
Journalnr. 07-01648

LSR af 15/01-09

Status:

Klagen skyldes for det første, at selskabet for perioden 1. oktober 2003 til 31. december 2005 har fået afslag på tilbagebetaling af moms vedrørende skrotningsgodtgørelse i forbindelse med miljøbehandling af skrotbiler.

For det andet skyldes klagen, at skattecentret ikke har imødekommet selskabets anmodning om ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvaret for perioden 1. juli 2000 til 30. september 2003.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentrets afgørelse stadfæstes.

Sagens oplysninger

Det fremgår, at selskabet, som har afdelinger i en række danske byer, er momsregistreret med engroshandel med skrot (gamle biler) som beskæftigelsesområde.

Under skattecentrets behandling af sagen har selskabet bl.a. oplyst, at man altid køber skrotbilerne af den sidst registrerede ejer. Som kvittering for købet af skrotbilen har selskabet i perioden altid udstedt en brevcheck, hvoraf fremgår køb af skrotbil (bilens navn), reg.nr. (bilens reg.nr.) og attest (skrotningsattestens nr.). Selskabet har aldrig udleveret kopi af skrotattesten til den sidst registrerede ejer.

Selskabet har bl.a. videre oplyst, at det for den omhandlede periode altid er den sidst registrerede ejer, der har underskrevet skrotningsattesten og videretransporteret den til selskabet. Den eneste grund hertil er imidlertid hensynet til de krav, som Miljøordning for Biler har stillet.

I december 2006 anmodede selskabet om ændring af momstilsvaret fra og med 1. juli 2000. For perioden 1. oktober 2003 til 31. december 2005 udgjorde tilbagebetalingskravet 1.663.525 kr., mens det for perioden 1. juli 2000 til den 30. september 2003 udgjorde 1.142.920 kr. Begrundelsen for anmodningen var bl.a. SKM 2006.751 SKAT. Det blev herved bl.a. anført, at den momsmæssige behandling af skrotningsgodtgørelse er ændret således, at der ikke skal beregnes moms af skrotningsgodtgørelse. Skattecentret har imidlertid ikke ved den påklagede afgørelse imødekommet anmodningen.

Skattecenterets afgørelse

Skattecentret har ved den påklagede afgørelse ikke imødekommet selskabets anmodning om tilbagebetaling af moms for perioden 1. oktober 2003 til 31. december 2005, idet det ikke er anset for dokumenteret, at Miljøordning for Biler har udbetalt skrotningsgodtgørelse til selskabet som ejer.

Skattecentret har endvidere ved den påklagede afgørelse ikke imødekommet selskabets anmodning om ekstraordinær genoptagelse af selskabets momstilsvaret for perioden 1. juli 2000 til 30. september 2003, idet betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, ikke er anset for opfyldte.

Hvad angår anmodningen om tilbagebetaling af moms for perioden 1. oktober 2003 til 31. december 2005 er der bl.a. henvist til, at spørgsmålet om, hvorvidt der skal afregnes moms eller ej af den modtagne godtgørelse, beror på, om selskabet har fået udbetalt skrotningsgodtgørelsen på baggrund af en transporterklæring fra bilens registrerede ejer, eller om skrotningsgodtgørelsen er udbetalt til selskabet selv som ejer på baggrund af en købekontrakt m.v.

I det første tilfælde har den registrerede ejer af bilen underskrevet en skrotningsattest, da han afleverede bilen til selskabet. Herved har den registrerede ejer bestemt, at bilen skal skrottes. I det andet tilfælde har Miljøordning for Biler udbetalt skrotningsgodtgørelsen til autoophuggeren som ejer. Ophugningsvirksomheden anses i dette tilfælde ikke for at have leveret en ydelse til bilens tidligere ejer, hvorfor der ikke skal betales moms af skrotningsgodtgørelsen.

