

Udskriftsdato: 18. december 2025

**KEN nr 10249 af 09/07/2008 (Gældende)**

## **Landsskatteretskendelse vedr. fastsættelse af handelspris for et brugt køretøj - beregning af registreringsafgift**

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.  
Landsskatteretten, j. nr. 08-0320

# Landsskatteretskendelse vedr. fastsættelse af handelspris for et brugt køretøj - beregning af registreringsafgift

## Resumé

Ved fastsættelsen af handelsprisen for en importeret, brugt bil til brug for beregning af registreringsafgift skulle der indgå moms i beregningsgrundlaget.

Klagen vedrører fastsættelse af handelsprisen for et brugt køretøj, en BMW 330i Sedan, til brug for beregning af registreringsafgift.

### *Landsskatterettens afgørelse*

Motorankenævnet har fastsat handelsprisen for køretøjet til ca. 375.000 kr., inklusiv moms, svarende til en afgiftspligtig værdi på 140.000 kr. og en registreringsafgift på 234.744 kr.

Klageren har fremsat påstand om, at der i forbindelse med fastsættelsen af handelsprisen for køretøjet, til brug for beregning af registreringsafgiften, ikke skal indgå moms.

Landsskatteretten stadfæster motorankenævnets afgørelse.

### *Sagens oplysninger*

Køretøjet blev anmeldt til betaling af registreringsafgift den 17. oktober 2005. Der blev i forbindelse med anmeldelsen indbetalt 234.184 kr. i depositum for registreringsafgiften, svarende til en afgiftspligtig værdi på 140.000 kr.

Beskrivelse af køretøjet:

- BMW 330i, Sedan
- Stelnummer: xxx
- Benzinmotor, volumen 2979 cm<sup>3</sup>, 231 HK, 5 gear
- Ifølge toldsynsrapporten med ABS-bremser, servo, multifunktionsrat, elruder for og bag, fjernbetjent c-lås, klimaanlæg (man), navigationssystem, parkeringskontrol, regncensor, startspærre, elindstill. og indfældbare spejle, xenon forlygter og lygtevasker, fartpilot, elindst. sæder for og sædevarme for, metallak
- Er registreret første gang den 26. marts 2001
- Er ved anmeldelsen den 17. oktober 2005 oplyst at have kørt 54.000 km.

Den daværende vurderingsmyndighed har ved fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi på 140.000 kr. inklusiv moms lagt til grund, at køretøjet som klagerens, i normal vedligeholdet stand, på anmeldelsestidspunktet (17. oktober 2005) blev handlet til priser, der i gennemsnit svarer til et afgiftspligtigt niveau inklusiv moms på 120.000 kr. Til denne værdi blev lagt 3.000 kr. for køretøjets lave kilometerstand og 17.000 kr. for ekstra udstyr. Den afgiftspligtige værdi blev således opgjort til 140.000 kr. inklusiv moms.

Af den daværende vurderingsmyndigheds indhentede vognoplysninger om klagerens køretøj fra ny fra BMW Danmark A/S fremgår bl.a., at standardmodellens nypris blev oplyst til en afgiftspligtig værdi på 197.063 kr. inklusiv moms, og at den afgiftspligtige nyværdi inklusiv moms på navigationssystem professionel blev oplyst til 27.482 kr., på xenonlys til 4.142 kr., på el-indst. sæder for til 9.316 kr., på multifunktionsrat til 3.450 kr. og på DSC til 4.505 kr.

Den daværende vurderingsmyndighed har med hensyn til afgørelsen, hvorefter der ved fastlæggelsen af den afgiftspligtige værdi for klagerens køretøj i registreringsafgiftsmæssig henseende indgår moms,

henvist til formuleringen af den dagældende registreringsafgiftslov § 10, stk. 1. Det er heri fastsat, at merværdiafgift (moms) indgår som et element i den afgiftspligtige værdi.

Vurderingsmyndigheden har desuden henvist til, at der i registreringsafgiftsloven ikke er hjemmel til at fastsætte afgiftsbeløbet for klagerens køretøj på andet grundlag end den værdi, der fastsættes efter reglerne i lovens § 10.

