

TIL HVILKEN PRIS KAN ET LEASINGSSELSKAB AFGIFTSBERIGTIGE BILER INDKØBT TIL UDLEJNING/LEASING ?

Bilbranchen og De danske Bilimportører har rejst spørgsmål om, hvilket grundlag for registreringsafgift et leasingselskab kan anvende ved indkøb af biler, der udlejes/leases, herunder om et leasingselskab kan anvende selskabets indkøbspriser ved køb fra importør og fra forhandler.

I redegørelsen neden for omtales ikke spørgsmålet om forhandleres muligheder for at berigtige demobiler til forhandlernes indkøbspriser.

Med L94 afskaffede folkettinget muligheden for at indregistrere biler ved udtagning til eget brug på grundlag af mindstebeskatningsprisen. Mindstebeskatningsprisen var opgjort som importørens indkøbspris med tillæg af 9 pct. avance. Mindstebeskatningsprisen kunne være mindre end leasingvirksomhedens faktiske indkøbspris. Grundlaget for anvendelsen af mindstebeskatningsprisen var en praksis tilvejebragt af Skat på grundlag af kendelser afsagt af Landsskatteretten i 2003.

Afgiftsgrundlaget efter lovens hovedregel er og har i mange år været ”bilens almindelige pris ved salg til bruger her i landet”. Denne regel er uændret, idet den med L94 blev suppleret af en ny regel, der fastsætter, at biler ikke kan indregistreres til en pris, der ligger under den indregistrerende virksomheds indkøbspris. Indkøbsprisen danner således mindstegrænsen for afgiftsgrundlaget.

Når et leasingselskab indkøber biler til udlejning/leasing, kan leasingselskabet ikke afgiftsberigtige til en værdi lavere end indkøbsprisen. Spørgsmålet er, om et leasingselskab altid kan berigtige til indkøbsprisen, eller om der er tilfælde, hvor leasingselskaber skal berigtige af et andet, højere grundlag end indkøbsprisen, og i givet fald da til hvilken værdi.

L 94

Ved ”Den almindelige pris ved salg til bruger” skal formentlig forstås en form for objektiv pris, som det må forventes, at bilen vil kunne erhverves til i en handel mellem to villige, uafhængige parter, der handler uden særlige grunde udover ønsket om at indgå handelen – altså markedsprisen.

I bogen Bilafgifter og Bilbeskatning fra 2009 anføres i overensstemmelse hermed:

”Køretøjets almindelige pris defineres i den forbindelse som den pris, som en bruger generelt må forventes at skulle betale for et køretøj af samme mærke og model eller et tilsvarende køretøj.”

Det må herefter kunne lægges til grund, at markedsprisen ikke kan ikke forventes at udgøre én bestemt pris, men må skulle befinde sig inden for et vist spænd for at kunne betegnes som ’den almindelige pris’, uanset hvor upraktisk en sådan markedspristfastsættelse er.

På grundlag af L94 kan det nok med nogen mening lægges til grund, at det er denne retstilstand, som SKAT forsøger at få tilvejebragt (på ny).

SKAT kan finde støtte i de tre regler, der oprindeligt blev foreslået i L94:

- 1) Afgiften kan ikke beregnes af en værdi under den faktiske købspris
- 2) Anvendelse af arms længde-priser ved salg mellem forbundne parter, og
- 3) Offentliggørelse af salgspriser og evt. offentliggørelse af beregnede gennemsnit af afgiftspligtige værdier.

Reglen nævnt i pkt. 3 om at beregne og offentliggøre gennemsnit af afgiftspligtig værdi som rettesnor for almindelig pris udgik dog under behandlingen af lovforslaget.

I overensstemmelse med hidtil er udgangspunktet for fastsættelsen af afgiftsgrundlaget priserne, som de aftales i markedet ved salg til bruger. Det vil som udgangspunkt være den mellem parterne aftalte pris, fakturaprisen, der udgør afgiftsgrundlaget.

Selv om det ikke fremgår direkte af loven eller L 94, er begrebet bruger formentlig mere eller mindre synonym med slutbruger eller forbruger. Denne snævre opfattelse af begrebet bruger dannede grundlag for, at forhandlere og leasingsel-

skaber kunne udtage køretøjer til eget brug uden at blive betragtet som brugere, og derfor kunne disse virksomheder anvende mindstebeskatningsprisen.