Det fremgår af oplysningerne, at den sidst registrerede ejer i alle tilfælde har underskrevet skrotningsattesten, og at selskabet i alle tilfælde har fået udbetalt skrotningsgodtgørelsen på grundlag af en transporterklæring fra bilens ejer, hvorfor selskabet må anses for at have modtaget et vederlag for ophugning af bilen fra bilens ejer, hvilket vederlag er momspligtigt, jf. momslovens § 4, stk. 1, og § 13 modsætningsvis. Der er herved bl.a. henvist til SKM 2004.211 TSS og SKM 2006.751 SKAT.

Hvad angår anmodningen om genoptagelse for perioden 1. juli 2000 til 30. september 2003 er der bl.a. henvist til, at en afgiftspligtig, der ønsker momstilsvaret ændret, senest tre år efter angivelsesfristens udløb skal fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen, jf. skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2. Da selskabet afregner kvartalsvis, er angivelsesfristen i henhold til momslovens § 57, stk. 3, senest 1 måned og 10 dage efter afgiftsperiodens udløb. Angivelsesfristen for moms for perioden 1. juli til 30. september 2003 udløb den 10. oktober 2006. Muligheden for ordinær genoptagelse af afgiftstilsvaret vedrørende perioder, der udløb 30. september 2003 eller tidligere, var forældet ved anmodningens indsendelse den 19. december 2006.

Efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, kan der uanset fristerne i § 31, stk. 2, ske ekstraordinær genoptagelse af afgiftstilsvaret, hvis hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse eller skatteministerens beslutning efter § 49, 2. pkt., eller en praksisændring er offentliggjort af Skatteministeriet.

SKM 2006.751 SKAT er alene en præcisering af, at ophugningsvirksomheden i tilfælde, hvor autoophuggere får udbetalt skrotningsgodtgørelse på baggrund af en købekontrakt m.v., ikke kan anses for at have leveret en ydelse til den sidst registrerede ejer vedrørende affaldsbehandling af bilen. Derimod skal autoophuggere også i dag betale moms af den pris, som en bilejer betaler for at få skrottet en bil, når autoophuggeren i henhold til en transporterklæring får udbetalt skrotningsgodtgørelsen fra Miljøordning for Biler, jf. SKM 2004.211 TSS.

Genoptagelse skal derfor ske efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, og selskabets mulighed for ændring af momstilsvaret for perioden 1. juli 2000 til 30. september 2003 er derfor forældet. Det forhold, at selskabet i 2004 har spurgt den daværende Told- og Skattestyrelse om den momsmæssige behandling af skrotningsgodtgørelse kan ikke anses for en genoptagelsesansøgning.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabets anmodning om tilbagebetaling og genoptagelse imødekommes.

Det er herved bl.a. anført, at selskabet - siden man påbegyndte aktiviteten med miljøbehandling - udelukkende har købt biler, og der er i alle tilfælde udarbejdet en slutseddel. Selskabets situation adskiller sig herved fra de fleste virksomheder, der miljøbehandler biler. Udbetaling af skrotningsgodtgørelse er sket direkte til selskabet som den rette ejer, og Skat's påstand om, at der er ydet en serviceydelse over for den tidligere ejer, er direkte fordrejet i forhold til de faktiske forhold som dokumenteret.

Grunden til, at man, indtil den nye bekendtgørelse forelå, lod den tidligere ejer underskrive skrotningsattesten, var således, at miljøstyrelsen administrerede udbetalingsordningen bogstaveligt således, at udbetalingen alene kunne ske til den sidst registrerede ejer ifølge CRM. Det var således alene muligt uden den seneste ejers underskrift at udbetale skrotningspræmie til forsikrings-selskaber i forbindelse eksempelvis totalskadede biler.

Den bekendtgørelse, som Miljøstyrelsen har udstedt, har ikke hjemmel i loven og er i strid med EU lovgivningen, hvilket er ensbetydende med, at den er ugyldig. Der er herved henvist til Rådets direktiv 2000/53, artikel 7. Da Miljøstyrelsen blev gjort bekendt med dette forhold af selskabets direktør, blev bekendtgørelsen revideret på dette punkt.

