

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 11403 af 20/10/2015 (Gældende)

Bindende svar - Salg af brugte personbiler - momsfradrag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-2483515

Bindende svar - Salg af brugte personbiler - momsfradrag

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger kan fratrække den negative købsmoms, beregnet efter momslovens § 71, når spørger sælger brugte personbiler til udenlandske købere

Skatterådsmøde 20. oktober 2015 - SKM2015. 690. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørger kan fratrække den negative købsmoms, beregnet efter momslovens § 71, når spørger sælger brugte personbiler til udenlandske købere?

Svar

1. Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger

Spørger er en bilforhandler, der opkøber biler på auktioner med henblik på videresalg til udenlandske momsregistrerede aftagere.

Spørger anvender i den forbindelse brugtmomsreglerne.

Spørger ønsker i forbindelse med videresalget at fradrage et teknisk beregnet fradrag efter reglerne i momslovens § 71. Spørger kommer i situationer, hvor salgsmomsen beregnet efter brugtmomsreglerne fratrukket det teknisk beregnede momsfradrag bliver negativ. Der budgetteres med denne negative moms fra spørgers side, og i situationer kan den negative moms være afgørende for, om spørger kan lave en forretning ud af sine salg.

Brugte biler

Spørger erhverver de biler, som han ønsker at videresælge, ved databaser eller andre bilforhandlere. Gældende for begge købskanaler er, at der kun er adgang for CVR- registrerede købere. Sælger på auktionerne vil ofte være andre automobilforhandlere, og disse vil også anvende brugtmomsreglerne, og dermed beregner de som udgangspunkt et teknisk købsmomsfradrag.

Bilerne er alle gamle biler, jf. momslovens § 11, stk. 6, nr. 1), og omfattes derfor ikke af momslovens § 11, stk. 1, nr. 2.

Videreforhandler

Spørger indkøber biler med henblik på et videresalg. Spørger anvender derfor reglerne i momslovens kapitel 17.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "Ja".

Lovgrundlag

Momssystemdirektivet (direktiv 2006/112 EF)

Artikel 326 lyder som følger:

"De medlemsstater, der pr. 31. december 1992 anvendte en anden momssærordning end fortjenstmargenordningen på afgiftspligtige videreforhandlers leveringer af brugte transportmidler, kan opretholde denne ordning indtil indførelsen af den endelige momsordning, der er nævnt i artikel 402, hvis den opfylder - eller tilpasses, således at den opfylder - de i denne underafdeling fastsatte betingelser.

Danmark kan indføre den ordning, som er omhandlet i stk. 1."

Af artikel 328 fremgår det, at:

"Momsen på hver af de i artikel 327 omhandlede leveringer er lig med den, der skulle svares, hvis leveringen var underlagt den almindelige momsordning, med fradrag af den moms, som anses for stadig at være indregnet i den afgiftspligtige videreforhandlers købspris for transportmidlet. "

Artikel 329 lyder som følger:

"Den moms, der anses for at være indregnet i den afgiftspligtige videreforhandlers købspris for transportmidlet, beregnes således:

- a) den købspris, der skal anvendes, er den, der er nævnt i artikel 312, nr. 2),
- b) den afgiftspligtige videreforhandlers købspris anses for at omfatte den moms, som skulle svares, hvis den afgiftspligtige videreforhandlers leverandør havde ladet sin levering omfatte af den almindelige momsordning
- c) den sats, der skal anvendes, er den, der i henhold til artikel 93 gælder i den medlemsstat, på hvis område stedet for leveringen til den afgiftspligtige videreforhandler som fastlagt i henhold til artikel 31 og 32 anses for at være beliggende."

Momsloven (lovbekendtgørelse nr. 106 af 23. januar 2013 om merværdiafgift)

§ 71 lyder som følger:

"Ved levering af brugte personmotorkøretøjer kan virksomheden foretage et fradrag i det beregnede afgiftsbeløb som fastsat efter kapitel 6 og 7. Fradraget beregnes som merværdiafgiftssatsen ganget med en brøk, der i tælleren har virksomhedens købspris for køretøjet og i nævneren har 100 med tillæg af merværdiafgiftssatsen. Ved videresalg af personmotorkøretøjer indkøbt i et andet EU-land anvendes den på tidspunktet for køretøjets levering her til landet gældende merværdiafgiftssats i det andet EU-land."

