberigtiget her i landet, men hvis det sker, vil A ikke kunne gøre krav på en nedsættelse af afgiften af Porschen, da dette afgiftskrav er endeligt fastslået ved Østre Landsrets endelige ankedom.

Med Landsskatterettens afgørelse er retstillingen den, at den afgiftspligtige har krav på nedsættelse af det opgjorte registreringsafgifts-krav, hvis blot den senere afgiftsberigtigelse finder sted, inden afgiftsmyndighedernes afgørelse om, at den afgiftspligtige skal efterbetale fuld registreringsafgift af det omhandlede køretøj, er blevet endelig, hvilket altså afhænger af, om den afgiftspligtige udtømmer alle klage og appelmuligheder, men ikke af om den afgiftspligtige får medhold i sine klager og appeller. Og dermed får vilkårligheden altså en tidsmæssig dimension, hvilket lader sig yderligere eksemplificere med udgangspunkt i den foreliggende sag:

Da SKAT traf afgørelse i sagen, var det som beskrevet ovenfor kun to af de fem køretøjer, som var blevet afgiftsberigtiget, så efter forholdene på tidspunktet for afgørelsen var der altså intet grundlag for en nedsættelse, hvad angik de tre af køretøjerne. Havde A ikke påklaget afgørelsen, ville kravet for disse tre køretøjer have været endeligt, selv om to af disse tre køretøjer faktisk senere blev afgiftsberigtiget.

Da Landsskatteretten traf afgørelse, var det stadig kun to af køretøjerne, der var blevet afgiftsberigtiget, så efter forholdene på tidspunktet for denne afgørelse, var der altså stadig intet grundlag for en nedsættelse, hvad angik de tre af køretøjerne. Havde A accepteret afgørelsen, ville kravet for de tre køretøjer have været endeligt, selv om to af disse tre køretøjer faktisk senere blev afgiftsberigtiget.

Ved at indbringe afgørelsen for domstolene opnåede A altså – efter udfaldet af Landsskatterettens afgørelse om nedsættelsesspørgsmålet – at kunne få fradrag for afgiften af de to biler, der først blev afgiftsberigtiget, efter at retssagen var blevet anlagt. Den sidste af køretøjerne blev som beskrevet ovenfor først afgiftsberigtiget, da der var gået næsten tre år siden SKATs afgørelse om, at A skulle betale fuld registreringsafgift af køretøjet.

Havde A ikke anket byrettens dom, ville afgiftskravet for så vidt angik Bentley nr. 1 – med fradrag af den da stedfundne afgiftsberigtigelse i medfør af registreringsafgiftslovens § 3 b – have været endeligt, selv om der efter byrettens dom faktisk skete fuld afgiftsberigtigelse af køretøjet, da det i tilknytning til endnu en (senere) overdragelse overgik til varig benyttelse her i landet, hvilket som beskrevet ovenfor skete mere end 5 år, efter at SKAT havde truffet

fet afgørelse om, at A var forpligtet til at svare fuld afgift af køretøjet.

Efter den retsopfattelse, som ligger til grund for Landsskatterettens afgørelse, og som A gør gældende, vil spørgsmålet om afgiftskravets beløbsmæssige opgørelse altså komme til at afhænge af, dels om den afgiftspligtige vælger at udtømme enhver klage- og appelmulighed, men ikke af om han får medhold i klagen eller appellen, dels hvor lang tid klagesagen samt en efterfølgende domstolsprøvelse (i to instanser) i givet fald kommer til at tage. Disse omstændigheder er også "tilfældige" i forhold til opgørelsen af et afgiftskrav, eftersom de er uden nogen form for sammenhæng med de kriterier, der efter loven gælder for opgørelsen af afgiftskravet.

Disse åbenlyse vilkårligheder taler entydigt imod en retsopfattelse svarende til den, som Landsskatteretten har lagt til grund for sin afgørelse, og som A gør gældende.

Den tidsmæssige dimension i vilkårlighederne ville selvfølgelig kunne elimineres, hvis man drog den fulde konsekvens af en retsgrund-sætning, hvorefter et køretøj kun kan afgiftsberigtiges én gang. Den fulde konsekvens ville være at indtage det standpunkt, at et afgiftskrav svarende til det, der er rejst imod A, først kan gøres endeligt op og kræves betalt, når det omhandlede køretøj enten er blevet afgiftsberigtiget fuldt ud eller påviseligt er blevet hugget op, idet en (yderligere) afgiftsberigtigelse først da vil kunne udelukkes.

