

# HØJESTERETS DOM

## afsagt tirsdag den 19. december 2017

**Sag 79/2017**

(2. afdeling)

A ApS

(advokat Jesper Baungaard, beskikket)

mod

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten ved advokat David Auken)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 4. afdeling den 16. marts 2017.

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Lene Pagter Kristensen, Vibeke Rønne, Oliver Talevski, Jens Kruse Mikkelsen og Lars Apostoli.

### **Påstande**

Appellanten, A ApS, har påstået frifindelse.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

### **Højesterets begrundelse og resultat**

Den 14. juni 2012 indgav A ApS ansøgning til SKAT om tilladelse til afgiftsberigtigelse af en bil efter reglerne om forholdsmæssig registreringsafgift ved tidsbegrænset leasing. Selskabet henviste i den forbindelse til leasingaftalen af 8. juni 2012, som var indgået med kunden, der ønskede at lease bilen for en etårig periode. SKAT gav tilladelsen den 2. juli 2012 og beregnede den forholdsmæssige afgift til 45.569 kr. Efterfølgende blev leasingaftalen ændret, idet bl.a. vilkåret om bilens garanterede restværdi efter udløbet af leasingperioden blev forhøjet fra 149.668 kr. til 186.674,64 kr. Ændringerne af leasingaftalen blev ikke forelagt for

SKAT, inden bilen blev taget i brug i Danmark, men der er enighed om, at ændringerne ikke havde betydning for beregningen af den forholdsmæssige registreringsafgift.

Højesteret lægger til grund, at de efterfølgende ændringer af leasingaftalens vilkår om bl.a. garanteret restværdi af bilen efter leasingperiodens udløb heller ikke i øvrigt ville have haft betydning for SKATs tilladelse. Hvis leasingaftalen af 8. juni 2012, som leasingelskabet sendte til SKAT i forbindelse med ansøgningen den 14. juni 2012, havde indeholdt de ændrede vilkår, ville SKAT således fortsat have anset leasingaftalen for reel.

Hovedspørgsmålet er herefter, om tilladelsen under de nævnte omstændigheder skal anses for bortfaldet, og i givet fald om virkningen heraf skal være, at selskabet skal betale fuld registreringsafgift.

Efter almindelige forvaltningsretlige grundsætninger er der ikke grundlag for at anse en gyldig, begunstigende forvaltningsakt for bortfaldet som følge af ændrede forhold, hvis disse forhold ikke har betydning for, om forvaltningsakten ville være blevet meddelt.

En forvaltningsmyndighed skal endvidere overholde proportionalitetsprincippet, når den træffer afgørelse.

Det følger af det anførte, at der skal være klar lovhjemmel, hvis tilladelsen til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift under de foran nævnte omstændigheder skal anses for bortfaldet, og hvis konsekvensen heraf skal være, at leasingelskabet skal betale fuld registreringsafgift, selv om betingelserne for at tillade betaling af forholdsmæssig registreringsafgift fortsat er opfyldt.

Reglerne i registreringsafgiftslovens § 3 b om betaling af forholdsmæssig registreringsafgift blev indført ved ændringslov nr. 154 af 12. marts 2003. Hverken denne ændringslov eller ændringsloven fra 2008 (lov nr. 1324 af 19. december 2008) indeholder regler om, hvilken betydning en ændring af leasingaftalen skal have for en tilladelse til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift. Spørgsmålet er heller ikke omtalt i forarbejderne til de nævnte love. Af bemærkningerne til lovforslaget vedrørende § 3 b (Folketingstidende 2002-03, tillæg A, lovforslag nr. L 97, s. 2166) fremgår, at ordningen, hvorefter der skal ansøges om tilladelse, er

begrundet med behovet for at dokumentere, at der er tale om et reelt tidsbegrænset leasingforhold, og for at dokumentere varigheden af leasingperioden, som danner grundlag for afgiftsberegningen.