Køretøjet har efter det oplyste ikke været fremvist for den daværende vurderingsmyndighed i forbindelse med anmeldelsen.

Klageren gjorde indsigelser om, at der ved fastlæggelsen af den afgiftspligtige værdi var indregnet moms, da bilen som flyttegods kunne indføres momsfrit. Den afgiftspligtige værdi skulle i stedet for nedsættes til 112.000 kr., hvortil svarede en registreringsafgift på 183.787 kr.

Klageren anmodede om at få genudbetalt registreringsafgift med 50.397 kr. (svarende til allerede indbetalt depositum 234.184 kr. minus 183.787 kr.).

Den daværende vurderingsmyndighed har den 16. januar 2006 meddelt afgørelse, hvorefter der ved fastlæggelsen af den afgiftspligtige værdi for klagerens køretøj i registreringsafgiftsmæssig henseende indgår moms, jf. den dagældende registreringsafgiftslov § 10, stk. 1.

Vurderingsmyndigheden fandt derfor ikke, at klageren kunne få genudbetalt registreringsafgift.

Den daværende vurderingsmyndighed har den 27. marts 2006 afgjort, at den afgiftspligtige værdi for klagerens køretøj fastsættes (uændret) til 140.000 kr., svarende til en handelspris på ca. 375.000 kr.

#### *Motorankenævnets afgørelse*

Motorankenævnet har fastholdt køretøjets handelspris på ca. 375.000 kr., svarende til en afgiftspligtig værdi på 140.000 kr. og en registreringsafgift på 234.744 kr.

Motorankenævnet har anført, at det er korrekt, at der ved fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi for klagerens køretøj i relation til registreringsafgift indgår beregnet moms.

Motorankenævnet har henvist til, at køretøjet i forbindelse med klagerens tilflytning til Danmark i september måned 2005 nu for første gang skulle indregistreres med almindelige danske nummerplader som privat personbil.

Køretøjet skulle dermed som importeret brugtbil anmeldes til afgiftsberigtigelse efter den dagældende (og nugældende) registreringsafgiftslovs § 4, stk. 6, (jf. også § 1, stk. 2, med henvisningen til bl.a. § 4).

I § 4, stk. 6, er fastsat, at afgiften for brugte køretøjer beregnes af køretøjets afgiftspligtige værdi og efter dets alder med fastsatte satser.

Der henvises desuden til dagældende registreringsafgiftslov § 10, stk. 1, hvori er fastsat, at »for brugte køretøjer fastsættes den afgiftspligtige værdi ved vurdering. Ved vurderingen ansættes køretøjets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden afgift efter denne lov, ved salg til bruger her i landet i den stand, hvori det skal registreres. Den afgiftspligtige værdi kan dog ikke overstige køretøjets oprindelige pris som ny«.

Der henvises endelig til, at der ikke i medfør af bestemmelser i dagældende (og nugældende) registreringsafgiftslov er udstedt bestemmelser, der fraviger det fastsatte i lovens § 10, stk. 1, i relation til fastsættelse af den afgiftspligtige værdi for brugte køretøjer, der er mere end 1 år gammelt ved anmeldelsen til registreringsafgift, regnet fra køretøjets 1. registrering.

Der er således ikke hjemmel til, at momslovens regler om fritagelse for moms, herunder som flyttegods, også skal finde anvendelse, når bilen skal registreringsafgiftsberigtiges.

Som det fremgår af den dagældende registreringsafgiftslov § 10, stk. 1, skal motorankenævnet fastsætte køretøjets almindelige pris, inklusive moms, men uden registreringsafgift.

Ved køretøjets almindelige pris forstås den pris, som en bruger generelt må forvente at skulle betale for et køretøj af samme mærke og model eller for et tilsvarende køretøj. Dette svarer til, hvad en dansk forhandler kan sælge et tilsvarende køretøj for i registreringsklar stand - altså inklusiv moms og forhandleravance. Køretøjets afgiftspligtige værdi fastsættes således udelukkende ud fra den aktuelle handelspris i den stand, hvori det skal registreres. Dette gælder uanset hvilke beløb, der er påløbet i forbindelse med indkøb, klargøring, reparation med videre, inden det fremtræder i denne stand.