Det ville i givet fald – indtil videre – have udelukket en afgiftsopkrævning for så vidt angår Lamborghini nr. 1, Lamborghini nr. 2 og Porschen, da ingen af disse køretøjer (endnu) er blevet afgiftsberigtiget fuldt ud her i landet, og da der heller ikke foreligger dokumenterbare oplysninger om, at de skulle være blevet hugget op.

En sådan retsstilling ville dels være et grundstød mod retshåndhævelsen, dels have uoverskuelige administrative konsekvenser i det hele taget, men Østre Landsrets dom om afgiftskravet er da også et vidnesbyrd om, at tanken om en sådan retsstilling har været utænkelig for landsretten, eftersom landsretten stadfæstede byrettens frifindende dom, for så vidt angik Porschen, med den følge at kravet vedrørende dette køretøj blev endeligt.

De ovenfor anførte konsekvensbetragtninger taler entydigt for, at domstolene bør afvise, at der eksisterer en retsgrundsætning med det indhold, som Landsskatteretten er kommet frem til, og som A gør gældende, da en sådan retsgrundsætning ville føre til åbenlyse vilkårligheder og dermed en uantagelig retsstilling.

På den anførte baggrund bør landsretten tage Skatteministeriets påstand til følge.

Det bemærkes i tilknytning hertil, at statskassen – i modsætning til, hvad A gør gældende – ikke opnår en ugrundet berigelse.

Enhver opkrævning af afgifter, som staten foretager, indebærer en "berigelse" af statskassen. Når det kommer til statens opkrævning af afgifter, kan der derfor kun være tale om en "ugrundet" berigelse, hvis afgiftsopkrævningen strider imod loven, og som nærmere begrundet ovenfor, strider det hverken imod registreringsafgiftsloven eller nogen retsgrundsætning at afkræve A den fulde registreringsafgift, der forfaldt til betaling, da han tog køretøjerne i brug her i landet.

Det giver i øvrigt slet ikke mening af tale om, at statskassen bliver beriget på A's bekostning. At efterfølgende ejere af køretøjerne har betalt registreringsafgift af køretøjerne for deres ret til ibrugtagning af køretøjerne, indebærer ikke, at A kan siges at være blevet pålagt at betale en "dobbelafgift". Hans afgiftsbyrde er ikke blevet større af den grund.

For fuldstændighedens skyld skal nævnes, at statskassen heller ikke er blevet beriget på de efterfølgende erhververs bekostning. De købte bilerne i uindregistreret stand og uden afgift, og har på grundlag af den afgiftspligtige værdi, som køretøjerne havde, da de tog dem i brug, betalt den registreringsafgift, der følger af loven – hverken mere eller mindre."

A har i sammenfattende processkrift af 5. marts 2020 anført blandt andet følgende:

"Til støtte for den nedlagte påstand gøres det helt overordnet gældende, at A alene hæfter for betaling af registreringsafgiften for de 4 køretøjer, som nærværende sag omhandler i det omfang,

registreringsafgiften ikke helt eller delvist er indbetalt af andre ejere eller leasingtagere af samme køretøjer.

A's hæftelse for registreringsafgiften af de 4 køretøjer på samlet kr. 10.981.543 skal reduceres med indbetalinger foretaget af efterfølgende ejere og leasingtagere af samme køretøjer med kr. 2.794.030.

Det bestrides ikke, at A hæfter for det fulde krav på registreringsafgiften på kr. 10.981.543 som følge af ibrugtagningen af de i sagen omhandlede 4 køretøjer, jf. registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, jf. § 4... Dette som en følge af, at betingelserne for afgiftsfritagelse, efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 4 og 5, jf. § 3a, ikke var opfyldt. Dette blev fastslået endeligt ved Østre Landsrets dom af 18. september 2015.

Det gøres gældende, at registreringsafgiftskravet henføres til det enkelte køretøj og følger dette. I det omfang det enkelte køretøj ikke mister sin registreringsafgiftsmæssige identitet, skal registreringsafgift, indbetalt vedrørende det konkrete køretøj, henføres direkte til dette. Det er sagsøgtes opfattelse, at det er denne konsekvens af registreringsafgiftslovens opbygning, som Landsskatterettens flertal henviser til, når de i afgørelsen til A's fordel henviser til registreringsafgiftslovens "opbygning og systematik" ...