Imidlertid er leasingselskaber og forhandlere i L 94 og efterfølgende i Skats vejledning defineret som bruger. Den umiddelbare konsekvens heraf er, at priser, der aftales mellem en importør og et leasingselskab eller mellem en importør og en forhandler eller mellem en forhandler og et leasingselskab, som udgangspunkt må anses for at være almindelige priser ved salg til bruger, der kan danne grundlag for afgiftsberegningen.

Denne opfattelse vil være i overensstemmelse med ministerens svar på spørgsmål 13 og 16 under behandlingen af L94. Ministeren svarede, at det fortsat ville være muligt at aftale rabatter, og dermed lavere priser end markedsprisen, og lade disse lavere priser danne grundlag for afgiftsberegningen. Som eksempel nævnte ministeren i svaret på spørgsmål 13, at der godt kan betales forskellig registreringsafgift af to ens biler, eksempelvis hvis et leasingselskab kan forhandle sig frem til en lavere pris ved køb af flere biler end en forbruger, der køber en enkelt bil.

Det er således forudsætningen i ministerens svar, at det er den faktisk aftalte pris, der skal danne grundlag for registreringsafgiften. Det må dog ligeledes anses for at være en forudsætning for ministerens svar, at priserne er aftalt som led i en tilforhandling mellem to uafhængige parter.

Ministerens svar skal nemlig holdes op imod arms længde-reglen i § 8, stk. 10. Efter denne bestemmelse skal den afgiftsberigtigende virksomhed ”kunne godtgøre, at der er foretaget afgiftsberigtigelse på et tilsvarende grundlag til andre end virksomhedens eget eller nærtstående brug.” Selv om bestemmelsen sprogligt er noget ubehjælpesom, er indholdet, at afgiftsberigtigelsen skal finde sted på grundlag af samme pris, som bilerne ville have været handlet til mellem uafhængige parter.

Ved afgrænsningen af afhængige parter finder Ligningslovens § 2, stk. 1-4, anvendelse. Der er tale om parter, som er koncernforbundne, eller hvor den ene part direkte eller indirekte på anden måde har bestemmende indflydelse på den anden part.

Ligningslovens definition er dog næppe tilstrækkelig til at afgrænse alle de tilfælde, hvor parterne på en eller anden måde kan anses for at være afhængige parter. Ligningslovens bestemmelse må derfor formentlig – ligesom det også finder sted inden for indkomstskatteretten – suppleres med andre kriterier for fastlæggelse af parters afhængighed af hinanden.

Det er således velkendt, at parter – selv om de ikke er forbundne med hinanden – i nogle tilfælde kan anses for at være afhængige parter, f.eks. hvis parterne i det konkrete tilfælde ikke har modsat rettede interesser, eller hvis parterne ved at arrangere sig kan bringe sig i en situation, hvor de kan opnå et mindre grundlag for afgiftsberigtigelsen, end de ville, hvis de havde været uden sådanne indbyrdes forståelser eller aftaler.

Hvis et leasingselskab indkøber biler til udlejning/leasing hos en importør eller en forhandler, og det står leasingselskabet frit for, til hvem bilerne skal udlejes/leases og på hvilke vilkår og til hvilke priser, og leasingselskabet selv har risikoen for at afhænde de brugte leasingbiler, evt. ved salg til lejerne/leasingtagerne, kan leasingselskabet med god mening anses for ikke at være afhængig af importøren eller forhandleren, som bilerne er erhvervet fra. I dette tilfælde må leasingselskabet kunne indregistrere bilerne til leasingselskabets indkøbspris.

Hvis leasingselskabet indkøber biler til udlejning/leasing hos en importør og direkte eller underforstået har aftalt med importøren, at bilerne skal udlejes/leases til mærkeforhandlere til brug som demonstrations-, værksteds- eller personalebiler, og det er aftalt, at bilerne skal sælges tilbage til importøren, kan leasingselskabet ikke være sikker på at kunne anvende indkøbsprisen som grundlag for afgiftsberigtigelsen. Den omstændighed, at der er indgået to modgående aftaler, betyder, at de fastsatte priser kan være ansat lavt både i forbindelse med salget og ved tilbagekøbet. Fortjenstmarginen vil således kunne være den sædvanligt kalkulerede, men selve afgiftsgrundlaget vil være reduceret. En indkøbspris fastsat på en sådan måde vil ikke afspejle prisen mellem uafhængige parter.

Hvis leasingselskabet køber biler fra en forhandler, som selv vil leje/lease bilerne eller vil forbeholde sig muligheden for at købe bilerne tilbage efter endt lejeperiode, vil der også være tale om et aftalesæt, som gør, at leasingselskabet ikke er stillet frit med den virkning, at leasingselskabets indkøbspris ikke nødvendigvis afspejler prisen mellem uafhængige parter.