SKATs forpligtelse til at fortolke bestemmelserne i loven indebærer, at selskabet har krav på, at miljøbehandling af bilerne bliver betragtet som intern omsætning i hele perioden, og ikke kun efter at bekendtgørelsen er ændret. Det vil således være ulovligt, hvis SKAT administrerede efter en ulovlig bekendtgørelse.

Miljøministeriet v/Miljøstyrelsen har på anmodning udtalt følgende om skrotningsbekendtgørelsen:

"Konklusionen er derfor, at såfremt en ophuggervirksomhed udsteder en skrotningsattest til en anden bilejer end den, der er anført i registreringsattesten, så skal ejeren, for at kunne få udbetalt godtgørelsen dokumentere, at han er bilens ejer ved fremlæggelse af en købekontrakt eller lignende. Dette er efter Miljøstyrelsen overbevisning den korrekte fortolkning af bekendtgørelsen."

Som det fremgår, er selskabet i stand til at dokumentere ejerskabet af de biler, man har miljøbehandlet, og mener således, at den miljøbehandling, der har fundet sted, har været intern omsætning, hvoraf der ikke skal afregnes moms.

Det er videre bl.a. anført, at SKM 2008.519 LSR og SKM 2008.594 LSR herved adskiller sig på et altafgørende punkt væsentligt fra selskabets sag. Selskabet har således både før og efter miljøordningens etablering købt biler ved slutseddel, nøje som accepteret i Miljøordningens orienteringsbrev af 23. november 2005. Den ændrede praksis blev indført efter, at selskabet ved gentagne henvendelser fik overbevist Miljøstyrelsen om, at den hidtidige praksis var i strid med EU-lovgivningen. Ligeledes er der ikke nogen lovmæssige ændringer, der ligger til grund for den pr. 23. november 2005 indførte ændring.

Den pr. 23. november 2005 indførte fortolkningsændring er således en reparation, der er gennemført for at bringe tolkningen i overensstemmelse med EU-lovgivningen. Der er herved bl.a. henvist til brev af 14. september 2007 fra Miljøministeriet til selskabets advokat, og anført, at Miljøministeriet er enig i teksten i rådsdirektivet, og at det centrale således alene er, hvilken dokumentation en ejer skal fremlægge. Af brevet fremgår bl.a. følgende:

"(...)

Den 1. oktober 2002 træder bekg. 782 af 17. september 2002 i kraft. I den reviderede bekendtgørelse fremgår det af § 11., at godtgørelsen kan udbetales til ejeren af en bil.

Det centrale bliver herefter at fastsætte hvilken dokumentation en ejer skal forelægge for at kunne få udbetalt godtgørelse.

"(...)

Konklusionen er derfor, at såfremt en anden bilejer, end den der er anført på registreringsattesten, anmoder om at få udbetalt skrotningsgodtgørelsen, så skal denne, for at kunne få udbetalt godtgørelse dokumentere, at han er bilens ejer ved fremlæggelse af en købskontrakt eller lignende, der er underskrevet af den sidst registrerede

ejer. Dette er efter Miljøstyrelsens overbevisning den korrekte fortolkning af bekendtgørelsen, som efter Miljøstyrelsens overbevisning burde have været gældende ret siden bekendtgørelsen trådte i kraft den 1. oktober 2002.

(...)"

Der er ikke noget sted i dansk lovgivning, der fastslår, at ejerskab til et formuegode alene er knyttet til en registrering i CRM, og praksisændringen pr. 23. november 2005 er således alene en reparation på, at man uretmæssigt har krævet, at ejerskabet alene kunne dokumenteres via registrering i CRM. I SKM 2008.519 LSR og SKM 2008.594 LSR lægges der stor vægt på den ændrede praksis pr. 23. november 2005, men den tidligere praksis var i strid med lovgivningen. Den pr. 23. november 2005 indførte praksis er således den eneste, der lovligt har kunnet praktiseres, helt tilbage til ordningens etablering i 2000.