Da registreringsafgiften henføres til og aflejres i de enkelte køretøjer, er det en naturlig følge, at efterfølgende leasingtagere og ejeres indbetaling af registreringsafgift vedrørende det samme køretøj, skal henføres til dette. Indbetalingerne af registreringsafgift vedrørende de samme konkrete køretøjer, for hvilke A hæfter for betaling af registreringsafgiften, nedbringer dermed A's hæftelse for registreringsafgift af samme køretøjer.

Det gøres gældende, at reduktionen af A's hæftelse for registreringsafgiften følger direkte af registreringsafgiftslovens dagældende § 19, stk. 2, der med klarhed fastslog, at der er tale om en hæftelse for kravet. Det bestrides, at der, som anført af sagsøger, skal foreligge en særlig hjemmel til nedsættelse af afgiftskravet, idet en nedsættelse følger direkte af den dagældende registreringsafgiftslovs § 19, stk. 2, og det faktum at der er tale om en hæftelse for kravet.

Det gøres gældende, at i det omfang andre leasingtagere og ejere efterfølgende indbetaler registreringsafgift vedrørende samme køretøj – således som det er tilfældet i nærværende sag – følger det af en naturlig sproglig fortolkning af registreringsafgiftslovens § 19, at hæftelsen nedbringes med den registreringsafgift, som efterfølgende ejere og leasingtagere af samme køretøj indbetaler.

Nedenfor uddybes ovenstående hovedanbringender.

Registreringsafgiften lagrer sig i det enkelte køretøj og følger dette

Det gøres gældende, at det med klarhed fremgår af registreringsafgiftsloven og dennes opbygning, at registreringsafgiften er knyttet til selve køretøjet, hvorfor der som absolut udgangspunkt alene sker afgiftsberigtigelse af køretøjet en gang.

Afgiftsberigtigelse af et køretøj finder som absolut udgangspunkt sted i forbindelse med køretøjets første indregistrering. Medmindre særlige omstændigheder gør sig gældende, betales registreringsafgift forud for et køretøjs første indregistrering.

Efter afgiftsberigtigelsen er det absolutte udgangspunkt, at der ikke gennemføres yderligere afgiftsberigtigelse af det enkelte køretøj. Dette uanset hvorvidt køretøjet skifter ejer, afmeldes og bringes i anvendelse, eksempelvis i andre lande eller eventuelt returneres til Danmark og tages i brug her igen. Der foretages som udgangspunkt alene afgiftsberigtigelse en gang, og afgiften følger køretøjet og ikke den enkelte ejer heraf.

I registreringsafgiftsloven opregnes en række tilfælde, hvor der betales yderligere eller ny registreringsafgift. Dette sker eksempelvis ved et køretøjs overgang fra anvendelse som hyrevogn til almindelig personbil, jf. registreringsafgiftslovens § 6, stk. 3... Ligeledes betales ny afgift, hvis et køretøj som følge af en skade og efterfølgende genopbygning eller som følge af en ombygning, har mistet sin identitet i registreringsafgiftslovens forstand og dermed skal afgiftsberigtiges som et ny køretøj, jf. registreringsafgiftslovens §§ 7 og 7a.... En yderligere undtagelse til registreringsafgiftslovens hovedprincip og system findes, hvis et køretøj, der er blevet eksporteret, importeres og genindregistreres, såfremt der i forbindelse med eksporten er sket godtgørelse af registreringsafgiften efter registreringsafgiftslovens § 7b...

Registreringsafgiftsloven er således opbygget med en hovedregel om fuld afgiftsberigtigelse af køretøjet inden registrering, jf. § 1, stk. 1 og en række specifikke undtagelser hertil.

Det gøres gældende, at registreringsafgiftslovens system og opbygning indebærer, at registreringsafgiften er knyttet til selve køretøjet, og at afgiften aflejrer sig heri. Dette fremgår med klarhed af forarbejderne til registreringsafgiftslovens § 7b i Lovforslag nr. 181 2001/02, Folketingstidende 2001-02 tillæg A, spalte 4715..., hvoraf det fremgår:

*"I forbindelse anskaffelse af såvel nye som brugte biler og motorcykler betales registreringsafgift, **medmindre dette er sket på et tidligere tidspunkt**. Det betyder, at værdien af alle biler og motorcykler, der er på det danske marked, indeholder et element af registreringsafgift. Ved udførsel af biler og motorcykler til udlandet, f.eks. i forbindelse med, at ejeren rejser til udlandet, kan man i dag ikke få nogen del af registreringsafgiften retur, med mindre bilen eller motorcyklen afhændes her i landet. Bl.a. derfor er det sjældent, at brugte biler og motorcykler udføres eller medbringes fra Danmark til udlandet. Omvendt har Danmark en betydelig indførsel af brugte biler og motorcykler." (min fremhævnings)*

Det fremgår dermed med klarhed af de almindelige bemærkninger til Lovforslag L 181 2001/02, at registreringsafgiften aflejrer sig i det enkelte køretøj, og at værdien af et brugt motorkøretøj indeholder et element af registreringsafgift. Endvidere fremgår det af de almindelige bemærkninger, at der betales registreringsafgift "*medmindre dette er sket på et tidligere tidspunkt*".

Det kan således på baggrund af registreringsafgiftslovens opbygning og system, jf. bemærkningerne til Lovforslag L 181 2001/02, udledes, at der alene betales registreringsafgift af køretøjet en gang.

Det bestrides, som sagsøger gør gældende, at bemærkningerne til registreringsafgiftslovens § 7b alene indeholder "*en beskrivelse af lovens følger, når loven er blevet efterlevet, det vil sige når køretøjet, der udføres, ved sin førstegangsregistrering er blevet afgiftsberigtiget med fuld afgift efter § 4, hvilket ikke er situationen i den foreliggende sag.*"

Der foreligger ikke i registreringsafgiftsloven nogen regulering af følgerne i tilfælde, hvor registreringsafgiftskravet først fastslås efter køretøjets registrering. Det gøres gældende, at sådanne tilfælde helt na-

turligt tillige følger registreringsafgiftslovens almindelige bestemmelser.

Det gøres gældende, at de i nærværende sag omhandlede 4 køretøjer på tidspunktet for SKATs afgørelse af 22. juni 2009, hvor registreringsafgiftskravet mod A blev fastlagt, fik status af afgiftspligtige biler efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, jf. § 4.

Det er en naturlig følge af Skatteforvaltningens kvalifikation af det enkelte køretøjs registreringsafgiftspligtige status, at efterfølgende erhververe af køretøjerne – i overensstemmelse med registreringsafgiftslovens bestemmelser og systematik – har erhvervet afgiftsberigtigede køretøjer med et påhvilende registreringsafgiftskrav, indtil det tidspunkt hvor A betalte afgiften.

Det bestrides ikke, at skattemyndighederne, under de foreliggende omstændigheder, ikke kunne gøre den fulde registreringsafgift gældende mod efterfølgende erhververe af køretøjerne. Dette skyldes imidlertid, skattemyndighedernes manglende mulighed for at registrere køretøjernes registreringsafgiftsmæssige status i sine systemer og orientere efterfølgende erhververe herom. Det gøres gældende, at denne manglende orienterings- og registreringsmulighed af Skatteforvaltningens afgørelse ikke kan føre til, at A's hæftelse for registreringsafgiftskravet behandles anderledes, end det ville være tilfældet, hvis efterfølgende erhververe af køretøjerne var opmærksomme på kravets eksistens eller kunne være blevet det ved Skatteforvaltningens mellemkomst.

SKATs afgørelse af 22. juni 2009 medførte, at de i sagen omhandlede køretøjer blev kvalificeret som fuldt afgiftspligtige i registreringsafgiftslovens forstand. Denne kvalifikation gælder det konkrete køretøj og gælder også for efterfølgende erhververe af køretøjet, medmindre køretøjet konkret ændrer afgiftsmæssig status, hvilket ikke ses at være tilfældet for de i sagen omhandlede køretøjer. Det bestrides, at samme køretøj i registreringsafgiftslovens forstand kan have forskellig afgiftsmæssig status overfor A og efterfølgende ejere, uden at der konkret er foretaget dispositioner, der i registreringsafgiftslovens forstand ændrer køretøjets afgiftsmæssige status, som fastsat af skattemyndighederne. Det gøres gældende, at alene det faktum, at samme køretøj ved sagsøgers forståelse af registreringsafgiftsloven kan have forskellig status overfor forskellige ejere, uanset at der ikke er foretaget dispositioner, der med hjemmel i registreringsafgiftsloven ændrer køretøjets status, taler afgørende mod en fortolkning

i overensstemmelse med sagsøgers anbringender.

