

Udskriftsdato: 21. december 2025

SKR nr 10358 af 21/12/2017 (Gældende)

Leasing - betaling af forholdsmæssig registreringsafgift - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0965988

Leasing - betaling af forholdsmæssig registreringsafgift - styresignal

SKM2017. 738. SKAT

Sammenfatning

SKAT præciserer i dette styresignal begreberne køberet og -pligt samt anvisningsret og -pligt i forbindelse med leasing af køretøjer og anvendelse af reglerne om forholdsmæssig registreringsafgift. Endvidere ændres praksis for så vidt angår leasingselskabers brug af stilstandsperioder.

Baggrund og problemstilling

SKAT har ved dialog med branchen konstateret, at der på en række områder er behov for en præcisering af praksis på leasingområdet, dvs. reglerne om betaling af forholdsmæssig registreringsafgift efter registreringsafgiftslovens § 3 b.

Regelgrundlaget

Registreringsafgiftsloven (lovbekendtgørelse nr. 1062 af 7. september 2017, som ændret ved lov nr. 1195 af 14. november 2017)

”§ 3 b. Told- og skatteforvaltningen kan efter ansøgning meddele tilladelse til, at afgiften af registreringspligtige leasingkøretøjer, der registreres med henblik på tidsbegrænset anvendelse her i landet, betales efter stk. 2 og 3, når køretøjet tilhører en virksomhed eller et fast driftssted, der er beliggende her i landet eller i udlandet, og når køretøjet i en tidsbegrænset periode i henhold til en skriftlig aftale leases til en fysisk eller juridisk person, der er bosiddende her i landet. Ansøgningen skal indgives af leasingvirksomheden.

Stk. 2. Der betales afgift af køretøjer, der skal registreres efter lov om registrering af køretøjer. Registreringspligten og derved afgiftspligten indtræder den dato, hvor køretøjet tages i anvendelse her i landet af en herboende. Afgiften opkræves for hele den kontraktfastsatte leasingperiodes varighed. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at der betales registreringsafgift efter denne bestemmelse for en længere periode end leasingperioden, dog maksimalt yderligere 1 måned. (...)

(...)

Stk. 5. Forlænges den i stk. 1 kontraktaftalte leasingperiode, kan told- og skatteforvaltningen tillade, at afgiften for den tidsbegrænsede periode betales efter stk. 2 og 3, hvis ansøgning herom indgives, senest 14 dage inden leasingperioden udløber. Der skal på ansøgningstidspunktet foreligge en skriftlig aftale mellem leasingtageren og leasingvirksomheden. Aftalen skal indeholde oplysninger om den præcise tidsperiode, som leasingperioden og afgiftsperioden forlænges med. Forlængelsen af afgiftsperioden kan maksimalt overstige forlængelsen af leasingperioden med 1 måned.

(...)

Stk. 8. Ved afgiftsperiodens udløb skal køretøjets nummerplader afleveres og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret. Hvis køretøjets nummerplader ved afgiftsperiodens udløb ikke afleveres rettidigt, skal køretøjets nummerplader efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen snarest inddrages ved politiets foranstaltning. I tilfælde heraf skal der efterfølgende betales afgift og rente for den periode, der forløber fra afgiftsperiodens udløb til køretøjets nummerplader indleveres eller fjernes. Afgift og rente opkræves pr. påbegyndt måned, som fristen overskrides med, jf. stk. 2 og 3. 3. og 4. pkt. finder alene anvendelse i det tilfælde og i den periode, hvor leasingvirksomheden på grund af leasingtagers forhold ikke kan

skaffe sig fysisk rådighed over køretøjets nummerplader ved afgiftsperiodens udløb. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler herom.

(...)

Stk. 10. Leasingaftaler, som indgås af virksomheder, som ikke er hjemmehørende her i landet, og som ikke anvender de standardformularer, der er nævnt i stk. 9, skal forelægges told- og skatteforvaltningen ved ansøgningen om tilladelse efter stk. 1. Leasingaftaler omfattet af stk. 1 skal indeholde følgende oplysninger:

1. Oplysninger, hvorved leasingvirksomheden kan identificeres.
2. Oplysninger, hvorved leasingtageren kan identificeres.
3. Oplysninger, hvorved køretøjet kan identificeres.
4. En specifikation af køretøjets beskaffenhed og udstyr.
5. Oplysning om størrelsen af leasingydelsen og eventuelle andre ydelser, der udveksles mellem leasingtager og leasingvirksomheden som følge af leasingaftalen.
6. Oplysning om leasingperiodens starttidspunkt og varighed.
7. Oplysning om afgiftsperiodens starttidspunkt og varighed, hvis afgiftsperioden er længere end leasingperioden, jf. stk. 2.
8. Oplysninger om vilkår ved leasingaftalens udløb, herunder en aftalt køberet, købepligt, anvisningsret eller anvisningspligt og betingelserne herfor, hvis en sådan ret eller pligt er aftalt.
9. Oplysning om vilkår for førtidigt ophør af leasingaftalen, herunder vilkår ved misligholdelse og vilkår, hvis leasingaftalen kan opsiges i løbet af leasingperioden.
10. Angivelse og beskrivelse af andre aftaler, som har betydning for den økonomiske afvikling af leasingaftalen.

(...)

Leasingbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 699 af 8. juni 2016 om SKATs behandling af ansøgninger om tilladelse til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift for leasingkøretøjer og SKATs behandling af ansøgninger om tilladelse til angivelse af forholdsmæssig registreringsafgift for leasingkøretøjer efter registreringsafgiftslovens § 14)

”§ 12. SKAT kan afslå at godkende en standardaftale, hvis der er rimelig grund til at antage, at standardaftalen ikke egner sig til at danne grundlag for, at leasinggiveren selv kan angive forholdsmæssig registreringsafgift for leasingkøretøjer efter registreringsafgiftslovens § 14. I denne forbindelse lægges særligt vægt på, om standardaftalen indeholder klart afgrænsede vilkår, og at standardaftalen ikke indeholder vilkår om en købepligt og/eller køberet.”

(...)”

Præcisering af praksis

1. Køberet og købepligt samt anvisningsret og anvisningspligt

Det følger af registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 10, nr. 8, at en leasingaftale skal indeholde ”Oplysninger om vilkår ved leasingperiodens udløb, herunder en aftalt køberet, købepligt, anvisningsret eller anvisningspligt og betingelserne herfor, hvis en sådan ret eller pligt er aftalt”. Det følger yderligere af leasingbekendtgørelsens § 12, at SKAT kan afslå at godkende en standardaftale, som indeholder vilkår om en købepligt og/eller køberet.

Det er SKATs opfattelse, at en generel anvisningsret eller -pligt for leasingtager til at anvise en efterfølgende køber af køretøjet giver mulighed for både at anvise en 3. mand og leasingtager selv som køber af køretøjet. En køberet eller købepligt er derimod begrænset til udelukkende at omfatte leasingtager selv.

Hensigten med bekendtgørelsens § 12 er således, at en standardaftale som udgangspunkt ikke kan give leasingtager ret eller pligt til selv at købe køretøjet efter endt leasingperiode. Et sådant forhold kan have betydning for en vurdering af leasingaftalens realitet og køretøjets faktiske ejerskab, hvorfor SKAT som udgangspunkt altid på forhånd skal godkende sådanne leasingaftaler.

SKATs fortolkning af leasingbekendtgørelsens § 12 medfører således, at standardaftaler kan afslås, såfremt de indeholder en faktisk køberet og/eller -pligt, eller hvis en anvisningsret og/eller -pligt ikke udtrykkeligt er begrænset til at gælde 3. mand, og derfor ligeledes kan vedrøre leasingtager selv. Ved ansøgning om godkendelse af standardaftaler, som indeholder en sådan køberet og/eller -pligt, foretager SKAT bl.a. en vurdering af, om denne ret og/eller pligt har betydning for køretøjets reelle ejerforhold eller leasingforholdets realitet. Hvis det fx fremgår af standardaftalen, at det er køretøjets reelle markedspris på udløbstidspunktet der benyttes ved anvendelse af en køberet og/eller -pligt, vil standardaftalen som udgangspunkt kunne godkendes.

Allerede godkendte standardaftaler, som indeholder en generel anvisningsret eller -pligt, kan fortsat anvendes af leasinggiverne således, at leasingtager kan anvise både 3. mand eller sig selv som køber af køretøjet.

