

Cand.merc.aud.-hovedopgave

Aalborg Universitet

Afleveret 28. februar 2008

**Merværdiafgiftslovens bestemmelser  
for motorkøretøjer**

Opgaveløser:

Michael Gadekær

Vejleder:

John Engsig

## Indholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>Problembeskrivelse .....</b>	<b>1</b>
1.1	Indledning .....	1
1.2	Problemformulering .....	1
1.3	Problemafgrænsning .....	2
1.4	Målgruppe for afhandlingen.....	3
1.5	Model- og metodevalg .....	4
1.6	Struktur.....	5
<b>2</b>	<b>Momslovens grundlæggende regler.....</b>	<b>7</b>
2.1	Moms - en forbrugsbeskatning.....	7
2.2	Momslovens historie .....	7
2.3	Momslovens regler for motorkøretøjer .....	9
2.3.1	Momspligtige leverancer .....	10
2.3.2	Fradrag.....	11
2.3.3	Undtagelser.....	12
2.4	Momslovens gruppering af motorkøretøjer .....	12
2.5	Delkonklusion .....	13
<b>3</b>	<b>Momslovens regler for de enkelte grupper.....</b>	<b>15</b>
3.1	Alle motorkøretøjer i momspligtige virksomheder.....	15
3.1.1	Fradrag for moms ved anskaffelse og drift.....	15
3.1.2	Momspligt ved leverancer .....	19
3.2	Vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton .....	21
3.2.1	Fradrag for moms ved anskaffelse og drift.....	23
3.2.2	Momspligt ved leverancer .....	26
3.3	Personmotorkøretøjer .....	27
3.3.1	Fradrag for moms ved anskaffelse og drift.....	29
3.3.2	Momspligt ved leverancer .....	31
3.4	Forhandlere af motorkøretøjer .....	31
3.4.1	Fradrag for moms ved anskaffelse og drift.....	32

3.4.2	Momspligt ved leverancer .....	36
3.5	Udlejning af motorkøretøjer.....	37
3.5.1	Fradrag for moms ved anskaffelse og drift.....	38
3.5.2	Momspligt ved leverancer .....	39
3.6	Køreskoler.....	40
3.6.1	Fradrag for moms ved anskaffelse og drift.....	40
3.6.2	Momspligt ved leverancer .....	41
3.7	Delkonklusion .....	42
<b>4</b>	<b>Problemstillinger og muligheder ved momsloven.....</b>	<b>44</b>
4.1	ML § 8 kontra neutralitet .....	44
4.2	Investeringsgoder .....	45
4.3	Moms- kontra skatteregler .....	46
4.4	Fradragsret for drift af varebil i virksomhedsordningen .....	47
4.5	Klistermærket "Bilen må bruges privat" .....	48
4.6	Demonstrationsmotorkøretøjer .....	49
4.7	Registreringsafgift.....	51
4.8	Momsfradrag for skadevolder på personmotorkøretøjer.....	52
4.9	Annuleringsgebyr.....	53
4.10	Samlemetoden.....	53
4.11	Salgspris ved eksport af brugte biler.....	54
4.12	Momsfri avance, jf. ML § 30.....	55
4.13	Delkonklusion.....	56
<b>5</b>	<b>Verserende sager .....</b>	<b>57</b>
5.1	Nordania Finans A/S og BG Factoring A/S mod Skatteministeriet.....	57
5.2	Salgspris ved eksport af brugte biler .....	58
5.3	Demonstrationsmotorkøretøjer .....	59
5.4	Delkonklusion .....	60
<b>6</b>	<b>Forslag og anbefalinger til den danske momslovgivning .....</b>	<b>61</b>
6.1	Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv .....	61
6.1.1	ML § 37 - Fradragsret.....	62

6.2	Struktur.....	62
6.3	Personbiler.....	63
6.4	Moms- kontra skatteregler .....	64
6.5	Momsfri avance, jf. ML § 30 .....	65
6.6	Delkonklusion .....	65
<b>7</b>	<b>Konklusion .....</b>	<b>67</b>
7.1	Momslovens regler.....	68
7.1.1	Momslovens overordnede bestemmelser for motorkøretøjer.....	68
7.1.2	Momslovens regler for de enkelte grupper af motorkøretøjer.....	68
7.2	Problemstillinger og muligheder i momsloven .....	69
7.3	Verserende sager .....	70
7.4	Forslag og anbefalinger til den danske momslovgivning .....	70
7.5	Afslutning.....	71
<b>8</b>	<b>Litteraturliste.....</b>	<b>72</b>
<b>9</b>	<b>Anvendte forkortelser .....</b>	<b>74</b>
<b>10</b>	<b>Bilagsoversigt.....</b>	<b>75</b>
10.1	Bilag 1 - ML § 69 kontra ML § 71 .....	76
10.2	Bilag 2 - Momsberegning, ML § 41, stk. 1, kontra ML § 69 .....	77
10.3	Bilag 3 - Salg af udlejningsmotorkøretøj, ML § 30 kontra almindelige regler .	78
10.4	Bilag 4 - Demonstrationsmotorkøretøjer .....	79
10.5	Bilag 5 - Momsfri avance, jf. ML § 30.....	80