A hæfter for den fulde registreringsafgift. Hæftelsen medfører imidlertid ikke, at skattemyndigheder er berettigede til at oppebære en større samlet afgift på det enkelte køretøj, end køretøjets afgiftsmæssige status medfører. Det bestrides, at skattemyndighederne er berettiget til at oppebære en større samlet afgift på det enkelte køretøj, end køretøjets registreringsafgiftsmæssige status, ved SKATs afgørelse af 22. juni 2009, tilsiger.

Dette indebærer, at registreringsafgiftskravet, som A hæfter for, skal reduceres med efterfølgende indbetalinger af registreringsafgift, foretaget af leasingtagere og ejere af de samme køretøjer. Køretøjerne er ikke omfattet af bestemmelser i registreringsafgiftsloven, der giver myndighederne baggrund for at opkræve en højere samlet registreringsafgift, end der oprindeligt påhvilede A.

Registreringsafgiftskravet er et hæftelseskrav vedrørende det enkelte køretøj

Det fremgår direkte af registreringsafgiftslovens dagældende § 19, stk. 2, at *"for betaling af afgift hæfter ejeren eller den, i hvis navn køretøjet registreres."*

Bestemmelsen har været nogenlunde enslydende siden vedtagelsen af registreringsafgiftsloven ved Lov nr. 221 af 26. maj 1972. Af de almindelige bemærkninger til den dagældende § 19, stk. 2 i registreringsafgiftsloven fremgår følgende ...:

"Afgiftens betaling påhviler principielt den, i hvis navn køretøjet skal registreres efter færdselsloven, men forhandlervirksomheder kan overtage afgiftsforpligtelsen mod at stille fuld sikkerhed og således, at der gives 4 måneders kredit med betalingen. For nye køretøjers vedkommende overtages afgiftsforpligtelsen i så godt som alle tilfælde af forhandleren. Der tilstås også andre end forhandlervirksomheder en tilsvarende kredit.

...

Såfremt et køretøj ønskes afgiftsberigtiget af andre end registrerede virksomheder, vil der være adgang hertil, og afgiften skal i disse tilfælde være indbetalt til toldvæsenet inden køretøjets re-

gistrering (omregistrering) efter færdselsloven." (min fremhævning)

Af lovforslagets bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser fremgår af bemærkningerne til § 19 ...:

"Bestemmelsen åbner mulighed for, at andre end registrerede virksomheder foretager afgiftsberigtigelser. Der vil stadig være et behov herfor, f.eks. ved berigtigelse af flyttegodskøretøjer og ved afgiftsberigtigelse af køretøjer, der overgår til anden anvendelse, f.eks. hyrevogne, der ønskes berigtiget med fuld afgift. Afgiften skal være indbetalt til toldvæsenet inden køretøjets registrering."

A hæfter for betalingen af afgift for de i sagen omhandlede køretøjer i henhold til registreringsafgiftslovens § 19, stk. 2.

Det gøres gældende, at i det omfang efterfølgende leasingtagere og ejere af samme køretøjer foretager indbetaling af registreringsafgift, skal denne fragå i det beløb, det påhviler A at betale. Dette er efter sagsøgtes opfattelse en helt naturlig forståelse af bestemmelsen i dagældende registreringsafgiftslovs § 19, stk. 2, der fremhæver, at der er tale om en "hæftelse" for registreringsafgiftskravet.

I den konkrete situation hvor A ikke har foretaget indbetaling af registreringsafgiften forud for køretøjernes registrering, og det efterfølgende konstateres, at der påhviler A en hæftelse for afgiftskravene, er det naturligt at reducere disse krav med efterfølgende registreringsafgiftsindbetalinger, der er foretaget vedrørende køretøjerne, der registreringsafgiftsmæssigt er de samme, hvis registreringsafgift, A hæfter for.

Det gøres gældende, at kravets karakter af en fælles hæftelse med efterfølgende ejere m.v. af samme køretøjer forudsættes ved den lovændring, der blev gennemført ved Lov nr. 265 af 23. april 2008 om ændring af registreringsafgiftsloven m.fl...

Det fremgår af forarbejderne til ændringslovens enkelte bestemmelser ..., at:

"Efter § 20 hæfter ejeren eller den, i hvis navn køretøjer er registret i Centralregisteret for Motorkøretøjer, for afgiftens betaling, med-

mindre afgiften af køretøjer er anmeldt til told- og skatteforvaltningen af en registreret virksomhed.

