

Udskriftsdato: 20. december 2025

KEN nr 9487 af 17/04/2009 (Gældende)

Videresalg af biler - brugte biler - demonstrationsmodeller

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 06-03215

Landsskatterettens kendelse vedr. videresalg af biler - brugte biler - demonstrationsmodeller

Resumé

Et selskab, der drev virksomhed som autoforhandler, var af SKAT efteropkrævet moms, idet selskabets videresalg af 17 biler ikke var anset for salg af brugte biler. Landsskatteretten stadfæstede SKAT's afgørelse for så vidt angår de 10 af bilerne, medens afgørelsen ændredes vedrørende de 7 af bilerne.

Klagen skyldes skattecentrets efteropkrævning af 24.164 kr. i moms for perioden 1. januar 2003 til 31. december 2005, idet selskabets videresalg af 17 biler ikke er anset for salg af brugte biler.

Landsskatterettens afgørelse

Skattecentrets afgørelse ændres.

Sagens oplysninger

Det fremgår, at selskabet er autoriseret Iveco-, Opel- og Suzuki-forhandler. Selskabet har en række forskellige aktiviteter, som bl.a. består af salg af nye og brugte biler, personvognsværksted, lastvognsværksted, autolakering, undervognsbehandling og udlejning af fast ejendom.

Det er oplyst, at selskabet i årene 2003, 2004 og 2005 i alt har solgt henholdsvis 135, 213 og 271 fabriksnye køretøjer (Opel og Suzuki) indkøbt fra importør og videresolgt til detailkunder. Heraf er henholdsvis 22, 27 og 22 køretøjer indkøbt fabriksnye og indregistreret til demobrug med efterfølgende videresalg til køber.

Selskabet har i den i sagen omhandlede periode bl.a. solgt 17 personbiler af mærkerne Opel og Suzuki. Bilerne er alle solgt til en højere pris end den, bilerne var afgiftsberigtiget til, og samtlige disse biler har været indregistreret til selskabet før indregistreringen til køberne af bilerne.

Om tidspunkterne for bilernes køb, indregistrering og salg samt kilometerstand ved salg ifølge køber og salgsfaktura samt kilometerstand ifølge værkstedsjournal fremgår bl.a. følgende:

Bil nr.	Købs- eller fakturadato, importør	Levering fra importør, ca.	Intern fakturadato	1. registreringsdato	Slutseddato	Fakturadato	Antal km iflg. køber	Antal km iflg. faktura	Antal km iflg. journal pr. dato
1	28.11.02	30.12.02	30.06.03	27.06.03	Udateret	28.07.03	1.500	1.500	-
2	12.11.02	04.04.03	04.04.03	04.04.03	Tilbuds- dato 30.03.03	22.04.03	1.775	0	-
3	27.05.03	02.06.03	03.06.03	08.05.03	Mangler	13.06.03	Mangler	0	24.06.03 0
4	22.05.03	25.05.03	28.05.03	09.05.03	20.05.03	21.05.03	106	106	21.05.03 106
5	09.07.03	12.07.03	14.07.03	18.06.03	Mangler	25.09.03	Mangler	0	25.09.03 0
6	10.07.03	13.07.03	14.07.03	30.06.03	Mangler	17.07.03	700-	0	20.07.03