## Summary

Since the adoption of the Danish VAT Act in 1967 and the subsequent amendments in 1978 and 1994, the Danish VAT treatment of vehicles has imposed a heavy administrative burden on the enterprises registered for VAT in Denmark. This is the outcome of the problems posed by the interpretation of the Danish VAT Act.

This is to be seen in relation to the introduction of the 6<sup>th</sup> VAT Directive and the harmonisation of the Danish VAT Act thereto as well as the special rules applicable to Denmark which have no statutory authority in the 6<sup>th</sup> VAT Directive.

At the same time, this offers a number of possibilities to Danish enterprises registered for VAT in connection with the VAT treatment of vehicles as the Danish VAT Act, in certain cases, permits various VAT calculation approaches.

In my assignment, I have assessed the basic theory behind the VAT treatment of vehicles and, in this way, accounted for the grouping of vehicles under the Danish VAT Act.

In addition to the general rule applying to all other vehicles, special rules apply to

## Resume

Den momsmæssige behandling af motor-køretøjer i Danmark har siden indførelsen af momsloven i 1967 og efterfølgende lovreguleringer i 1978 og 1994 i praktisk skabt en tung administrativ byrde for de momsregistrerede virksomheder i Danmark som følge af de problemstillinger, håndteringen af momsloven giver.

Dette skal ses i sammenhæng med indførelsen af 6. momsdirektiv og regulering af momsloven hertil samt de særregler, der er opstået i Danmark, som ikke har lov-hjemmel i 6. momsdirektiv.

Samtidig har dette skabt en række muligheder for danske momsregistrerede virksomheder i forbindelse med den momsmæssige behandling af motorkøretøjer, idet momsloven i visse tilfælde giver valgmuligheder ved opgørelse af momsen.

Jeg har i opgaven gennemgået den grundlæggende teori for den momsmæssige behandling af motorkøretøjer og på den måde fået redegjort for de enkelte grupperinger af motorkøretøjer, som momsloven bruger i sin behandling af motorkøretøjer.

Ud over hovedreglen, som gælder for alle øvrige motorkøretøjer, er der særregler for

vans and trucks with a permitted total weight of no more than three tonnes, passenger cars, enterprises trading in or leasing vehicles and driving schools.

My empirical analysis accounts for the VAT treatment of the individual groups of vehicles, including the VAT treatment in connection supplies, acquisition, operation and leasing. The analysis is supported by references to guidance notes and decisions as well as to references to specific sections of the Danish VAT Act.

According to my analysis, the Danish VAT Act lays down two special rules for the VAT treatment of vehicles, which have no statutory authority in the 6<sup>th</sup> VAT Directive. These special rules apply to vans and trucks with a permitted total weight of no more than three tonnes and passenger cars. Denmark was allowed to maintain these special rules in connection with the preparation of the 6<sup>th</sup> VAT Directive, see Article 17 (6).

Furthermore, I have analysed the problems posed by the special rules and, at the same time, assessed the options of the enterprise registered for VAT. In a number of cases with optional VAT calculation approaches, the enterprise registered for VAT may

vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, personmotorkøretøjer og for virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, samt køreskoler.

Jeg har gennem min empiriske analyse redegjort for den momsmæssige behandling for de enkelte grupper af motorkøretøjer, herunder hvorledes momsens behandling ved leverancer, anskaffelse, drift og leje. Analysen er underbygget af henvisninger til vejledninger og afgørelser samt begrundet med henvisning til de enkelte paragraffer i momsloven.

Jeg har analyseret, at der findes to forhold i den danske momslovgivning vedrørende momsmæssig behandling af motorkøretøjer, som ikke har lovhjemmel i 6. momsdirektiv. Det gælder for vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton og personmotorkøretøjer. Disse er begge danske særregler, som Danmark har fået tilladelse til at opretholde i forbindelse med udarbejdelsen af 6. momsdirektiv, jf. art. 17, stk. 6.

Herudover har jeg gennemgået og analyseret de problemstillinger, som de enkelte særregler giver, men samtidig vurderet på, hvilke muligheder det giver den momsregistrerede virksomhed. I en række tilfælde, hvor der er valgfrihed af opgørelses-

choose the most favourable VAT treatment of vehicles.