Den afgiftspligtige værdi for brugte køretøjer fastsættes således skønsmæssigt.

Ved skønseudøvelsen indgår

- hvad man må forvente at skulle betale for et tilsvarende køretøj på det danske marked
- køretøjets alder, stand, udstyr og kilometerstand
- annoncerede priser vedrørende tilsvarende køretøjer
- tidligere værdiansættelser ved motorankenævnet af tilsvarende køretøjer

Motorankenævnet har ved værdifastsættelsen af klagerens køretøj herefter lagt til grund, at køretøjer, som klagerens, på anmeldelsestidspunktet blev handlet til priser, der svarer til et gennemsnitligt afgiftspligtigt niveau på 137.000 kr.

Motorankenævnet har taget hensyn til køretøjets alder, udstyr og kilometertal, samt at køretøjet er i normal (middel) vedligeholdt stand.

Motorankenævnet har desuden medinddraget liste af 21. marts 2006 med forhandlersolgte salgsspriser inklusiv salgsdato for brugte tilsvarende køretøjer som klagerens.

Den endelige afgiftspligtige værdi udgør herefter 140.000 kr. og svarer til en handelspris på ca. 375.000 kr., hvilket svarer til de priser, som tilsvarende køretøjer, som klagerens, blev solgt til på det danske marked.

#### *Klagerens påstand og argumenter*

Klageren har fremsat påstand om, at der i forbindelse med fastsættelsen af handelsprisen for køretøjet, til brug for beregning af registreringsafgiften, ikke skal indgå moms.

Følgende fremgår af klagen til Landsskatteretten:

»Motorankenævnet har behandlet min klage over et for højt opkrævet beløb i forbindelse med registrering af bil som flyttegods fra Belgien i 2005. Som resultat heraf har Motorankenævnet afslået at genudbetale registreringsafgift med 50.397 kr. svarende til allerede indbetalt depositum 234.184 kr. minus 183.787 kr.

Ifølge SKAT's pjece på Internettet »Indførsel af brugte personbiler« (<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=134400&vID=201733&i=2#134400>) står der bl. a. om told og moms:

-----

Fra andre lande

Ved indførsel af brugte biler fra andre lande end EU-lande skal der normalt betales told og moms. Tolden er 10 pct. og beregnes af fakturaprisen plus fragt og forsikringsomkostninger.

Momsen er 25 pct. og beregnes af fakturaprisen plus evt. told, fragt og forsikringsomkostninger.

Brugte biler, der har været registreret i et land uden for EU, kan i visse tilfælde indføres toldfrit eller til en lavere toldsats end den, der normalt skal betales. Spørg et skattecenter om de mere præcise regler herfor.

Flyttegods

Brugte biler kan indføres told- og momsfrit som flyttegods på betingelse af, at du har ejet og benyttet bilen de seneste 6 måneder. Som dokumentation skal fremlægges et udenlandsk registreringsbevis. I de første 12 måneder efter indførslen må bilen ikke sælges, pantsættes eller udlejes.

Du skal desuden dokumentere, at du har boet uden for EU i en sammenhængende periode på mindst 12 måneder.

Ved tilflytning fra et andet EU-land kan biler, du har ejet og benyttet i et andet EU-land, som hovedregel medbringes uden told- og momsmæssige konsekvenser.

-----

Det fremgår således, at der ved indførsel af biler fra lande uden for EU tillægges moms beregnet af fakturaprisen. I modsætning hertil skal der under visse betingelser ikke betales moms af brugte biler som flyttegods. Der er dermed forskel på biler, som indføres fra EU lande og lande uden for EU.

Imidlertid har Vurderingsmyndigheden valgt at tillægge køretøjets almindelige pris en merværdiafgift, selv om bilen indføres som flyttegods fra et EU land. Den almindelige pris (eller fakturaprisen) fastsættes efter salg til bruger i landet i den stand, hvori køretøjet skal registreres.