Ændring af praksis

2. Stilstandsperioder

Leasingvirksomheder indgår i visse tilfælde leasingaftaler med leasingtagere, hvori der indgår stilstandsperioder. Der er typisk tale om sæsonkøretøjer, som kører i sommerperioden og holder stille i vinterperioden. Der indgås én samlet leasingaftale, som omfatter én til flere aktive perioder og én til flere stilstandsperioder. Registreringsafgiften beregnes og betales ved starten af hver aktiv periode på baggrund af køretøjets værdi på disse tidspunkter. I stilstandsperioder afmeldes køretøjet, og nummerplader afleveres. Køretøjet henstår typisk hos leasingtager. Leasingtager betaler leasingydelse - men ikke forholdsmæssig registreringsafgift - for stilstandsperioderne.

Der er efter SKATs opfattelse ikke hjemmel til, at leasingaftaler efter registreringsafgiftslovens § 3 b kan indeholde stilstandsperioder. Det fremgår af registreringsafgiftslovens § 3 b, stk. 2, at afgiftspligten indtræder den dato, hvor køretøjet tages i anvendelse her i landet, og afgiften opkræves for hele den kontraktfastsatte leasingperiodes varighed. Når leasingperioden udløber, skal køretøjets nummerplader afleveres og køretøjet afmeldes fra Køretøjsregistret, jf. § 3 b, stk. 8. Leasingperiodens starttidspunkt samt varighed skal desuden fremgå af leasingaftalen, jf. § 3 b, stk. 10, nr. 6

En leasingaftale skal således indeholde oplysning om leasingperiodens varighed, og der skal ved afgiftspligtens indtræden afregnes forholdsmæssig afgift for hele leasingperioden. Der er dermed ikke mulighed for, at der i aftalens varighed indgår perioder, for hvilke der ikke betales forholdsmæssig afgift. Ved udgangen af leasingperioden skal der desuden foretages en reel afslutning og opgørelse i forhold til leasingaftalen, herunder fx yderligere betaling for overkørte kilometer, tilbagelevering af køretøjet til leasinggiver, opfyldelse af anvisningspligt mv.

Der skal derfor for hver aktive leasingperiode foreligge en ny godkendt leasingaftale, som ved udgangen af leasingperioden faktisk afsluttes og opgøres.

SKAT ændrer med dette styresignal praksis, og vil ikke fremover godkende leasingaftaler eller standardaftaler med stilstandsperioder.

Leasingaftaler med stilstandsperioder, som er indgået før offentliggørelse af dette styresignal, eller som indgås op til tre måneder efter offentliggørelsen af dette styresignal, kan dog fortsat afvikles uagtet ændring af praksis.

SKAT udsender på baggrund af styresignalet brev til alle selvangivere om opsigelse af de dele af godkendte standardaftaler, som omhandler stilstand. Opsigelsen sker med 3 måneders varsel. Selvangiverne pålægges inden for de tre måneder at slette de dele af standardaftaler, der omhandler stilstand, således at standardaftalerne kan anses som godkendte og fortsat kan anvendes.

Hvis selvangiverne ønsker, at en standardaftale med stilstandsperioder som helhed skal ophøre, skal SKAT underrettes herom.

Når muligheden for brug af én samlet leasingaftale, som indeholder stilstandsperioder, ophører, er det muligt for leasingtager, som en selvstændig aftale, der tydeligt er afgrænset fra leasingaftalen efter § 3 b, at lease køretøjet fra leasinggiver, i en forudgående eller efterfølgende periode. Tidspunktet for indgåelse af disse aftaler er ikke afgørende. Passive leasingaftaler kan således indgås samtidig med en aktiv leasingaftale. Køretøjet er ikke registreret eller afgiftsberigtiget i denne leasingperiode, og leasingaftalen er ikke omfattet af registreringsafgiftslovens bestemmelser om forholdsmæssig registreringsafgift.

Da det er en betingelse for at opnå tilladelse til betaling af forholdsmæssig registreringsafgift, at leasinggiver er ejer af køretøjet, og at der er tale om en reel leasingaftale, vurderer SKAT, at sådanne leasingaftaler for passive periode indgår som en del af vurderingsgrundlaget for, om disse betingelser er opfyldt. Passive leasingaftaler skal derfor opbevares af leasinggiver som dokumentation og vedlægges ansøgning om betaling af forholdsmæssig registreringsafgift, såfremt den passive leasingaftale er indgået på dette tidspunkt.

Gyldighed

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, har virkning fra styresignalets offentliggørelse. Indholdet i styresignalet vil desuden blive indarbejdet ved opdatering af Den juridiske vejledning 2018-1. Når varslingsfristen på 3 måneder, jf. punkt 2 om stilstandsperioder, er udløbet, er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 21. december 2017

KARSTEN LAURITZEN