*”Er køretøjet repareret eller ombygget på en sådan måde, at køretøjet har mistet sin afgiftsmæssige identitet, således at køretøjet skal afgiftsberigtiges på ny, **hæfter tillige** reparatøren for afgiftens betaling.*

*Er køretøjer indført brugt fra udlandet, **hæfter importøren i visse tilfælde tillige** for afgiftens betaling.*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende § 19, stk. 2, og § 30.” (min fremhævning)

Det fremgår således af efterfølgende ændringer af bestemmelsen i registreringsafgiftslovens dagældende § 19, at hæftelsen i visse tilfælde kan udvides til andre involverede i forhold til køretøjet, og hæftelsen i så fald er solidarisk mellem ejeren og disse personer. Det gøres gældende, at det samme må forudsættes at være tilfældet i relation til efterfølgende erhververe af et køretøj, hvor afgiftspligten er indtrådt men den fulde registreringsafgift endnu ikke indbetalt. Det fremgår med klarhed af såvel bestemmelsens ordlyd som forarbejderne hertil, at der er tale om en fælles (solidarisk) hæftelse mellem de angivne parter, således at der ikke kan opkræves en højere registreringsafgift end samlet pålagt det enkelte køretøj. Dette uanset at mere end en person hæfter for betaling af registreringsafgiften.

Tilsvarende er hæftelsen forudsat i efterfølgende lovændringer og forarbejder til registreringsafgiftsloven. Endvidere synes hæftelsens karakter forudsat i praksis om end denne ikke vedrører situationer, der er fuldstændigt parallelle med nærværende sag, jf. Vestre Landsrets dom i U2018.1200 ..., hvor afgiftskravet reduceres med efterfølgende indbetalte afgiftsbeløb.

Ubegrundet berigelse af statskassen og konsekvensbetragtninger

Det gøres gældende, at skattemyndighederne ved en fortolkning af registreringsafgiftsloven, i overensstemmelse med sagsøgers påstand, vil opnå en uberettiget berigelse i form af registreringsafgift, overstigende den samlede reelle afgift på hvert enkelt køretøj, omfattet af sagen.

Det gøres gældende, at hvert enkelt køretøj har en registreringsafgiftsmæssig status enten som fuld registreringsafgiftspligtig eller

som registreringsafgiftspligtig efter andre bestemmelser i registreringsafgiftsloven. Det bestrides, at samme køretøj, i forhold til forskellige ejere, kan have forskellig status, hvis køretøjet ikke er omfattet af bestemmelser eller har undergået ændringer, der medfører en ændret registreringsmæssig status.

Sagsøgers påstand vil medføre, at skattemyndighederne opnår et krav på A om indbetaling af den fulde registreringsafgift på de i sagen omhandlede 4 køretøjer, udgørende kr. 10.981.543. Dette svarer til den samlede registreringsafgift, der påhvilede køretøjerne ved indregistrering i henhold til registreringsafgiftslovens hovedregel i § 1.

Herudover vil skattemyndighederne opnå yderligere indbetaling af registreringsafgift vedrørende samme køretøjer med kr. 2.794.030 samt rentetillæg af eksisterende restafgift i perioden med kr. 321.957 og rentetillæg af restafgift kr. 45.443 på de samme køretøjer, som allerede vil være afgiftsberigtiget fuldt ud af A, baseret på kravet rettet mod ham.

Samlet vil skattemyndighederne på de 4 køretøjer opnå en betaling på kr. 14.143.003, uagtet at det fulde samlede afgiftskrav for alle køretøjerne, som A hæfter for udgjorde kr. 10.981.543 ved ibrugtagningen af køretøjerne i Danmark.

Det har ikke støtte i hverken registreringsafgiftslovens ordlyd eller systematik, at skattemyndighederne skulle være berettiget til at opnå betaling af registreringsafgift, udover den maksimale registreringsafgift, der skulle betales ved køretøjernes første anvendelse indenfor færdselslovens område.

Det gøres gældende, at det faktum at skattemyndighederne vil opnå en uberettiget vinding ved fortolkning af registreringsafgiftsloven i overensstemmelse med sagsøgers påstand og anbringender, taler afgørende for en fortolkning af registreringsafgiftsloven i overensstemmelse med dennes ordlyd og en naturlig sproglig fortolkning af den dagældende registreringsafgiftslov § 19 i overensstemmelse med Landsskatterettens afgørelse.