For så vidt vurderingsgrundlaget eller den afgiftspligtige værdi (i dette tilfælde 140.000 kr.) baserer sig på moms iht. registreringsloven, skal der ikke betales moms af flyttegods fra et andet EU-land jf. SKAT's gældende regler ovenfor, og jeg skal følgelig ikke svare vurdering af en bil med moms. Det gør jeg imidlertid implicit, idet vurderingsgrundlaget netop baserer sig på en bil medregnet moms som ny. Hvis momsen ikke var en del af den afgiftspligtige værdi, ville bilen have en lavere værdi og dermed også en mindre registreringsafgift. Og der er ifølge SKAT's eget udsagn forskel på biler indført fra EU og ikke-EU lande.

Motorankenævnets faktuelle beskrivelse af sagen er i det store og hele korrekt, dog skal det påpeges, at oplistningen af bilens udstyr er en sammenblanding af standardudstyr og ekstra udstyr. Man får således det indtryk, at bilen har mere ekstraudstyr, end tilfældet er, med en tilsvarende højere værdi. Sagen bliver dermed uigennemskuelig, og det er uklart, om der betales en for høj registreringsafgift af en for høj fastsat almindelig pris. Dette bør korrigeres.

Jeg skal understrege, at jeg ikke har anmodet om at få moms retur, men det handler derimod om en registreringsafgift, som er fastsat på et forkert grundlag, idet SKAT i sin beregning af den afgiftspligtige beløb har medtaget moms i beregningsgrundlaget. Det er min opfattelse, at dette er i modstrid med SKAT's egne regler overfor borgerne, da der ikke betales moms af flyttegods. Motorankenævnet har i sin kendelse desværre ikke anført, hvordan SKAT's regler skal fortolkes.

Jeg har bemærket, at Motorankenævnet udelukkende har henvist til registreringsloven og ikke eksempelvis til SKAT's informationer tilgængelige på internettet.

Således fastholder jeg,

at moms ikke indgår i beregningsgrundlaget for værdifastsættelsen, og jeg skal derfor kræve tilbagebetaling af kr. 50.397, som jeg har betalt for meget ved den midlertidige vurdering.«

Klageren har, under sagens behandling i Landsskatteretten, endvidere anført, at sagens kerne er, hvorvidt der skal indgå moms i beregningsgrundlaget i den foreliggende situation.

Det er vanskeligt at forstå, at registreringsafgiften skal beregnes af et momsbeløb, der ikke betales.

Der er ingen harmonisering imellem henholdsvis regelsættet for moms og regelsættet for registreringsafgift.

Momsen i dette tilfælde er nul og vil derfor give en anden afgiftspligtig værdi og dermed registreringsafgift.

Registreringsafgiften beregnes af køretøjets almindelige pris, inklusive moms, men uden registreringsafgift, ved salg til bruger her i landet. Registreringsafgiften beregnes således efter, hvad vurderingsmyndigheden fastsætter køretøjets afgiftspligtige værdi til. Dette svarer til, hvad en dansk bilforhandler kan sælge et tilsvarende køretøj for inklusiv moms og forhandleravance.

Problemet er, at man i princippet går baglæns i regnestykket og ender med en afgiftspligtig værdi, der er køretøjets almindelige pris, inklusive moms, men uden registreringsafgift. Denne afgiftspligtige værdi splittes ikke op i en almindelig pris og moms - og er derfor en irreel eller fiktiv værdi. Regnestykket er nemlig ikke færdigt.

Der ses to problemer relateret hertil:

For det første fremgår det ikke af registreringsafgiftslovens § 10, at merværdiafgiften (momsen) skal ses som en fiktiv værdi af bilens afgiftspligtige værdi. Det er en reel værdi, som imidlertid ikke omsættes i nærværende tilfælde.

For det andet er der intet, der tilskriver, at merværdiafgiften, jf. registreringsafgiftsloven, er en anden end den, som momsloven skildrer. Der er intet, der taler for, at det ikke er den samme værdi, tværtimod.