Landsskatteretten har endvidere modtaget en henvendelse fra Ombudsmanden vedlagt henvendelser fra selskabet til Ombudsmanden vedrørende den påklagede afgørelse.

Det er herved bl.a. vedrørende spørgsmålet om genoptagelse anført, at Skats henvisning til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, ikke kan godkendes. Bestemmelsen omhandler situationer, hvor hidtidig praksis underkendes ved dom eller lignende. Her er der imidlertid tale om en fra starten ganske uberettiget særbehandling. Det er således dokumenteret, at såvel Miljøordning for Biler og Skat direkte i strid med gældende lovgivning uberettiget har pålagt selskabet at betale udgående moms med henvisning til, at dette er gældende for branchen generelt, fordi langt de fleste autoophuggere påtager sig at skrotte biler mod betaling. Selskabet skrotter imidlertid kun egne biler. Tidsfristerne i skatteforvaltningsloven afvises derfor, og der henvises til Danske Lov 5-14-4 om 20 års forældelse.

Der er herved bl.a. fremlagt en redegørelse for selskabets forretningsgang i forbindelse med køb af biler, kopi af billeder af købstilbudskilte samt annoncekøbstilbud samt kopier af eksempler på køb af biler m.v. Endvidere er der bl.a. fremlagt kopi af korrespondance med Miljøstyrelsen samt kopi af korrespondance med det daværende Told- og Skattestyrelsen.

Der er endvidere under sagens behandling i Landsskatteretten fremlagt kopi af stævning med bilag, svarskrift og replik vedrørende en retssag, hvor selskabet har sagsøgt Miljøministeriet. Det fremgår bl.a. heraf, at selskabet har nedlagt påstand om, at Miljøministeriet skal tilpligtes at anerkende, at skrotningsgodtgørelsen skal og kan udbetales til ejeren af motorkøretøjet, uanset om denne registreret er registreret som ejer i CRM.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Skrotningsgodtgørelse

Landsskatteretten har i en kendelse af 16. oktober 2007, der er offentliggjort i SKM 2008.519 LSR, bestemt, at en virksomhed i forbindelse med affaldsbehandlingen af biler havde leveret en ydelse mod vederlag til den, der havde indleveret bilen til affaldsbehandling, jf. momslovens § 4, stk. 1, i tilfælde, hvor der var underskrevet en transporterklæring. Retten fandt således, at virksomheden i forbindelse med affaldsbehandlingen af bilerne i den pågældende periode i alle tilfælde havde leveret en ydelse mod vederlag til den, der havde indleveret bilen til affaldsbehandling.

Landsskatteretten har endvidere afsagt en kendelse den 14. maj 2008, refereret i SKM 2008.594 LSR, som ligeledes vedrørte skrotgodtgørelse og bl.a. SKM 2006.751 SKAT.

Landsskatterettens har ved kendelsen af 14. maj 2008 fundet, at virkningstidspunktet for den ændrede praksis - udmeldt i et orienteringsbrev fra Miljøordningen for Biler den 23. november 2005 - i momsmæssig henseende måtte anses for at være på tidspunktet for udsendelsen af orienteringsbrevet, da det tilkom Miljøordning for Biler (Miljøstyrelsen) at fortolke reglerne i affaldsbekendtgørelsen og bilskrotbekendtgørelsen. Den af Miljøordning for Biler udmeldte praksisændring for udbetaling af godtgørelse kunne efter det oplyste ikke ved den momsmæssige vurdering tillægges virkning før dette tidspunkt.