Sagsøger gør gældende, at den retsopfattelse, som Landsskatterettens afgørelse er baseret på, fører til åbenbare vilkårligheder for afgiftskravets endelige opgørelse mod den, der efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, er forpligtet til at betale den fulde afgift af det pågældende køretøj.

Det bestrides, at der er tale om vilkårlighed i relation til den retsopfattelse, som Landsskatterettens afgørelse er baseret på.

Vilkårligheden, i relation til afgiftsberigtigelsen og de samlede afgiftsbeløb, vedrørende de 4 køretøjer omhandlet af nærværende sag, beror på, at en fortolkning af registreringsafgiftsloven, i overensstemmelse med sagsøgers anbringender, fører til, at samme køretøj kan have forskellig registreringsafgiftsmæssig status overfor forskellige afgiftspligtige personer.

Det gøres gældende, at vilkårlighederne, som sagsøger henviser til, opstår som følge af, at skattemyndighederne ikke har behandlet de i nærværende sag omhandlede køretøjer konsekvent i forhold til A og efterfølgende personer, der har henvendt sig med henblik på at registrere køretøjerne og anvende dem i Danmark.

Det er det enkelte køretøj, afgiften påhviler, og derfor er det væsentligt, at køretøjet behandles ensartet. Når dette ikke er tilfældet, opstår de vilkårligheder som Skatteministeriet henviser til. Dette er ikke en følge af Landsskatterettens retsanvendelse men af myndighedernes praksis om manglende konsekvens angående hvert enkelt køretøj. At vilkårlighederne fører til en nedsættelse af det registreringsafgiftskrav, der konkret kan gøres gældende mod A, er reelt irrelevant for sagens problemstilling. Der er intet, der taler for, at skattemyndighederne skulle være berettiget til at afgiftsberigtige samme køretøj flere gange og dermed opnå en uberettiget vinding.”

Landsrettens begrundelse og resultat

Det lægges som ubestridt til grund, at A har pligt til at betale registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, vedrørende Registreringsnummer-Y Lamborghini Gallardo Coupé, Registreringsnummer-Z Lamborghini Gallardo Spyder, Registreringsnummer-Æ Bentley Continental og Registreringsnummer-Ø Bentley Continental Flying Spur, da betingelserne for afgiftsfritagelse i registreringsafgiftslovens § 1, stk. 4 og 5, ikke var opfyldt på tidspunktet for køretøjernes første indregistrering, jf. herved Østre Landsrets dom af 18. september 2015.

Ved Østre Landsrets ankedom af 20. december 2016 er det fastslået, at A havde handlet strafbart, idet han blev dømt for afgiftsunddragelse af særlig grov beskaffenhed ved at have indgivet urigtige og vildledende erklæringer

til brug for ansøgningerne om afgiftsfritagelse og ved den faktiske anvendelse af de fire køretøjer.

Det lægges videre som ubestridt til grund, at alle fire køretøjer efter A's konkurs blev afmeldt fra registrering i motorregistret, og at køretøjerne i forbindelse med efterfølgende leasing og salg på ny blev tilmeldt motorregistret og afgiftsberigtiget efter reglerne om henholdsvis reduceret og fuld registreringsafgift.

Spørgsmålet er, om A skal svare fuld afgift opgjort på tidspunktet for første indregistrering, eller om kravet skal nedskrives med det beløb, som senere ejere eller brugere har betalt i afgift som følge af A's manglende betaling.

Det følger af registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, at registreringsafgift svares i forbindelse med et køretøjs første indregistrering. Til denne hovedregel gælder efter loven enkelte undtagelser, som imidlertid ikke finder anvendelse i det foreliggende tilfælde. Der er således klar hjemmel i registreringsafgiftsloven til opkrævning af den fulde registreringsafgift for de fire køretøjer hos A.

Registreringsafgiftsloven og dennes forarbejder indeholder ingen udtrykkelig angivelse af, hvordan der skal forholdes, når afgiften ikke betales som følge af et strafbart forhold, og hvor senere erhververe har betalt afgift i forhold til den værdi og status, som køretøjet havde på dette senere tidspunkt.

Spørgsmålet er, om hjemmel til en sådan nedskrivning af kravet kan udledes af registreringsafgiftslovens systematik og opbygning som anført af A.