§ 56 lyder som følger:

"Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a skal for hver afgiftsperiode opgøre den udgående og den indgående afgift. Forskellen mellem den udgående og den indgående afgift er virksomhedens afgiftstilsvaret. Afgiftstilsvaret afregnes efter reglerne i kapitel 15 samt lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v. Hvis den indgående afgift for en afgiftsperiode overstiger den udgående afgift for samme periode, får virksomheden forskellen godtgjort efter reglerne i § 12 i lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v."

Registreringsafgiftsloven (LBK nr. 29 af 10. januar 2014)

§ 7 b, stk. 1, lyder som følger

"Afgiften af et brugt motorkøretøj, der er afgiftsberigtiget efter §§ 4, 5, 5 a, 6, 29 eller 29 a, godtgøres, såfremt køretøjet afmeldes fra Køretøjsregisteret og udføres fra landet."

Momsbekendtgørelsen (BKG nr. 808 af 30. juni 2015)

§ 117, stk. 5, 2. pkt., lyder som følger:

"Ved levering af brugte personmotorkøretøjer skal i regnskabet for hver enkelt køretøj angives lagernummer, beregnet afgiftsbeløb, fradrag og afgiftsbeløb efter fradrag efter reglerne i momslovens § 71. Er afgiftsbeløbet efter fradrag positivt, overføres det til kontoen for udgående afgift. "

Den juridiske vejledning 2015-2

Af afsnit D. A. 18.5 fremgår følgende:

[...]

"Beregnet fradrag

Videreforsandlere kan foretage et beregnet fradrag i det momsbeløb, der er opgjort efter momslovens almindelige regler. Fradraget beregnes:

$$(\text{Momssatsen i procent} \times \text{forhandlerens indkøbspris}) / (100 + \text{momssatsen i procent})$$

Ved køb og salg i Danmark, hvor momssatsen er 25 %, vil fradraget altså svare til 20 % af indkøbsprisen.

Forhandlerens indkøbspris skal ikke reduceres med evt. godtgørelse af registreringsafgift, som en videreforsandler modtager ved udførsel af brugte biler. Se SKM2008. 983. LSR.

Momssats

Videreforsandleren kan bruge den danske momssats til beregning af fradraget, hvis det brugte personmotorkøretøj er købt her i landet af en virksomhed, der har anvendt brugtmomsordningen eller af en ikke momspligtig person. Det gælder uanset, om den ikke momspligtige person er dansk statsborger eller statsborger i et andet EU-land.

Hvis videreforsandleren køber personmotorkøretøjet af en ikke afgiftspligtig person i et andet EU-land, skal videreforsandleren bruge den momssats, der var gældende i dette EU-land på det tidspunkt, hvor køretøjet blev leveret her til landet. Det samme gælder, hvis køretøjet købes af en videreforsandler, der er momsregistreret i et andet EU-land, uanset om købet er sket her i landet eller i det andet EU-land.

Opgørelse af momsbeløbet

Momsfradraget foretages direkte i den beregnede salgsmoms og kan derfor først foretages, når køretøjet videresælges. Hvis det beregnede momsbeløb efter fradraget er positivt, skal det overføres til konto for udgående moms i den momsperiode, hvor køretøjet sælges. Se momsbekendtgørelsens § 117, stk. 5, 2. pkt.

Hvis momsbeløbet efter fradraget bliver negativt, kan det ikke medregnes til virksomhedens momstilsvaret."

Dansk praksis

I SKM2008. 983. LSR fastslog Landsskatteretten, at godtgørelsen af registreringsafgift ved udførsel af brugte biler og motorcykler, ikke skal medregnes til salgsprisen ved beregning af salgsmoms efter momslovens § 71, jf. momslovens § 27, stk. 1.