In particular, the areas where Denmark has no statutory authority under the 6<sup>th</sup> VAT Directive pose problems. These special rules conflict with the intended VAT neutrality and render difficult the day-to-day VAT treatment of vehicles.

Demo vehicles may receive a favourable VAT treatment. In addition, the method involving the accumulation of VAT on several cars and the use of a VAT-exempt gain, see section 30 of the Danish VAT Act, may promote a favourable VAT treatment.

In addition, a number of cases are pending, which may change the interpretation of VAT legislation. This case evolves around the definition of the size of revenue for calculating partial deductibility for rental property, for calculating the selling price used in the export of used cars and the documentation used for demo vehicles.

To allow VAT legislation to become more

metoden for momsberregning, er der således mulighed for den momsregistrerede virksomhed for at behandle motorkøretøjer mest fordelagtigt.

De særlige problemstillinger kommer i særdeleshed ved de områder, hvor Danmark ikke har lovhjemmel i 6. momsdirektiv. Disse særregler går i konflikt med hensigten om momsneutralitet samt gør det administrativt tungt at håndtere den daglige momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

De områder, hvor der er mulighed for en fordelagtig opgørelse af den momsmæssige behandling, er ved demonstrationsmotorkøretøjer, samlemetoden og ved momsfri avance, jf. ML § 30.

Herudover er der en række verserende sager, som ser ud til at kunne ændre praksis af, hvorledes momslovgivningen skal håndteres. Det være sig for områder omkring definition af omsætningsstørrelsen ved beregning af det delvise fradrag i udlejningsvirksomheder, omkring beregning af salgsprisen ved eksport af brugte motorkøretøjer samt dokumentation i forhold til demonstrationsmotorkøretøjer.

Det er min opfattelse at for at gøre moms-

understandable and easier to deal with, I am of the opinion that the existing legislation should be adjusted, involving a repeal of the special rules rendering difficult the VAT treatment of vehicles.

In 2000, the Danish Ministry of Taxation reviewed the Danish VAT Act and the 6<sup>th</sup> VAT Directive in order to assess whether the Danish VAT Act, within certain areas, was to be harmonised with the 6<sup>th</sup> VAT Directive. However, none of these proposals focused on the VAT treatment of vehicles.

I have proposed and recommended a number of changes to the VAT treatment of vehicles under Danish VAT legislation. The most important recommendations are to harmonise the Danish VAT Act with the 6<sup>th</sup> VAT Directive and to repeal the special Danish rules with no statutory authority under the 6<sup>th</sup> VAT Directive, including the rules applying to lorries and trucks with a total weight of less than three tonnes and VAT relief on passenger cars. I am of the opinion that both special rules should be repealed.

lovgivningen mere forståelig og nemmere at håndtere i dagligheden, bør der ske en regulering af den nuværende lovgivning, således at der ikke findes alle de særregler, som gør den momsmæssige behandling af motorkøretøjer vanskelig.

Skatteministeriet lavede i 2000 en undersøgelse af momsloven og 6. momsdirektiv og kom med en vurdering af, hvorvidt momsloven på enkelte områder skulle tilrettes efter 6. momsdirektiv. Ingen af disse forslag vedrørte dog den momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

Jeg er kommet med en række forslag og anbefalinger til ændring af den danske momslovgivning vedrørende den momsmæssige behandling af motorkøretøjer. De væsentligste anbefalinger er at tilrette momsloven efter 6. momsdirektiv og gøre op med de danske særregler, som ikke har lovhjemmel i 6. momsdirektiv. Dette være sig reglerne for vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på under 3 ton og momsfrigørelse på personmotorkøretøjer. Jeg mener, at begge særregler bør ophøre.



# 1 Problembeskrivelse

## 1.1 Indledning

Merværdiafgiftsloven, bedre kendt som momsloven, har eksisteret i Danmark siden 1967, og siden indførelsen er der sket stor udvikling i loven og de underliggende bekendtgørelser og vejledninger, som understøtter loven.

Udviklingen skyldes påvirkninger fra både indland og udland, herunder i særdeleshed medlemskabet i EF, senere EU. I 1994 blev der foretaget en gennemgribende revision af den danske momslov med henblik på tilpasning og implementering af 6. momsdirektiv. Momsloven og praksis er herefter løbende ændret som følge af tilpasninger til direktiverne og EF-Domstolens afgørelser m.v.

For moms på motorkøretøjer er det samme gældende, og reglerne er i dag noget af det mest komplicerede og administrativt tungeste i momsloven. Området har udviklet sig til et område med mange særregler, som kun de færreste kan håndtere.