							1.000		210
7	12.08.03	12.08.03	20.08.03	20.08.03	12.09.03	18.09.03	1.000	0	23.09.03 0
8	10.09.03	10.09.03	01.10.03	01.10.03	Mangler	09.10.03	1.000	0	-
9	12.12.03	12.12.03	15.01.04	15.01.04	04.02.04	05.02.04	Mang ler	120	05.02.04 0
10	20.04.04	23.04.04	27.04.04	27.04.04	Mangler	10.05.04	8	0	19.05.04 0
11	20.04.04	23.04.04	28.04.04	27.04.04	02.05.04	17.05.04	124	124	19.05.04 124
12	18.05.04	18.05.04	17.06.04	15.06.04	Mangler	01.07.04	384	0	-
13	20.10.04	20.10.04	26.10.04	21.10.04	08.11.04	11.11.04	1.550	0	26.11.04 1.760
14	22.10.04	25.10.04	29.10.04	29.10.04	12.11.04	15.11.04	1.000	0	26.11.04 0
15	31.01.05	31.01.05	14.02.05	14.02.05	Mangler	22.03.05	850	0	29.03.05 0
16	23.02.05	23.02.04	21.03.05	16.03.05	22.03.05	29.03.05	182	3.000	31.03.05 3.000
17	12.08.05	12.08.05	16.08.05	16.08.05	26.08.05	26.08.05	500	0	-

Hvad angår fakturadatoer fra importør har selskabets repræsentant oplyst, at Suzuki-biler sædvanligvis ankommer samme dag som fakturadatoen (bil nr. 7, 8, 9, 12, 13, 15, 16 og 17), mens der for Opel-biler sker levering tre dage efter fakturadato (bil nr. 1, 3, 4, 5, 6, 10, 11 og 14). Hvad angår bil nr. 2, som er en Zafira 1.8 Buss Line, fremgår det, at denne er købt af G1 A/S ved købekontrakt af 12. november 2002. På købekontrakten er med håndskrift skrevet »lev 4/4-03«.

Hvad angår slutseddeldato er det oplyst, at der i de tilfælde, hvor der er anført »mangler«, ikke er udarbejdet slutseddel.

Selskabets repræsentant har bl.a. oplyst, at både Opel og Suzuki har minimumskrav til antallet af demobiler i virksomheden. For begge mærkers vedkommende er det løbende ca. 5 biler, men antallet kan være større, herunder som følge af forsinkelse med salg og behov for flere køretøjer i visse perioder.

Hvad angår bil nr. 1, 5 og 8 har selskabets repræsentant bl.a. yderligere oplyst, at disse både har været anvendt til demonstrationsformål og blev anvendt samt beskattet som firmabiler for selskabets ansatte BJ og VH. Til dokumentation heraf er fremlagt kopi af lønseddel for BJ for perioden august 2003.

Det fremgår, at klager har angivet købsmoms ved erhvervelse af køretøjerne ud fra de bogførte fakturaer fra importørerne. I forbindelse med indregistrering af køretøjerne er der afregnet udtagningsmoms af fakturaprisen inkl. alle omkostninger (ekskl. registreringsafgift). Ved efterfølgende salg til kunde er der ikke afregnet yderligere moms.

Skattecentrets afgørelse

Skattecentret har efteropkrævet 24.164 kr. i moms for perioden 1. januar 2003 til 31. december 2005, idet selskabets videresalg af 17 biler ikke er anset for salg af brugte biler.

Selskabet har solgt demovogne, som ikke kan anses for brugte biler. Et køretøj anses for at være fabriksnyt, indtil det har kørt 2.000 km, medmindre køretøjet har været udsat for beskadigelser eller viser spor af slitage, som udelukker, at det kan sælges som fabriksnyt. Der er herved henvist til cirkulære nr. 139 af 19. juni 1991 om vurdering af køretøjer § 8.

Selskabet har indregistreret disse vogne som demovogne, og de har i den forbindelse udtaget vognene, jf. momslovens § 5, stk. 1 og 2, således at den på den interne faktura beregnede udgående moms ikke er fratrasket. Selskabet har ved videresalg til slutbruger anført på fakturaen, at vognene sælges efter de særlige regler for brugtmoms.

Skattecentret anser ikke bilerne for reelt at have været anvendt i virksomheden som demovogne, da disse ved det efterfølgende salg til slutbruger alene har kørt et begrænset antal kilometer, og bilerne sælges inden for en kortere tid efter, at de er indregistreret som demovogne. Selskabet har i alle tilfælde solgt bilerne til en pris, som overstiger den internt fakturerede pris på indregistreringstidspunktet.