Hovedreglen i § 1, stk. 1, om, at fuld afgift svares ved køretøjets første indregistrering, indebærer i praksis, at afgift af et køretøj alene svares én gang, og at der i forbindelse med en senere overdragelse af køretøjet ikke på ny skal betales registreringsafgift. Landsretten finder, at dette imidlertid kun er den praktiske konsekvens af lovens systematik, og at der er ikke grundlag for at antage, at det er et grundlæggende princip, som kan anvendes til udfyldende fortolkning af loven i de situationer, hvor lovens regler ikke er fulgt.

Efter registreringsafgiftslovens §§ 7 b og 7 c er der mulighed for godtgørelse af afgift, når et køretøj afmeldes og føres ud af landet, og det fremgår af beskrivelsen af gældende ret i forarbejderne til bestemmelsen (lovforslag nr. L 181 af 20. marts 2002, pkt. 2.4), at der i forbindelse med anskaffelse af såvel nye som brugte biler betales registreringsafgift, medmindre dette er sket på et tidligere tidspunkt.

Landsretten finder, at denne beskrivelse af retstilstanden må forstås under en forudsætning om, at loven er overholdt, således at der svares afgift af en senere erhverver, hvis køretøjet ved første indregistrering har været fritaget for afgift. Det kan ikke heraf udledes, at der i en situation som den foreliggende, hvor der retsstridigt ikke er betalt afgift, skal ske nedskrivning svarende til senere betalte afgifter.

Spørgsmålet er herefter, om registreringsafgiftslovens regler om hæftelse i dagældende § 19 (nu § 20) giver grundlag for en nedskrivning af kravet.

Det følger af dagældende § 19, stk. 2, at ejeren eller den, i hvis navn køretøjet registreres, hæfter for betaling af afgift. Bestemmelsen må forstås i sammenhæng med § 1, stk. 1, som fastlægger afgiftspligtens indtræden. Registreringsafgiftslovens hæftelsesregler har således til formål at fastlægge, i hvilke tilfælde et afgiftskrav kan rejses over for andre end ejeren eller den, i hvis navn køretøjet registreres, f.eks. en forhandler eller en senere erhverver i ond tro om køretøjets afgiftsberigtigelse. Der kan ikke heraf udledes en regel om ubetinget solidarisk hæftelse for afgiftskravet mellem alle køretøjets ejere i hele dets levetid.

Hæftelsesreglerne kan således ikke tages til indtægt for en retsgrundsætning om, at et køretøj kun kan afgiftsberigtiges én gang, eller at afgiftskravet skal nedskrives i en situation som den foreliggende.

På den baggrund finder landsretten, at der ikke ud fra registreringsafgiftslovens ordlyd, forarbejder, systematik eller opbygning kan udledes en hjemmel til at nedskrive den afgift, som A er pligtig at betale efter § 1, stk. 1, opgjort på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtrådte.

Hertil kommer, at en række reale hensyn taler imod, at retstilstanden skulle være som hævdet af A.

Det vil herunder kunne medføre, at en ejer af et køretøj kan spekulere i ikke at betale registreringsafgiften og afvente længst muligt, at andre svarer afgift, hvorved kravet skal nedskrives. Der ville således kunne være situationer, hvor det ville kunne betale sig ikke at svare den lovpligtige afgift.

Det ville desuden indebære et betydeligt præg af vilkårlighed, idet den oprindelige ejer ikke er herre over, hvad der senere sker med køretøjet, og hvor meget senere erhververe eventuelt betaler i registreringsafgift. Hertil kommer, at en sådan retstilstand ville være uhensigtsmæssig og dermed administrativt byrdefuld for skattemyndighederne, idet der således ville kunne ske løbende regulering i hele køretøjets levetid af en allerede betalt registreringsafgift.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets påstand til følge.

Det forhold, at statskassen i den foreliggende situation vil kunne oppebære mere i registreringsafgift for de pågældende køretøjer, end hvad der skulle være betalt efter registreringsafgiftslovens § 1, stk. 1, ved deres første indregistrering, kan ikke føre til en anden vurdering.

Efter sagens udfald skal A i sagsomkostninger betale 204.000 kr. til Skatteministeriet. 200.000 kr. af beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms, og 4.000 kr. er til dækning af retsafgift. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens karakter, og at sagen har kunnet hovedforhandles på mindre end én retsdag.

THI KENDES FOR RET:

A 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., ikke skal nedsættes med, hvad andre senere har betalt i registreringsafgift af køretøjerne.

I sagsomkostninger skal A inden 14 dage betale 204.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.