Det er med baggrund i denne udvikling, at jeg finder det spændende at belyse momsreglerne for motorkøretøjer og herunder hvilke særregler, der er gældende, samt give et bud på, hvorledes området vil eller bør udvikle sig fremover.

## 1.2 Problemformulering

Momsloven er den lov, som regulerer reglerne for momsområdet i Danmark. Dette giver anledning til at analysere:

### **1 Hvilke overordnede bestemmelser i momsloven er gældende for motorkøretøjer i Danmark, herunder hvorledes momsloven er påvirket af 6. momsdirektiv, og hvorledes grupperes de forskellige motorkøretøjer i momsloven?**

Ud over de overordnede bestemmelser for momspligt og fradrag findes der en lang række uddybende regler for de enkelte grupper af motorkøretøjer. Disse uddybende regler er beskrevet nærmere i de enkelte paragraffer i momsloven, bekendtgørelser, vejledninger samt via gældende praksis. Det kan derfor umiddelbart være vanskeligt at afgøre, hvilke be-

stemmelser der er gældende for de enkelte grupper af motorkøretøjer. Dette giver anledning til at undersøge og belyse følgende:

## **2 Hvordan er de gældende momsregler for de enkelte grupper af motorkøretøjer i momsloven?**

De mange regler er ofte krydret med nogle særregler, som er gældende i specielle tilfælde. Mange af disse særregler giver i praksis nogle problemstillinger til den momsmæssige håndtering, men også nogle muligheder for en anderledes og mere fordelagtig momsmæssig behandling, og jeg vil derfor undersøge følgende:

## **3 Hvilke problemstillinger og muligheder findes der i særreglerne inden for den momsmæssige behandling af motorkøretøjer, og hvordan er sammenhængen til den underliggende lovgivning?**

De mange særregler er ofte afledt af afgørelser fra domstolene, og nogle afgørelser er derfor spændende i den henseende, at de enten ændrer eller konkretiserer de gældende momsregler. Som led i den løbende udvikling af momsloven er det derfor vigtigt at have fokus på de verserende sager, som findes på området i øjeblikket. Derfor ønsker jeg at undersøge følgende:

## **4 Hvilke verserende sager findes der i øjeblikket, og hvorledes har disse udsigt til at ændre eller på anden måde påvirke momslovens regler for motorkøretøjer?**

Behandlingen af problemformuleringens spørgsmål vil resultere i, at jeg kommer med en række forslag og anbefalinger omkring de gældende momsregler for motorkøretøjer, som jeg mener bør iagttages ved en ajourføring af momsloven.

### **1.3 Problemafgrænsning**

Afhandlingen behandler momslovens bestemmelser for motorkøretøjer, herunder bestemmelserne, som er beskrevet i bekendtgørelser og vejledninger samt ved gældende praksis. Vægtafgiftsloven og tillægget hertil vedrørende privat benyttelsesafgift, registreringsafgiftsloven samt andre lovbestemmelser, der vedrører motorkøretøjer, behandles ikke.

Ved motorkøretøjer forstås motordrevne landkøretøjer (motorkøretøjer, traktorer, motorredskaber og knallerter) med et slagvolumen på over 48 cm<sup>3</sup> eller en effekt på over 7,2 kW jf. ML § 11, stk. 4, nr. 1, og kun disse behandles i afhandlingen.

Afhandlingen omfatter ikke skattemæssige aspekter for motorkøretøjer. Dog vil skattereglerne blive nævnt i det omfang, det har betydning for den momsmæssige behandling, ligesom problemstillinger i relation til den fremtidige momsmæssige behandling kan indeholde skattemæssige aspekter.

Den momsmæssige behandling af motorkøretøjer i udlandet behandles ikke, idet det efter min opfattelse falder uden for afhandlingens fokusområde. Den udenlandske momsbehandling vil derfor kun blive behandlet i det omfang, det har betydning for den danske behandling heraf.

Jeg behandler desuden ikke momssatsens størrelse og dermed heller ikke momssatsens reguleringer igennem tiden og ej heller, hvorvidt satsen bør reguleres i fremtiden.

Informationer fremkommet efter 31. januar 2008 er ikke medtaget i afhandlingen.

#### **1.4 Målgruppe for afhandlingen**

Afhandlingen er skrevet som en hovedopgave på cand.merc.aud., og den er hovedsageligt rettet mod personer, der ønsker at opnå et dybdegående kendskab til den momsmæssige behandling af det valgte emne, hvilket primært vil være momsregistrerede virksomheder og personer i øvrigt, som dagligt beskæftiger sig med administrationen af den momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

Afhandlingen henvender sig endvidere til SKAT, idet jeg i nærværende afhandling fremfører forslag og anbefalinger til den fremtidige momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

Som en naturlig følge af mit valg af målgruppe forudsætter jeg, at grundlæggende begreber samt definitioner i momsloven kendes og beherskes af afhandlingens læsere.