Modtagelsen af godtgørelsen for registreringsafgift finder Landsskatteretten heller ikke at have den fornødne forbindelse til, at godtgørelsen kan anses for en del af købers indkøbspris i henhold til momslovens § 71. Landsskatteretten kommer dermed frem til, at godtgørelsen af registreringsafgift ikke skal modregnes i indkøbsprisen, når køber beregner det tekniske fradrag efter momslovens § 71.

Eksempel på to salgsscenarier

Beregning af moms på brugte biler (brugtmomsreglerne)

Salgsmoms:		Momsgrundlag x 25 %
		Momsgrundlag = Salgspris ex moms
Beregnet fradrag:		
Momssatsen i procent x forhandlerens indkøbspris / (100 + momssatsen i procent)		
*Momssatsen i procent - skal angives i tal		
Beregningseksempel:		
Salgsmoms	Situation 1	Situation 2
Salgspris ex moms	16.000	36.000
= Momsgrundlag	16.000	36.000
Moms 25 %	4.000	9.000
Salgspris inkl. moms	20.000	45.000
"Købsmomsfradrag" beregnet		
Indkøbspris	40.000	40.000
Momssats	25	25
Beregnet fradrag	8.000	8.000
Afregning af moms til SKAT (diff)	-4.000	1.000
(+ = afregning af moms / - = moms til gode).		

Begrundelse

Spørgsmål 1

Spørger ønsker at få bekræftet, at afgiftstilsvaret bliver et tilgodehavende ved SKAT i de tilfælde, hvor den beregnede salgsmoms fratrukket det teknisk beregnede fradrag bliver negativ.

På tilsvarende måde vil den beregnede salgsmoms fratrukket det teknisk beregnede fradrag blive et skyldigt tilsvarende over for SKAT i de tilfælde, hvor summen er positiv.

Som det fremgår af eksemplet med de to salgsscenarier, skal spørger afregne det positive momstilsvarende over for SKAT i situation 2. Modsat vil spørger ikke, såfremt spørgsmål 1 besvares med et "Nej", have fradrag for det negative tilsvarende i situation 1. Spørger ender hermed med en potentiel risiko og en usikkerhed ved køb af biler til videresalg, da han på indkøbstidspunktet ikke kan budgettere med tilbagebetaling af indgående moms, da et negativt momstilsvarende kan nægtes ham.

Som det følger af momslovens § 56, skal afgiftstilsvaret beregnes som den udgående moms fratrukket den indgående moms. Der fremgår ikke af § 56 hjemmel til at begrænse det negative afgiftstilsvarende til 0, hvis den indgående moms er fundet ved en teknisk beregning.

Det er med SKM2008. 983. LSR slået fast, at registreringsafgiften, der godtgøres efter registreringsafgiftslovens § 7 b, stk. 1, ikke skal medregnes til afgiftsgrundlaget, når salgsmomsen skal findes, ligesom den ikke fratrækkes i opgørelsen af købsprisen. Det betyder, at i praktisk talt alle tilfælde, vil salgsprisen ved eksport af biler være lavere end købsprisen.

Denne godtgørelse kan tillige anses som en indirekte "forhøjelse" af købsprisen eller et tilskud til købsprisen, som ikke modsvares i salgsprisen. Når den indgående moms teknisk beregnes med hjemmel i momslovens § 71, vil den indirekte godtgørelse betyde, at den indgående moms overstiger den udgående moms ved salget.

Der findes hverken i momsloven eller momssystemdirektivet hjemmel til at begrænse et negativt afgiftstilsvarende til 0, hvis dette er teknisk beregnet. Af artikel 329 i momssystemdirektivet og § 71 i momsloven fremgår kun beregningsmetoden til opgørelse af fradraget, ikke en begrænsning. Det følger af artikel 328 i momssystemdirektivet, at den moms, der skal afregnes, skal fratrækkes den teknisk beregnede moms. Momsen er lig den, der skulle afregnes, hvis leveringen var underlagt de almindelige regler. For de almindelige regler gælder det utvivlsomt, at er salgsprisen mindre end købsprisen, vil der opstå et momstilgodehavende for den afgiftspligtige.