Hvad angår bil nr. 16 har køber telefonisk oplyst, at bilen på salgstidspunktet havde kørt 82 km og ikke 3.000 km som angivet på fakturaen. Hertil kommer, at selskabet i nogle tilfælde har givet tilbud på bilen eller har udfærdiget slutseddel på bilen forud for indregistreringen som demovogn.

Skattecentret har derfor vurderet, at den afgiftspligtige værdi, jf. registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, skal beregnes på grundlag af prisen ved salg til slutbruger, da bilerne ikke anses for reelt at have været anvendt som demovogne i selskabet. Der er i den forbindelse henvist til SKM2001.546.LSR.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at den påklagede efteropkrævning af moms nedsættes til 0 kr.

Det er herved bl.a. anført, at udtagning af køretøjerne i henhold til momslovens § 5 indebærer, at der ved et efterfølgende salg ikke skal opkræves moms, jf. herved momslovens § 13, stk. 2, og SKM2004.235.LSR, forhold 2. Det i momslovens § 11, stk. 4 gældende kriterium for, hvornår en bil anses for brugt, er irrelevant i nærværende tilfælde, idet denne bestemmelse alene anvendes ved import af biler. I nærværende sag er der i alle tilfælde tale om biler, der er købt af en dansk importør.

Det er herved bl.a. anført, at Landsskatteretten ved en ikke-offentliggjort kendelse af 31. marts 1999 har fastslået, at der ikke findes et fast kriterium for, hvornår et udtaget køretøj anses for anvendt i virksomheden som demobil. Kan det godtgøres af forhandleren, at et køretøj rent faktisk og regnskabsmæssigt er anvendt i virksomheden som bl.a. demobil, kan bilen videresælges til en kunde uden betaling af yderligere moms. Der eksisterer således ikke i momsmæssig henseende et hjemlet krav om, at køretøjet skal have kørt minimum 2.000 km. Der er herved henvist til Landsskatterettens præmisser, der slår fast, at det er tidspunktet for køretøjets første registrering, der er afgørende for køretøjets afgiftspligtige værdi.

Der er ikke hjemmel til, som gjort at skattecentret, at opstille et krav om, at et køretøj skal anses for fabriksnyt indtil det har kørt 2.000 km. Cirkulære nr. 139 af 19. juni 1991 vedrører ikke allerede afgiftsberigtigede og indregistrerede biler, men anvendes i forbindelse med afgiftsberigtigelse af nye eller brugte uindregistrerede køretøjer og i forbindelse med anmeldelse af standardpriser. Cirkulæret indeholder således retningslinjer for, hvorledes vurderingsmyndigheden skal fastsætte den afgiftspligtige værdi, hvis der ikke er anmeldt en standardpris for et uindregistreret køretøj.

Definitionen af, hvornår et køretøj kan anses for anvendt i virksomheden afhænger derimod af flere individuelle kriterier, og hver enkelt demonstrationsbil må vurderes konkret. Inden for branchen anvendes demobiler i kortere eller længere tid, hvorfor der også indgår dette tidsmæssige element i vurderingen. Man kan således sagtens forestille sig en demonstrationsbil, som har kørt 1.000 km i løbet af en periode på 6 måneder, mens en anden demonstrationsbil har kørt 3.000 km i løbet af 14 dage. I vurderingen kan også inddrages virksomhedens faktiske forhold, herunder at der kan være afholdt åbent hus-arrangementer.

Skattecentret har ved afgørelsen anvendt et 2.000 km kriterium og lagt afgørende vægt herpå, selv om der ikke er hjemmel hertil. Skattecentrets anvendelse heraf indikerer, at der ikke er foretaget en konkret vurdering af, om det køretøj var brugt ved videresalg.