## 1.5 Model- og metodevalg

Afhandlingen er udarbejdet ud fra en kvalitativ metode, hvor jeg vil skabe en dybere forståelse for det valgte emne. De i problemformuleringen stillede spørgsmål vil blive behandlet og besvaret gennem afhandlingen for til sidst at blive sammenfattet i konklusionen.

Ved gennemgang af momslovens bestemmelser for motorkøretøjer vil jeg objektivt præsentere selve momslovens indhold, men herefter kritisk tage stilling til hensigtsmæssigheden heri.

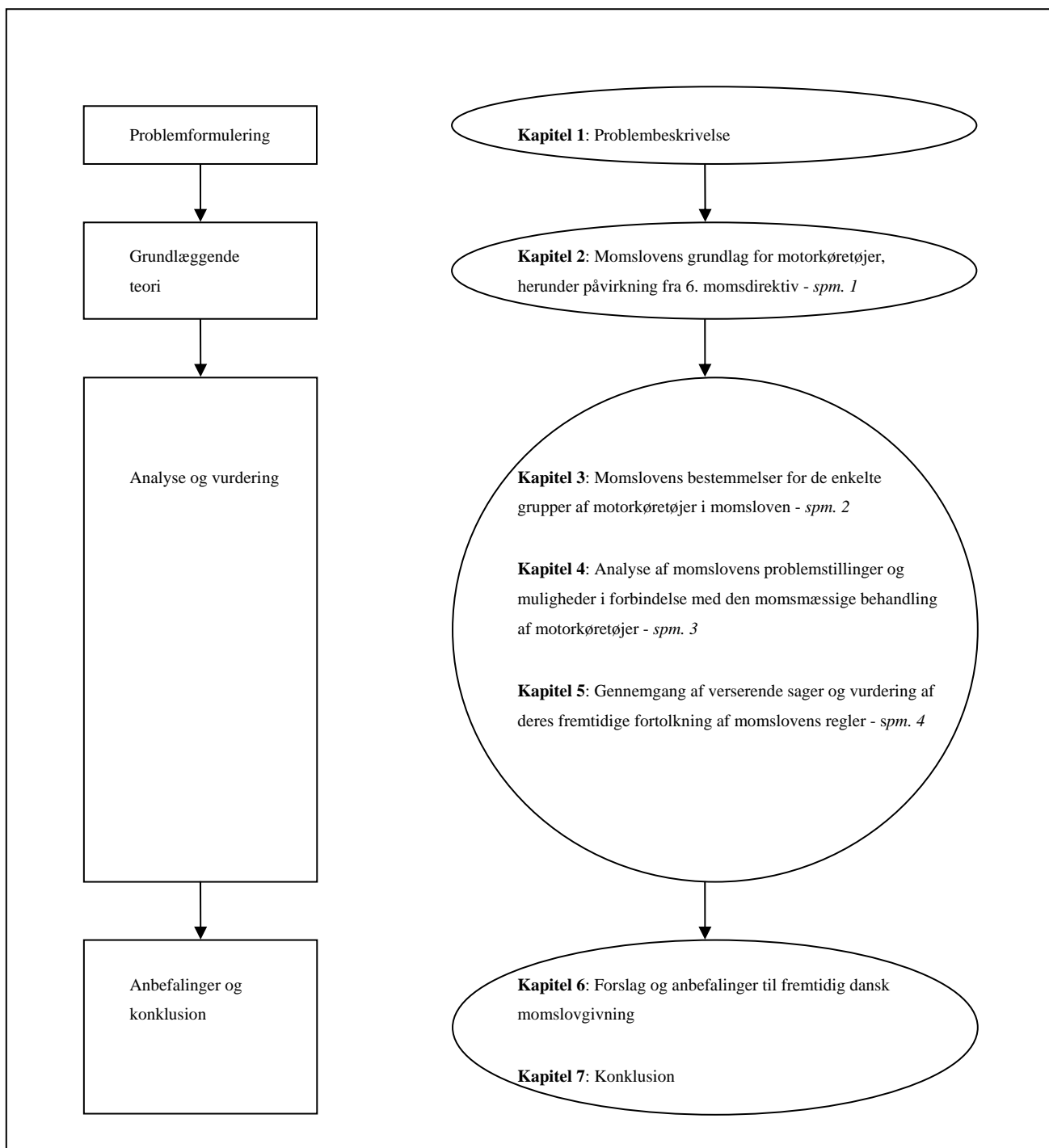
Gennemgangen af momsloven er baseret på et objektivt kildemateriale i form af love, bekendtgørelser, vejledninger og afgørelser. Derudover har jeg anvendt bøger, rapporter og artikler. Hovedparten af de anvendte bøger, rapporter og artikler er skrevet af SKAT og professionelle inden for momsområdet, hvorfor det må forventes, at disse har et indgående kendskab til den momsmæssige behandling på området samt problemstillinger forbundet hermed. Artiklerne vil dog i et vist omfang bære præg af forfatterens subjektive holdning, hvorfor jeg har forholdt mig kritisk til indholdet via egen stillingtagen til indholdet.