Dermed er det eneste sted, der lovgivningsmæssigt er indsat en begrænsning, i Den juridiske vejledning. Da momsloven og dermed Den juridiske vejledning skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivet, findes der ikke ud fra en ordlyds fortolkning hjemmel til denne begrænsning.

Det fremgår af momsbekendtgørelsen § 117, stk. 5, 2. pkt., at et positivt afgiftstilsvarende efter fradrag beregnet efter momslovens § 71 overføres til kontoen for udgående moms. Man kan ikke ud fra direktivteksten nægte fradrag for et negativt beløb ved blot at undlade at nævne, hvad der skal ske, hvis tilsvaret for en given bil er negativt.

Anlægges denne fortolkning ikke, har vi herved bestemmelser, der aldrig finder anvendelse for en del af en branche (eksportører af brugte biler), da salgsprisen - som beskrevet ovenfor - i praktisk talt alle tilfælde vil være lavere end købsprisen. Der vil således opstå en skævvridning i adgangen til momsfradrag på tværs af brancher. Da dele af automobilbranchen ernærer sig ved køb af biler til videresalg som eksport, anskaffet både ved private og forhandlere der anvender brugtmomsreglerne, vil disse rammes af en nægtelse af et retsmæssigt korrekt beregnet fradrag.

Det er på denne baggrund spørgers opfattelse, at det negative tilsvarende, som opstået ved beregning af et teknisk fradrag, er et tilgodehavende ved SKAT. Dermed bør spørgsmål 1 besvares med et ja.

Spørgers høringssvar

SKAT begrundes deres svar med, at en "fortjeneste" ikke kan være negativ, og det er således ikke muligt, at der kan opstå et negativt momstilsvaret ved salg af brugte biler til udlandet.

I det konkrete tilfælde vil "fortjenesten" ved salg af brugte biler til udlandet som udgangspunkt altid være negativ, når spørger køber brugte biler i Danmark inkl. dansk registreringsafgift, men sælger dem videre til udlandet ekskl. dansk registreringsafgift. Det betyder dog ikke, at bilforhandleren ikke har en fortjeneste/avance ved salg af bilen, idet denne også får godtgjort registreringsafgiften, jf. registreringsafgiftslovens § 7 b, stk. 1.

Det er derfor vores opfattelse, at det er muligt for spørger at anvende momslovens § 71 til beregning af momsen ved eksport af biler til udlandet, da fortjenesten blot er negativ som en konsekvens af godtgørelsen af registreringsafgiften. Hvis SKAT ikke er enig heri, betyder dette, at reglerne i momslovens § 71 aldrig skal anvendes i den beskrevne situation. Dette er efter vores opfattelse ikke hensigten med reglerne.

Derimod må det i henhold til ovenstående og navnlig SKATs henvisning til artikel 315 i momssystemdirektivet konstateres, at der ikke af artikel 315 fremgår en passus, hvorefter en fortjeneste ikke kan være negativ. Det fremgår blot af artikel 315, at "[...] fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige forlanger for varen, og købsprisen".

Købsprisen opgøres som det vederlag, der betales til sælgeren af den brugte bil. Det fremgår af Landskatterettens afgørelse i SKM2008. 983. LSR, at godtgørelsen af registreringsafgiften ikke skal fragå i beregningen af det beregnede købsmomsfradrag. Som en konsekvens af afgørelsen vil købsmomsen i langt de fleste af spørgers tilfælde være højere end salgsmomsen. Dette er blot en konsekvens af reglerne og den tekniske beregningsmetode for biler i momslovens § 71.

Landsskatterettens kendelse må efter vores opfattelse kunne forstås således, at godtgørelse af registreringsafgiften ikke kan sidestilles med et tilskud til nedbringelse af prisen på bilen, jf. lovens § 27, stk. 1. Derfor er der efter generel praksis omkring "momsfri" tilskud ikke noget til hinder for, at salgsmomsen på en given transaktion kan være mindre end købsmomsen, altså at momstilsvaret bliver negativt, selvom transaktionen samlet set qua det "momsfri" tilskud ikke er underskudsgivende for sælger.