De omhandlede biler havde for langt de flestes vedkommende ifølge oplysninger fra kunderne kørt et betydeligt antal kilometer forud for videresalget. Det er således under alle omstændigheder udenfor rimelig tvivl godtgjort, at der er et tilstrækkeligt grundlag for at antage, at demobilerne har været benyttet i virksomheden.

I forbindelse med salg af biler, der har været indregistreret og brugt i forhandlervirksomheden som demonstrationsbiler skal altid oplyses til køber af bilen herom, eftersom der ikke ydes nyværdierstatning af forsikringsselskabet, hvis ejer ikke er den første indregistrerede ejer af køretøjet. Nyværdierstatning ydes af et forsikringsselskab til ejer, hvis bilen totalskades eller bortkommer inden for det første år. Køber af en tidligere demonstrationsbil skal således ved købet af bilen tage i betragtning, at der i skadestilfælde ikke ydes nyværdierstatning. Der er herved fremlagt uddrag af »Forsikring af motorkøretøjer« af Erik Jensen.

Den afgiftspligtige værdi skal således ikke beregnes på grundlag af prisen ved salg til slutbruger. Efter § 8, stk. 1, i registreringsafgiftsloven er tidspunktet for køretøjets første registrering afgørende i den henseende, jf. herved også Landsskatterettens kendelse af 31. marts 1999. I kraft af, at demobilerne rent faktisk er anvendt i virksomheden, må selskabet anses for bruger på registreringstidspunktet. Der er ikke hjemmel til en anden fortolkning.

Hvad angår skattecentrets henvisning til SKM2001.546.LSR er det bl.a. anført, at hovedparten af bilerne i denne sag havde kørt under 50 km forud for videresalget. Allerede af den grund kan kendelsen ikke tillægges betydning i forhold til nærværende sag, idet bilerne bevisligt har kørt og været anvendt i et betydeligt større antal kilometer.

Det er videre bl.a. anført, at det bestrides, at salg af køretøjer inden for en kortere tid efter indregistrering til demonstrationsformål er udtryk for en omgåelse af reglerne. Der må således også tages højde for, at selskabet løbende holder salgsfremmende aktiviteter, herunder åbent hus arrangementer, som ofte kræver, at selskabet råder over flere demonstrationskøretøjer i en kort periode. Ved disse arrangementer kører demonstrationsvognene typisk et større antal kilometer på kort tid med flere førere. Disse køretøjer kan hverken af kunder eller andre betragtes som fabriksnye, hvilket ofte afspejler sig i prisfastsættelsen ved videresalg og typisk udelukker en nyværdiforsikring. Til dokumentation for afholdelse af åbent hus er fremlagt kopi af fakturaer fra to nyhedsmedier.

Det er ydermere bl.a. anført, at antallet af de indregistrerede demonstrationskøretøjer ikke er usædvanligt og kan forklares med, at selskabet forhandler flere bilmærker. Producenterne af disse mærker kræver, at klager stiller et repræsentativt udvalg til rådighed som demonstrationsvogne for selskabets kunder.

I relation til værkstedsjournalerne er det bl.a. anført, at disse normalt oprettes ved første servicebesøg på selskabets værksted, der typisk foregår ved 30.000 kørte km. Selv om enkelte journaler måtte være oprettet på et tidligere tidspunkt, er det ikke sikkert, at oplysningerne heri er retvisende. Selskabets medarbejdere har tidligere ikke ajourført værkstedsjournaler ved samtlige værkstedsbesøg, hvorfor disse vanskeligt kan tillægges afgørende betydning i nærværende sag.

Såfremt Landsskatteretten måtte finde, at køretøjerne ikke kan anses for udtaget, gøres det gældende, at registreringsafgiften skal holdes ude af momsgrundlaget efter momslovens § 27 ved beregning af moms af selskabets avance.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Landsskatteretten har ved kendelse af 4. marts 2009 truffet afgørelse vedrørende skattecentrets efteropkrævning af registreringsafgift for de omhandlede biler. Der henvises til Landsskatterettens j.nr. 06-02992. Ved kendelsen stadfæstede Landsskatteretten skattecentrets afgørelse for så vidt angår bil nr. 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 16 og 17, mens skattecentrets afgørelse blev ændret for så vidt angår bil nr. 1, 6, 7, 8, 13, 14 og 15.