Hvis momsloven fritager for afgift, bør registreringsafgiftsloven også fritage for samme afgift, selv om merværdiafgiften nævnes i § 10. Momsen har blot værdien nul. Det er besynderligt at have to forskellige momssatser i samme regnestykke.

Visse køretøjer pålægges moms, andre gør ikke. For køretøjer, der indføres fra ikke EU-lande, pålægges der normalt told og moms, beregnet af fakturaprisen plus evt. (told), fragt og forsikringsomkostninger. Hertil kommer så registreringsafgiften, som beregnes af køretøjets afgiftspligtige værdi, der er køretøjets almindelige pris, inklusive moms (hvilket jo er den samme moms som før). I dette tilfælde pålægges der således moms, ligesom den samme moms også anvendes i beregningsgrundlaget for registreringsafgiften.

For køretøjer inden for EU skal der under visse betingelser ikke betales told og moms. Den afgiftspligtige værdi er fortsat uændret køretøjets almindelige pris, indbefattet merværdiafgiften, men pludselig opereres der nu med to forskellige momssatser. Der anvendes én momssats for den direkte moms (nul), og en anden for momsens, der indgår i den afgiftspligtige værdi som beregningsgrundlag for registreringsafgiften.

Heller ikke juridisk, antages det, giver det mening at operere med to forskellige momssatser, altså én for den egentlige moms og en anden i den afgiftspligtige værdi som beregningsgrundlag for registreringsafgiften. Men da merværdiafgiften eller momsens er nul ved import inden for EU, bør køretøjets afgiftspligtige pris følgelig være mindre end en afgiftspligtig værdi med fiktiv moms.

Når Told- og Skattestyrelsen (TfS 1998.15) har truffet afgørelse om, at der ikke skal betales moms ved genindførsel af et motorkøretøj, som tidligere er solgt uden moms, bør merværdiafgiften principielt betragtes på samme måde.

Regnestykket som anvendt af motormyndighederne:

|                                  |                |                                                     |
|----------------------------------|----------------|-----------------------------------------------------|
| Handelspris                      | 375.000<br>kr. | (fastsat af markedet)                               |
| Registreringspris                | 234.184<br>kr. | (beregnet baglæns)                                  |
| Afgiftspligtig pris              | 140.000<br>kr. | (beregnet baglæns, afrundet af vurderingsmyndighed) |
| Moms 25% af den almindelige pris | 28.000<br>kr.  | (fiktiv værdi, aldrig betalt)                       |
| Almindelig pris                  | 112.000<br>kr. | (bilens egentlige værdi)                            |

Registreringsafgiften bør herefter »renses« for moms, da momsens bør være den samme som den egentlige moms ved indførsel, altså nul i nærværende tilfælde:

|                        |                    |                                   |
|------------------------|--------------------|-----------------------------------|
| Almindelig pris        | 112.000<br>kr.     | (bilens egentlige værdi)          |
| Moms                   | 0 kr.              | (skal ikke betales)               |
| Ny afgiftspligtig pris | 112.000<br>kr.     | (inklusive moms, som er 0<br>kr.) |
| Ny registreringsafgift | 183.787<br>kr.     |                                   |
| Ny handelspris ---     | (ej rele-<br>vant) |                                   |

I motorankenævnets afgørelse nævnes det, at der ikke er hjemmel til, at momslovens regler om fritagelse for moms, herunder som flyttegods, også skal finde anvendelse, når køretøjet skal registreringsafgiftsbe-  
rigtiges.

Dette kan ikke anses for en korrekt fortolkning. I henhold til ovenstående findes der én moms, men momsen er blot lig nul, og da den samme moms indgår i beregningen af registreringsafgiften, skal der ses bort fra denne. Loven omhandler ikke fiktive, men reelle størrelser. Merværdiafgiften i registreringsaf-  
giftslovens § 10 må anses for at være nul, hvorved køretøjets almindelige pris bliver lig den afgiftspligtige værdi.