Som led i min empiriske analyse har jeg analyseret de særregler for motorkøretøjer, som giver anledning til problemstillinger og muligheder i dagligdagen, og som medvirker til, at det er en tung administrativ byrde at følge momslovens regler for motorkøretøjer. Yderligere har jeg analyseret de verserende sager for området og vurderet disses betydning for fremtiden.

Endelig har jeg, som del af min empiriske analyse, analyseret momslovens regler for motorkøretøjer som helhed og vurderet, hvilke forslag og anbefalinger jeg kan komme med ved en eventuel ajourføring af momsloven.

## 1.6 Struktur

Ved disponeringen af afhandlingen er der fokuseret på problemstillingens stillede spørgsmål. De enkelte grupper af motorkøretøjer, som defineres ved behandlingen af spørgsmål 1, bliver behandlet yderligere ved behandling af spørgsmål 2. Efterfølgende behandles spørgsmål 3 og 4 enkeltvis. Den samlede struktur for afhandlingen kan illustreres således:



Kilde: Egen tilvirkning.

Anm.: Angivelsen "*spm. x*" refererer til de i problemformuleringen stillede spørgsmål.

I kapitel 2 foretages indledningsvist en kort teoretisk gennemgang af de gældende bestemmelser for motorkøretøjer i momsloven, ligesom jeg på et overordnet niveau redegør for de enkelte grupper af motorkøretøjer, som behandles særskilt i momsloven. Herudover vil indførelsen af 6. momsdirektiv og de efterfølgende lovreguleringer af momsloven blive gennemgået og kommenteret.

I kapitel 3 behandles herefter spørgsmål 2 for de enkelte grupper af motorkøretøjer. I kapitel 3 vil hver enkelt gruppe af motorkøretøjer blive behandlet særskilt. Der vil blive foretaget en analyse af de gældende momsmæssige bestemmelser, herunder bekendtgørelser og vejledninger.

Herefter vil de enkelte særregler i kapitel 4 blive beskrevet og kommenteret. Jeg vil blandt andet komme ind på de problemstillinger og muligheder, de enkelte særregler giver.

Herudover vil verserende sager blive gennemgået i kapitel 5 til belysning af deres eventuelle betydning for den fremtidige momsmæssige behandling af motorkøretøjer eller deres konkretisering af de gældende regler.

I kapitel 6 vil jeg fremføre forslag og anbefalinger til SKAT om henholdsvis præcisering af problemstillinger i momslovens bestemmelser samt forbedringer til momsloven.

Endelig vil jeg i kapitel 7 sammenfatte afhandlingens konklusioner på de opstillede problemstillinger.

## **2 Momslovens grundlæggende regler**

Som grundlag for analysen af de enkelte grupper af motorkøretøjer vil jeg foretage en kort teoretisk gennemgang af momsloven og herunder også indførelsen af 6. momsdirektiv i den danske momslov.

Jeg vil ligeledes fastlægge, hvilke af momslovens paragraffer der vedrører motorkøretøjer, og på den baggrund opdele de enkelte motorkøretøjer i de grupperinger, som momsloven ligeledes anvender. Dette vil give et afsæt til behandlingen af de enkelte grupper i kapitel 3.

### **2.1 Moms - en forbrugsbeskatning**

Moms er en indirekte forbrugsbeskatning, hvilket vil sige, at man beskatter varer og tjenesteydelser ved forbrug, men at skatten ikke opkræves direkte ved den endelige forbruger, men derimod ved leverandøren af varer og tjenesteydelserne. Forbrugeren mærker derfor kun skatten ved en forhøjelse i prisen.

En forbrugsbeskatning adskiller sig fra andre skatter ved, at en forbrugsbeskatning omfatter alle varer og tjenesteydelser, medmindre varen eller ydelsen er direkte fritaget af andre bestemmelser i lovgivningen.