Vedrørende bil nr. 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 16 og 17 lægger retten allerede som følge heraf til grund, at bilerne forinden salg til kunderne ikke er anvendt på en sådan måde, at der kan antages at foreligge udtagning i medfør af reglerne i momslovens § 5, stk. 1 eller 2. Der er således tale om momspligtig salg af nye biler, der af virksomheden er indkøbt med henblik på videresalg.

Vedrørende bil nr. 1, 6, 7, 8, 13, 14 og 15 finder retten det ikke, med det af klager fremlagte, dokumenteret eller i tilstrækkelig grad godtgjort, at bilerne forinden salg til kunderne er anvendt på en sådan måde, at der kan antages at foreligge udtagning i medfør af reglerne i momslovens § 5, stk. 1 og 2, uanset de omhandlede indregistreringer i klagers navn ikke er tilsidesat i relation til opgørelsen af registreringsafgiftsgrundlaget efter registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1.

Der er herved bl.a. henset til, at der må lægges afgørende vægt på den faktiske anvendelse af bilerne og ikke udelukkende de regnskabsmæssige poster, og at bilerne efter det oplyste er anvendt til demonstrationskørsel, hvilket må anses for kørsel, som er nødvendig i forbindelse med salg. Der er videre bl.a. henset til, at alle bilerne på nær bil nr. 5 og 15 er solgt indenfor en måned efter levering fra importør eller efter intern fakturadato, og til det antal km, bilerne havde kørt ved videresalg. Når videre henses til, at klager er automobilforhandler, må det herefter påhvile klager at godtgøre, at bilerne er udtaget.

Retten finder det således ikke med det af klager anførte, herunder det anførte om anvendelsen af bil nr. 1, 5 og 8 til firmabiler, dokumenteret eller i tilstrækkelig grad godtgjort, at de omhandlede biler var udtaget før salg i medfør af reglerne i momslovens § 5, stk. 1 og 2, og der skal derfor svares moms i forbindelse med klagers salg af de omhandlede biler, jf. momslovens § 4.

Det fremgår af momslovens § 27, stk. 1, at afgiftsgrundlaget er vederlaget. Af stk. 2, nr. 1, fremgår det, at bl.a. følgende ikke medregnes til afgiftsgrundlaget: »Told og afgifter, der i henhold til andre love er opkrævet af tidligere omsætningsled (...) eller som det påhviler virksomheden at betale i forbindelse med den pågældende levering.« Af § 27, stk. 3, nr. 3, fremgår det, at følgende ikke medregnes til afgiftsgrundlaget: »Beløb, som en virksomhed modtager fra aftager som godtgørelse af omkostninger afholdt i aftagers navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto.«

Det fremgår af § 1 i registreringsafgiftsloven, at registreringsafgiften svares i forbindelse med køretøjets første registrering. Ifølge denne lovs § 8, stk. 1, 1. pkt., beregnes registreringsafgiften således: »Den afgiftspligtige værdi for et nyt køretøj er dets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden afgift efter denne lov, ved salg til bruger her i landet på registreringstidspunktet (...).«

EF-domstolen har den 1. juni 2006 afsagt dom i sagen C-98/05 (De Danske Bilimportører mod Skatteministeriet), der i det væsentlige vedrørte spørgsmålet om fortolkningen af bestemmelserne om beskatningsgrundlaget i 6. momsdirektivs art. 11, A, med henblik på medregningen eller udelukkelsen af en afgift som den danske registreringsafgift af motorkøretøjer. Af EF-domstolens dom fremgår bl.a. følgende:

»25. Heraf følger, at når registreringsafgiften, som det er tilfældet i hovedsagen, er betalt af forhandleren som følge af en aftalemæssig forpligtelse til at levere køberen et motorkøretøj, der er indregistreret i dennes navn, må faktureringen af denne afgift til køberen anses for at svare til en tilbagebetaling af omkostninger, der af forhandleren er afholdt i køberens navn og for dennes regning, og ikke til en modværdi for det leverede gode. En sådan afgift kan derfor kun anses for et element, som i forhandlerens bogholderi godskrives en interimskonto i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c.