SKAT er også umiddelbart enig i denne beregnings-/opgørelsesmetode, da de i Landskatteretssagen har udtalt følgende:

Når der er tale om brugte personbiler beregnes momsen teknisk på den måde, at man først beregner moms af salgsprisen efter de almindelige regler og derefter fratrækker et beløb, som svarer til 20 pct. af indkøbsprisen.

Når der i forbindelse med en handel opnås godtgørelse af registreringsafgift, påvirker godtgørelsen prisfastsættelsen, og godtgørelsen bliver uden tvivl en del af forhandlerens avance ved salg af det brugte køretøj.

Heraf kan det i tråd med vores opfattelse udledes, at momstilsvaret udgøres af den beregnede salgs- og købsmoms, og der er ikke noget, som indikerer, at dette ikke kan være negativt. Videre fremgår det, at den godtgjorte registreringsafgift er en del af bilforhandlerens avance, jf. også ovenfor.

Det er derfor ikke korrekt, når SKAT i nærværende tilfælde først anfører, at brugte biler skal behandles efter de almindelige regler med fradrag efter momslovens § 71, for derefter at begrænse det negative momstilsvaret efter momslovens § 70, som er en bestemmelse, der vedrører særordningen for brugtmoms ved salg af antikviteter m.m. og ikke brugte biler.

Når der er tale om brugte biler skal særreglen i momslovens § 71 finde anvendelse frem for den generelle regel i § 70 (lex specialis). Men da nu SKAT henviser til § 70, vil vi ikke undlade at nævne, at § 70, stk. 5, netop giver mulighed for "samlemetoden", som indebærer, at enkeltvarer godt kan resultere i negativt momstilsvær (større købspris end salgspris), dog kun så længe det samlede afgiftstilsvær i afgiftsperioden er positivt.

Det er derfor stadig spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 besvares med et "Ja".

SKATs bemærkninger til spørgers høringssvar

Spørgers høringssvar giver ikke SKAT anledning til at ændre indstillingen til svar på spørgsmål 1. SKAT er enig i, at den specielle regel i momslovens § 71 skal finde anvendelse ved salg af brugte personbiler. Det fremgår imidlertid af momssystemdirektivets artikel 330, stk. 1, at den moms, der skal betales ved salg af brugte biler ikke må være lavere end den moms, der skulle betales, hvis dette salg havde været omfattet af fortjenstmargenordningen. Dvs. at momsen ikke kan være lavere end beregnet efter særordningen for afgiftspligtige videreforhandlere, jf. momssystemdirektivets artikel 312 - 325 og momslovens § 70.

Fortjenstmargenordningen omhandler endvidere fortjeneste og ikke tab, som heller ikke er nævnt i direktivteksten.

Det bemærkes, at momslovens § 70, stk. 5, og momssystemdirektivets artikel 318, som også angår fortjenstmargenordningen, handler om en situation, hvor den enkelte vares købs- og salgspris ikke er kendt, fordi der er tale om et samlet køb eller salg af brugte varer. Hvis værdien af køb overstiger værdien af salg i en periode, kan det overskydende beløb medregnes til værdien af køb i den efterfølgende periode, men der udbetales ikke negativ moms, der kan henføres til brugtmomsordningen.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger kan fratrække den negative købsmoms, beregnet efter momslovens § 71, når spørger sælger brugte personbiler til udenlandske købere.

Lovgrundlag

- Momsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 106 af 23. januar 2013 om merværdiafgift med senere ændringer
- Momsbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015
- Momssystemdirektivet, jf. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem med senere ændringer.

Momsloven

"§ 69. Virksomheder, der med henblik på videresalg indkøber mv. brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, kan ved videresalget afgiftsberigtige de pågældende brugte varer mv. efter reglerne i dette kapitel. Det er en forudsætning for at anvende disse regler, at de brugte varer mv. er leveret til virksomheden her i landet eller fra et andet EU-land af

- 1) en ikke afgiftspligtig person,
- 2) en afgiftspligtig person, når leveringen er afgiftsberigtiget efter reglerne i dette kapitel eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land,

3) en afgiftspligtig person, når leveringen er fritaget for afgift efter § 13 eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land,

4) en afgiftspligtig person, når leveringen er afgiftsberigtiget efter reglerne i § 30, stk. 1,

5) en afgiftspligtig person, der er fritaget for registrering efter § 48, stk. 1 og 2, eller som er under registreringsgrænsen i et andet EU-land, når leveringen omfatter et investeringsgode. (...).