Landsskatteretten har endvidere ved kendelse af 14. maj 2008 fundet, at i de tilfælde, hvor bilerne blev miljøbehandlet af den pågældende virksomhed, var den sidst registrerede ejer i henhold til praksis før 23. november 2005 godtgørelsesberettiget, og den sidst registrerede ejer forpligtet til at få bilen skrottet. Retten fandt, at virksomheden derfor ved transport af skrotningsgodtgørelsen måtte anses for at have leveret en miljøbehandlingsydelse mod vederlag til den sidst registrerede ejer, når der skete udbetaling af godtgørelsen fra Miljøordning for Biler.

For perioden efter 23. november 2005 har retten ved den nævnte kendelse fundet, at det afgørende i henhold til orienteringsbrevet fra Miljøordning for Biler og meddelelsen fra SKAT, refereret i SKM 2006.751 SKAT, var, hvem Miljøordning for Biler havde anset for godtgørelsesberettiget og således reelt havde udbetalt skrotgodtgørelsen til. Det afgørende var således, om virksomheden kunne godtgøre, at den for perioden efter 23. november 2005 havde fået udbetalt skrotningsgodtgørelsen fra Miljøordning for Biler i sin egenskab af ejer af bilerne i stedet for ved transport af godtgørelsen. I så fald var virksomheden berettiget til tilbagebetaling af moms for disse af selskabet udførte miljøbehandlinger. Der henvises til SKM 2008.594 LSR.

Efter det oplyste har selskabet i alle tilfælde har fået udbetalt skrotningsgodtgørelsen efter transport heraf fra den sidst registrerede ejer.

Uanset det af selskabet er oplyst, at transporten alene er sket for at imødekomme de af Miljøstyrelsen stillede krav, og at disse krav er ulovlige, finder retten ikke, at der ved afgørelsen kan ses bort fra, at de sidst registrerede ejere har udfyldt skrotningsattesterne.

Landsskatteretten finder således, at den sidst registrerede ejer i konsekvens af udfyldelsen af attesten var godtgørelsesberettiget og forpligtet til at få bilen skrottet. Selskabet kan derfor ikke anses for at have fået udbetalt godtgørelsen i sin egenskab af ejer af bilen, men alene som følge af transporten. Selskabet må derfor ved transport af skrotningsgodtgørelsen anses for at have leveret en miljøbehandlingsydelse mod vederlag til den sidst registrerede ejer, når der skete udbetaling af godtgørelsen fra Miljøordning for Biler.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor på dette punkt.

Ekstraordinær genoptagelse

Af den dagældende bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 32 om ekstraordinær genoptagelse fremgår bl.a. følgende:

"§ 32. Uanset fristerne i § 31 kan et afgiftstilsvaret eller en godtgørelse af afgift fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

1) Hittidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en landsskatteretskendelse eller skatteministerens beslutning efter § 49, 2. pkt., eller en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis. Tilsvarende kan genoptagelse ske til gunst for den godtgørelsesberettigede vedrørende godtgørelse af afgift, der kunne være gjort gældende fra og med det tidspunkt, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller 3 år forud for underkendelsen af praksis.

(...)

4) Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede giver tilladelse til ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 2. En ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen af afgift kan kun foretages efter stk. 1, hvis den varsles af told- og skatteforvaltningen eller anmodningen fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede fremsættes senest 6 måneder efter, at told- og skatteforvaltningen henholdsvis den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne i § 31. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

(...)"

Landsskatteretten finder ikke, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder som omhandlet i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 4, som kan give anledning til en genoptagelse af afgiftstilsvaret for den i sagen omhandlede periode. Idet der også henvises til skattecentrets begrundelse, finder retten således, at det er med rette, at skattecentret ikke har imødekommet anmodningen om genoptagelse for den omhandlede periode.

Der er herved bl.a. særlig henset til, at Landsskatteretten ikke for den efterfølgende periode fra den 1. oktober 2003 til den 31. december 2005, hvor sagen blev genoptaget efter skatteforvaltningslovens § 31, har fundet anledning til at ændre afgiftstilsvaret, jf. det ovenfor anførte.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor på dette punkt.