(...)

29. Det må derfor under hensyn til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c, anerkendes, at en medlemsstat kan indføre en afgift på nye motorkøretøjer, hvis afgiftsudløsende omstændighed er den første registrering i medlemsstaten, og med hensyn til hvilken den betalingspligtige er køberen af køretøjet, og som, når den betales af forhandleren på grund af en aftalemæssig forpligtelse

til at levere køretøjet indregistreret i køberens navn, svarer til et beløb udlagt af denne forhandler i køberens navn og for dennes regning.«

Retten finder, at EF-domstolens dom indebærer, at registreringsafgiften i tilfælde, hvor en bil indregistres første gang i købers navn, kan udelukkes fra afgiftsgrundlaget efter momslovens § 27. Retten finder imidlertid også, at dommen indebærer, at registreringsafgiften i tilfælde, hvor en bil indregistreres første gang i forhandlerens navn, som udgangspunkt ikke kan udelukkes fra afgiftsgrundlaget efter momslovens § 27 ved et efterfølgende salg.

For så vidt angår bil nr. 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 16 og 17, som alle oprindeligt er indregistreret første gang i klagers navn, fremgår det af Landsskatterettens kendelse af 4. marts 2009 vedrørende registreringsafgiftssagen, at klager ikke reelt er anset for bruger af bilerne med heraf følgende korrektion af den afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftslovens § 8, stk. 1, hvorved det efterfølgende salg til køber er lagt til grund i registreringsafgiftsmæssig henseende. Retten finder i konsekvens heraf tilsvarende, at det efterfølgende salg til køber må lægges til grund i momsmæssig henseende, således at registreringsafgiften ikke medregnes i afgiftsgrundlaget efter momslovens § 27, idet registreringsafgiften reelt anses for afholdt i købers navn og for købers regning.

For så vidt angår bil nr. 1, 6, 7, 8, 13, 14 og 15, som alle oprindeligt er indregistreret første gang i klagers navn, fremgår det af Landsskatterettens kendelse af 4. marts 2009 i registreringsafgiftssagen, at klager reelt er anset for bruger af bilerne i forbindelse med indregistreringen af de pågældende biler. Det følger derfor af EF-domstolens dom i sagen C-98/05, at den erlagte registreringsafgift skal indgå ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget efter momslovens § 27 ved klagers efterfølgende salg af bilerne.

Det fremgår imidlertid, at den i sagen omhandlede periode ligger forud for EF-domstolens dom, der blev afsagt medio 2006. Klager kan derfor ifølge domspraksis, jf. SKM2005.454.VLR (TfS 2005,958 V), støtte ret på tidligere praksis. Hvad angår tidligere praksis kan der bl.a. henvises til Landsskatterettens kendelse offentliggjort i SKM2004.235.LSR. For så vidt angår kendelsens forhold 4, der vedrørte en situation, hvor myndighederne ikke havde korrigeret registreringsafgiften, fandt retten, at den erlagte registreringsafgift ikke skulle medregnes til momsgrundlaget efter momslovens § 27.

Under henvisning hertil finder retten, at klager for den i sagen omhandlede periode kan støtte ret herpå, således at den erlagte registreringsafgift ikke skal medregnes til momsgrundlaget for så vidt angår bil nr. 1, 6, 7, 8, 13, 14 og 15.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor for så vidt angår bil nr. 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 16 og 17, mens den ændres for så vidt angår bil nr. 1, 6, 7, 8, 13, 14 og 15.