§ 70. Ved virksomhedens levering af brugte varer mv. udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og købsprisen, jf. dog § 71. Ved levering af kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der er indført af virksomheden, og som afgiftsberigtiges efter § 69, stk. 2, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og afgiftsgrundlaget ved indførslen som fastsat efter § 32, stk. 1, med tillæg af den afgift, der påhviler varen ved indførslen. Såfremt købsprisen overstiger salgsprisen, kan det overskydende beløb ikke fratrækkes i afgiftsgrundlaget for andre salg.

Stk. 2. Når afgiften beregnes efter reglerne i dette kapitel, må der ikke i fakturaen for den pågældende leverance anføres afgiftsbeløb eller anden angivelse, hvorefter afgiftsbeløbets størrelse kan beregnes.

Stk. 3. Ved udførsel af brugte varer mv. til steder uden for EU kan lovens almindelige regler finde anvendelse. Ved anvendelse af lovens almindelige regler for varer omfattet af stk. 5, sker reguleringen af afgiftsgrundlaget på grundlag af varens indkøbspris. Kan denne købspris ikke dokumenteres af virksomheden, beregnes købsprisen på grundlag af varens salgspris reduceret med de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved levering af varer af den pågældende art.

Stk. 4. Virksomheden skal føre et særskilt regnskab for de leverancer, der afgiftsberigtiges efter dette kapitel. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om regnskabsføring.

Stk. 5. Når der ikke kan ske afgiftsberigtigelse for den enkelte vare efter stk. 1, fordi der foreligger et samlet køb eller salg, opgøres afgiftsgrundlaget for de pågældende varer under ét for afgiftsperioden. Afgiftsgrundlaget udgør 80 pct. af forskellen mellem værdien af de i perioden foretagne køb og salg. Virksomheder, der er omfattet af 1. pkt., kan tilsvarende opgøre afgiftsgrundlaget for andre brugte varer mv. periodevis. Overstiger værdien af køb værdien af salg i en periode, kan det overskydende beløb medregnes til værdien af køb i den efterfølgende periode. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for opgørelsen af afgiftsgrundlaget.

§ 71. Ved levering af brugte personmotorkøretøjer kan virksomheden foretage et fradrag i det beregnede afgiftsbeløb som fastsat efter kapitel 6 og 7. Fradraget beregnes som merværdiafgiftssatsen ganget med en brøk, der i tælleren har virksomhedens købspris for køretøjet og i nævneren har 100 med tillæg af merværdiafgiftssatsen. Ved videresalg af personmotorkøretøjer indkøbt i et andet EU-land

anvendes den på tidspunktet for køretøjets levering her til landet gældende merværdiafgiftssats i det andet EU-land."

Momsbekendtgørelsen

"§ 117

(...)

Stk. 2. Virksomheder, der leverer brugte varer m.v. efter momslovens

§ 70, stk. 1, skal i virksomhedens regnskab for hver enkelt vare angive et lagernummer, købs- og salgsdato, købspris og salgspris, inkl. afgift, samt forskelsbeløbet mellem salgs- og købspris. Afgiftsgrundlaget

for den pågældende vare udgør 80 pct. af forskelsbeløbet. I virksomhedens regnskab anføres det beregnede

afgiftsbeløb, såfremt det er positivt. Det positive afgiftsbeløb overføres til kontoen for udgående afgift.

(...)

Stk. 5. Ved levering af brugte personmotorkøretøjer skal i regnskabet for hver enkelt køretøj angives lagernummer, beregnet afgiftsbeløb, fradrag og afgiftsbeløb efter fradrag efter reglerne i momslovens § 71. Er afgiftsbeløbet efter fradrag positivt, overføres det til kontoen for udgående afgift.

(...)."