Betaling og hæftelse

Reglerne om hæftelse vedrører ikke afgiftsgrundlaget. Reglerne om hæftelse fastlægger ikke, hvem der endeligt skal afholde afgiften, men fastlægger alene, hvem Skat kan rejse betalingskrav imod.

Hvis bilen indregistreres af en virksomhed, der er registreret efter registreringsafgiftslovens § 14 (dvs. har toldplade), angives afgiften af virksomheden, og virksomheden hæfter efter § 17, stk. 1, for afgiften.

I § 20 findes yderligere hæftelsesregler, der i visse situationer udstrækker hæftelsen til også at gælde andre.

Efter § 20, stk. 1, hæfter den, der ejer køretøjet på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. For betaling af afgiften hæfter efter § 20, stk. 2, tillige en virksomhed, der erhvervsmæssigt handler med motorkøretøjer eller påhængs- eller sættevogne til motorkøretøjer, men ikke har egen toldplade, hvis virksomheden har solgt køretøjet i forbindelse med afgiftspligtens indtræden.

Har man således som privatperson købt bilen hos en forhandler, der ikke har toldplade, hæfter både køberen og forhandleren for afgiften. At begge parter hæfter for afgiften, betyder, at Skat kan inddrive afgiften hos hver af dem. Hvem af dem der i sidste ende skal bære afgiften, kommer an på deres indbyrdes aftale.

Hæftelsen efter § 20, stk. 1 og 2, for ejeren eller en forhandler uden toldplade gælder dog ikke, hvis en virksomhed med toldplade har indregistreret bilen, for så er det kun virksomheden med toldpladen, der hæfter.

I en række tilfælde udvides hæftelsen, selv om bilen er indregistreret af en virksomhed med toldplade, hvis der foreligger ond tro om manglende betaling af registreringsafgift eller om en forkert fastsættelse af afgiftsgrundlaget.

For betaling af afgiften af et importeret køretøj hæfter efter § 20, stk. 3, tillige importøren, hvis denne har bevirket eller medvirket til, at afgiftsgrundlaget er fastsat for lavt. Det kan f.eks. være tilfælde, hvor en importør har oplyst en købspris i udlandet, der ikke svarer til den reelle pris for køretøjet.

For betaling af afgiften hæfter efter § 20, stk. 4, 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 denne lov.

For betaling af afgiften hæfter efter § 20, stk. 5, 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 denne lov.

Konklusion

Der er herefter efter min opfattelse særligt to forhold, som kan føre til, at de anvendte priser næppe kan anses for at afspejle prisen mellem uafhængige parter.

Den ene situation er, hvis leasingelskabets indkøbspriser er af en sådan størrelse, at de indkøbte biler vil kunne sælges som brugte på et senere tidspunkt til en højere pris end indkøbsprisen, idet der i denne situation opnås en fortjeneste, som ikke afgiftsberigtiges.

Den anden situation er, hvis sælgeren af biler til leasingelskabet har forbeholdt sig en bestemt anvendelse eller en bestemt gruppe af leasingtagere til de pågældende biler eller et tilbagekøb eller evt. andre ting, idet prisen da kan være fastsat efter sådanne formål.

Hvis leasingelskabet ved indkøbet af biler står frit med hensyn til at udleje/lease bilerne, til hvem leasingelskabet selv beslutter, og til en ydelse, leasingelskabet selv kalkulerer, og leasingelskabet selv har risikoen for de brugte biler, er det min opfattelse, at leasingelskabet vil kunne anvende købsprisen som berigtigelsesgrundlag.

Hvis leasingelskabet indregistrerer biler på egen toldplade, hæfter leasingelskabet for afgiften. Har leasingelskabet ikke egen toldplade, og har leasingelskabet købt bilen hos en forhandler, der heller ikke har egen toldplade, hæfter både leasingelskabet og forhandleren for afgiften over for Skat. Har leasingelskabet købt bilen hos en importør, der har bevirket eller medvirket til, at afgiftsgrundlaget er fastsat for lavt, f.eks. ved at oplyse en købspris i udlandet, der ikke svarer til den reelle pris for køretøjet, hæfter både leasingelskabet og den pågældende importør for afgiften over for Skat.

Reglerne om hæftelse fastlægger ikke, hvem der endeligt skal bære registreringsafgiften.