Der blev første gang indført regler om konsekvensen af efterfølgende ændring af leasingkontrakten ved lov nr. 481 af 30. maj 2012, som trådte i kraft den 6. juni 2012, og som således finder anvendelse i den foreliggende sag. Det fremgår af registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 6, 1. pkt., som affattet ved denne lov, at nummerpladerne skal afleveres, og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret, hvis "leasingkontrakten ændres eller afbrydes eller det leasede køretøj ændrer afgiftsmæssig identitet". Dette gælder efter § 3 b, stk. 6, 2. og 3. pkt., ikke i to nærmere opregnede situationer.

Bestemmelsen i § 3 b, stk. 6, 1. pkt., må efter sin ordlyd forstås således, at tilladelsen til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift bortfalder, hvis leasingaftalen ændres. I overensstemmelse hermed er det i forarbejderne til bestemmelsen anført, at tilladelsen bortfalder, "hvis den aftale om leasing, der har ligget til grund for SKATs tilladelse, ændres" (Folketingstidende 2011-12, tillæg A, lovforslag nr. L 122, bemærkningerne til § 2, nr. 2, side 16). Det fremgår imidlertid hverken af lovteksten eller lovens forarbejder, at også ændringer i leasingaftalen, som hverken har betydning for tilladelsen eller for opgørelsen af afgiftens størrelse, medfører, at tilladelsen bortfalder, når ændringerne ikke er godkendt af SKAT. En sådan konsekvens af aftaleændringer af denne karakter følger i øvrigt heller ikke af lovændringerne i 2016 og 2017 (lov nr. 650 af 8. juni 2016 og lov nr. 1195 af 14. november 2017) eller forarbejderne til disse lovændringer.

I SKATs meddelelse af 30. maj 2012 om forholdsmæssig registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 3 b (SKM 2012.358) er det anført bl.a., at tilladelsen bortfalder, hvis "det efterfølgende viser sig, at der er udeladt vilkår eller oplysninger af betydning for godkendelsen", og at ændring af indholdet i en godkendt leasingaftale "kan føre til, at den hidtidige aftale anses for afbrudt, og at en ny aftale er indgået". Disse formuleringer tyder ikke på, at tilladelsen også skal anses for bortfaldet i tilfælde, hvor ændringerne er uden betydning for tilladelsen.

Højesteret finder på den anførte baggrund, at bestemmelsen i § 3 b, stk. 6, 1. pkt., i den da-gældende registreringsafgiftslov ikke giver fornøden hjemmel til – i strid med almindelige forvaltningsretlige grundsætninger – at anse en tilladelse til forholdsmæssig registreringsafgift for bortfaldet som følge af ikke godkendte ændringer i leasingaftalen, når der er tale om ændringer, som er uden betydning for tilladelsen, herunder afgiftsberegningen. Formålet med tilladelsesordningen i henhold til § 3 b nødvendiggør da heller ikke en sådan konsekvens.

Højesteret frifinder herefter leasingelskabet.

Højesteret har som følge heraf ikke anledning til at tage stilling til, om registreringsafgiftsloven – i lyset af bl.a. det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip – indeholder fornøden hjemmel til at opkræve fuld registreringsafgift i alle situationer, hvor tilladelsen til at betale forholdsmæssig afgift er bortfaldet som følge af ændringer af leasingaftalen, men hvor betingelserne for at tillade betaling af forholdsmæssig registreringsafgift fortsat er opfyldt. Højesteret har heller ikke anledning til at tage stilling til, i hvilket omfang opkrævning af fuld registreringsafgift i de nævnte situationer vil være i strid med EU-retten, herunder de EU-retlige regler om varenes frie bevægelighed og om den frie udveksling af tjenesteydelser.

Skatteministeriet skal i sagsomkostninger for landsret og Højesteret betale 86.000 kr. til statskassen. Heraf er 80.000 kr. til dækning af udgifter til advokat og 6.000 kr. til dækning af den retsafgift, som skulle have været betalt for Højesteret, hvis der ikke var givet fri proces, jf. retsplejelovens § 332.

### **Thi kendes for ret:**

A ApS frifindes.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal Skatteministeriet betale 86.000 kr. til statskassen.

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