Det kan undre, at man nævner merværdiafgiften i registreringsafgiftslovens § 10, stk. 1, hvis man ikke inddrager momsen som en beregningsfaktor. Hvis det blot går ud på at finde en registreringsafgift svaren-  
de til, hvad en dansk bilforhandler kan sælge et tilsvarende køretøj for i registreringsklar stand, hvad skal man så med udtrykket »Ved vurderingen ansættes køretøjets almindelige pris, indbefattet merværdiafgift, men uden afgift .....«

I nærværende tilfælde er den tilsvarende pris 375.000 kr. og ved at regne baglæns får man registreringsaf-  
giften på 234.184 kr. Hvorfor tale om merværdiafgift i loven, når momsen alligevel ikke anvendes som en faktor. Det er meget uklart, at myndighederne blot anslår en pris og her ud fra fastsætter afgiften uden at tage højde for resten af teksten. Den afgiftspligtige værdi er en overflødig størrelse, som ikke anvendes til noget.

#### *Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse*

For brugte køretøjer fastsættes den afgiftspligtige værdi ved vurdering. Ved vurderingen fastsættes køretø-  
jets almindelige pris, inklusiv moms, til bruger her i landet i den stand, hvori det skal registreres. Dette fremgår af den tidligere gældende registreringsafgiftslov § 10, stk. 1 i lovbekendtgørelse nr. 977 af 2.  
december 2002, senest ændret ved lov nr. 428 af 6. juni 2005.

Vurderingen foretages af vurderingsmænd, jf. tidligere gældende registreringsafgiftslov § 13.

I medfør af den tidligere gældende registreringsafgiftslov er der udstedt et cirkulære, nr. 139 af 19. juni  
1991, hvori der til vurderingsmyndigheden er fastsat retningslinier til fastsættelse af den afgiftspligtige værdi.

Af cirkulærets § 6 fremgår, at et køretøjs afgiftspligtige værdi er køretøjets almindelige pris inklusiv  
moms, men uden registreringsafgift, ved salg til bruger her i landet. Værdien fastsættes på registrerings-  
tidspunktet. Ved køretøjets almindelige pris forstås den pris, som en bruger generelt må forventes at skulle  
betale for et køretøj af samme mærke og model, eller et tilsvarende køretøj.

Af cirkulærets § 12 fremgår, at udgangspunktet for vurderingen er den almindelige pris, inkl. registre-  
ringsafgift, for et tilsvarende brugt køretøj eller et køretøj af så vidt muligt tilsvarende mærke og model  
på anmeldelsestidspunktet i normalt vedligeholdt stand.

Af cirkulærets § 13 fremgår, at i den afgiftspligtige værdi foretages fradrag eller tillæg på grundlag af en samlet vurdering af køretøjets kilometerstand, vedligeholdelsesstand, eventuelle forbedringer og øvrige beskaffenhed.

Der er ikke i registreringsafgiftsloven nogen hjemmel til at fastsætte afgiftsbeløbet på andet grundlag end den værdi, der fastsættes efter reglerne i registreringsafgiftslovens § 10.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at der ved fastsættelsen af handelsprisen for et brugt køretøj - til brug for beregning af registreringsafgift - der er importeret som flyttegods, indgår moms som en del af beregningsgrundlaget for registreringsafgiften. Landsskatteretten har herved lagt vægt på, at det fremgår af registreringsafgiftslovens § 10, stk. 1, at handelsprisen fastsættes inklusiv moms. Der er ikke udstedt bestemmelser, der fraviger det fastsatte i registreringsafgiftslovens § 10, stk. 1.

Landsskatteretten bemærker, at registreringsafgiftens afgiftsudløsende omstændighed er den første indregistrering af køretøjet på det danske marked.

Vedrørende det af klageren anførte omkring udstyr i motorankenævnets sagsfremstilling bemærker Landsskatteretten, at der alene er tale om en opregning af udstyr. Udstyret anføres ikke som hverken ekstraudstyr eller standardudstyr. Opregningen er endvidere ikke nødvendigvis udtømmende, jf. toldsynsrapporten. Det er herefter Landsskatterettens opfattelse, at handelsprisen ikke er fastsat på grundlag af fejlagtige oplysninger.

Landsskatteretten stadfæster herefter motorankenævnets afgørelse.