Momssystemdirektivet

"KAPITEL 4

Særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter

Afdeling 1 (...).

Afdeling 2

Særordning for afgiftspligtige videreforhandlere

Underafdeling 1

Fortjenstmargenordning

(...)

Artikel 313

1. Medlemsstaterne anvender på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, en særordning med moms af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen i overensstemmelse med bestemmelserne i denne underafdeling. (...).

Artikel 315

Afgiftsgrundlaget for de leveringer af varer, der er omhandlet i artikel 314, er den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen.

Den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen.

(...).

Underafdeling 2

Overgangsordning for brugte transportmidler

(...)

Artikel 327

1. Denne overgangsordning gælder for leveringer af brugte transportmidler, som foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, og som omfattes af fortjenstmargenordningen. (...).

Artikel 328

Momsen på hver af de i artikel 327 omhandlede leveringer er lig med den, der skulle svares, hvis leveringen var underlagt den almindelige momsordning, med fradrag af den moms, som anses for stadig at være indregnet i den afgiftspligtige videreforhandlers købspris for transportmidlet.

Artikel 330

Den moms, der skal svares for hver af de i artikel 327, stk. 1, omhandlede leveringer af transportmidler, og som beregnes efter artikel 328, må ikke være lavere end den moms, der skulle svares, hvis denne levering havde været omfattet af fortjenstmargenordningen.

Medlemsstaterne kan fastsætte, at hvis leveringen havde været omfattet af fortjenstmargenordningen, må denne fortjenstmargen ikke være mindre end 10 % af salgsprisen som omhandlet i artikel 312, nr. 1).

(...)."

Praksis

SKM2008. 983. LSR

Registreringsafgift, som blev godtgjort i forbindelse med udførsel af brugte biler og motorcykler, skulle ikke medregnes til salgsprisen ved beregning af moms efter ML § 71.

Den udbetalte registreringsafgift kunne heller ikke modregnes i forhandlerens indkøbspris ved beregningen af moms efter ML § 71.

Begrundelse

Det lægges som oplyst af spørger til grund, at spørger er videreforhandler og omfattet af adgangen til at benytte brugtmomsordningen, jf. momslovens § 69, stk. 1, nr. 2.

Reglerne i momslovens kapitel 17 er en særordning med bestemmelser for brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (brugtmomsordningen). Momslovens almindelige bestemmelser finder derfor som udgangspunkt ikke anvendelse på området.

Der er tale om en frivillig ordning, og en videreforhandler kan derfor vælge at anvende momslovens almindelige regler ved salg af brugte varer.

Brugtmomsordningen består af en ordning med moms beregnet af fortjeneste i stedet for den fulde salgspris for brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter efter momslovens § 70, og en ordning for brugte biler, hvor momsen beregnes efter momslovens almindelige regler, men med et særligt fradrag efter momslovens § 71.

Det følger af momssystemdirektivets artikel 330, at den moms, der skal betales for levering af brugte personbiler, ikke må være lavere end den moms, der skulle betales, hvis leveringen havde været omfattet af fortjenstmargenordningen.

Momsen ved salg af en brugt bil beregnet efter momslovens § 71 kan dermed ikke være lavere end momsen efter momslovens § 70 om moms beregnet af fortjenesten.

Det følger af momssystemdirektivets artikel 315, at en afgiftspligtig videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen.

En fortjeneste kan i sagen natur ikke være negativ, og derfor vil afgiftsgrundlaget i de tilfælde, hvor købsprisen overstiger salgsprisen, være 0 kr., og der beregnes dermed ikke brugtmoms. Det fremgår også af momslovens § 70, stk. 1, sidste pkt., at såfremt købsprisen overstiger salgsprisen, kan det overskydende beløb ikke fratrækkes i afgiftsgrundlaget for andre salg.

Da momsen for levering af brugte biler ikke må være lavere end den moms, der skulle betales, hvis leveringen havde været omfattet af fortjenstmargenordningen, vil den afgiftspligtige ikke kunne fradrage et negativt beløb efter en opgørelse af momsen i medfør af momslovens § 71, da dette ikke vil være muligt efter momslovens § 70.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.