### **2.2 Momslovens historie**

I 1964 lavede Finansministeriet en "Redegørelse vedrørende Merværdiafgift". Denne redegørelse dannede grundlag for lovforslaget om merværdiafgift, som første gang blev fremsat i Folketinget i maj 1965. Momsloven blev vedtaget ved lov nr. 102 af 31. marts 1967 i Folketinget den 29. marts 1967. Momsloven trådte i kraft den 3. juli 1967.

I redegørelsen og i bemærkningerne til lovforslaget er det fremhævet, at momsen i videst mulig omfang skal være neutral, og at målet for den optimale neutralitet må være, at:

- alle varer og ydelser omfattes af momspligten
- alle omsætningsled svarer moms

- der overalt anvendes samme procentsats ved momsregningen.

Man arbejder i den henseende med neutralitet i relation til erhvervslivet, i relation til udenrigshandelen og endelig i relation til forbrugsvalget.

Hertil skriver redegørelsen<sup>1</sup> om fradrag for indgående moms:

"Skal fradragsretten fuldt ud tilgodesee kravet om merværdiafgiftens neutralitet, vil det i princippet være nødvendigt at give de registrerede virksomheder fradrag for al indgående afgift. Fradragsretten må således omfatte afgiften ikke alene på færdigvarer, der indkøbes til videresalg i uændret stand, samt afgiften på råvarer og halvfabrikata, der indkøbes til brug for varefremstilling, men også indgående afgift, som påhviler virksomhedens investeringer i maskiner, bygninger og andre driftsmidler, samt i øvrigt indgående afgift på alle anskaffelser af omkostningskarakter for virksomheden. Fradragsretten bør eksempelvis også omfatte lastbiler, interne transportmidler, kontormaskiner, kontorinventar og kontorrekvisitter."

Næsten samtidig med momslovens vedtagelse kom 1. momsdirektiv (67/227/EØF) fra det daværende EF, som blev vedtaget 11. april 1967.

I 1. momsdirektivs art. 2<sup>2</sup> er ligeledes fremhævet, at:

"Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den forudsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelseernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet."

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingenes eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen, med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet."

---

<sup>1</sup> Redegørelse vedrørende merværdiafgift, Finansministeriet 1964, side 23.



Momsloven bygger således på, at momsen skal være neutral over for erhvervsstrukturen, og at der betales den samme moms, uanset hvor mange handelsled en vare passerer.

Momsloven fra 1967 omfattede alle varer uden undtagelse, mens kun de tjenesteydelser, der positivt var angivet i loven, var momspligtige. Momsloven fra 1967 fungerede frem til 1978 uden væsentlige ændringer.

Den 17. maj 1977 blev 6. momsdirektiv (77/388/EØF) vedtaget i EF. 6. momsdirektiv er grundstenen i momsdirektiverne fra EF/EU. 6. momsdirektiv fastsætter struktur, anvendelsesprincipper og regler for harmonisering af medlemsstaternes fælles lovgivning.

Der er dog mulighed for, at medlemsstaterne for en række nærmere specificerede varer og ydelser indtil videre kan beholde deres nuværende lovgivning, det vil sige momspligt henholdsvis momsfritagelse, som ikke er i overensstemmelse med direktivets hovedbestemmelser.

Som følge af 6. momsdirektiv blev momsloven revideret og en ny momslov, lov nr. 204 af 10. maj 1978, trådte i kraft den 1. oktober 1978. 6. momsdirektivs grundlæggende principper blev indført i den nye momslov med visse undtagelser, herunder blandt andet nægtet fradrag for moms for personmotorkøretøjer og særreglen vedrørende vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton.

Strukturen i momsloven blev dog ikke revideret i forhold til momsloven fra 1967, hvilket betød, at strukturen ikke fulgte den i 6. momsdirektiv. Først ved en gennemgribende lovrevision i 1994 blev momslovens struktur harmoniseret med 6. momsdirektiv. Den samme struktur, som vi kender i dag.

### **2.3 Momslovens regler for motorkøretøjer**

Som hovedregel for momsloven vedrørende registreringspligt gælder ML § 47. Den nævner, at alle momspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, som ikke er fritaget efter ML § 13, skal anmelde deres virksomhed til registrering hos

---

<sup>2</sup> Rådets 1. direktiv, af 11. april 1967

de statslige told- og skattemyndigheder. Det er dog frivilligt, såfremt virksomheden ikke har en årlig omsætning på over 50.000 kr., jf. ML § 49, stk. 1.

Med momspligtige personer menes der, som beskrevet i ML § 3, juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Endvidere er der positiv nævnt, at enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, også er momspligtig. Det vil sige, at alle virksomheder, som ikke er undtaget efter ML § 13, er registreringspligtige for moms.

ML § 13 nævner en lang række varer og ydelser, som er fritaget for moms, herunder blandt andet personbefordring. Fritagelsen omfatter dog ikke anden erhvervsmæssig passagerkørsel med bus end rutekørsel. Blandt andet taxavognmænd er derfor ikke registreringspligtige, ligesom en lang række andre virksomheder, der handler med de varer og ydelser, som er nævnt i ML § 13, stk. 1. En del af disse virksomheder er til gengæld omfattet af lønsumsafgiftsloven, som ikke bliver behandlet i denne opgave.

Den efterfølgende beskrivelse af de gældende momsregler for de enkelte grupper af motorkøretøjer er således ikke gældende for de virksomheder, som er omfattet af ML § 13, stk. 1.

### **2.3.1 Momspligtige leverancer**

ML § 4 nævner, at der skal betales moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

Salg af motorkøretøjer er dermed som hovedregel momspligtig, såfremt virksomheden er en momspligtig person, som ikke er fritaget efter ML § 13.

Samme momspligt er gældende ved udtagning, jf. ML § 5.

Endelig er det samme gældende ved salg af en virksomheds aktiver, herunder salg af motorkøretøjer, jf. ML § 8.

Hovedreglen må således være, at det ikke er muligt at afhænde et motorkøretøj eller på anden måde udtage det af driften, uden at der skal afregnes moms.

Dog skal der ikke svares moms ved overdragelse af aktiver, når dette sker som led i en overdragelse af virksomheden eller en del af denne, jf. ML § 8, 3. pkt., såfremt der overdrages til en momsregistreret virksomhed. Reglen om investeringsgoder, jf. ML § 43, er dog stadig gældende. Der skal derfor ved overdragelse af aktiver som led i overdragelse af virksomhed ske regulering af den fradragsberettigede moms.

Reglen om investeringsgoder er gældende for driftsmidler, der ved anskaffelsen koster mere en 75.000 kr. ekskl. moms. Reguleringen foretages inden for de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen inkl. det regnskabsår, hvori driftsmidlet er anskaffet.

### **2.3.2 Fradrag**

For at finde ud af hvilke motorkøretøjer der er momspligtige, henviser ML § 13, stk. 2, til ML kapitel 9 om fradrag. Hvis der kan gives fradrag efter ML kapitel 9, vil afhændelse af et motorkøretøj være momspligtig.

I ML kapitel 9 nævner ML § 37, at registrerede virksomheder ved opgørelsen af momstilsvaret som indgående moms kan fradrage momsen for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for moms efter ML § 13.

Herudover nævner ML § 38, stk. 1, at for varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter ML § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

Yderligere nævner ML § 38, stk. 2, at for varer og ydelser, som af en registreret virksomhed benyttes både til fradragsberettiget formål efter ML § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Der er således fradrag for moms på motorkøretøjer, der benyttes i registrerede virksomheder, dog kun med fradrag for den erhvervsmæssige del, og der skal derfor betales fuld moms ved leverancer heraf.

### **2.3.3 Undtagelser**

Som i en lang række andre tilfælde findes der en række undtagelser til hovedreglen. Dette er absolut også gældende for motorkøretøjer.

ML § 41 omhandler således vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt op til 3 ton. Købsmomsen på anskaffelsen af disse motorkøretøjer kan ikke fradrages, medmindre køretøjerne udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser. Dog er der, jf. ML § 41, stk. 2, fuld fradrag for moms, der vedrører drift af de i stk. 1 omhandlede motorkøretøjer, uanset om motorkøretøjet kun delvist anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden.

I ML § 42, stk. 1, nr. 7, nævnes, at virksomheder ikke kan fradrage moms af indkøb m.v., som vedrører anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer, jf. dog stk. 4, 6 og 7, hvilket vil sige normale hvidpladebiler.

ML § 42, stk. 6 er dog en undtagelse til denne undtagelse, idet der nævnes, at virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, eller som driver køreskole, kan fradrage momsen af indkøb m.v. til disse formål uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 7.

For udlejningsvirksomheder og køreskoler gælder dog ikke, at de er tilbage i hovedreglen, for i ML § 30 nævnes det, at udlejningsvirksomheder og køreskoler ved salg eller udtagning til ejerens private brug af motorkøretøjer, der har været anvendt til udlejning eller køreundervisning, kan momsberigtige disse på et reduceret grundlag. Det reducerede grundlag udgør et beløb svarende til momsgrundlaget ved motorkøretøjets første momsberigtigelse her i landet med fradrag af det beløb, der forholdsmæssigt udgør momsgrundlagets andel af det samlede værditab på motorkøretøjet. Udlejningsvirksomheder og køreskoler kan dog også gå tilbage og anvende hovedreglen, hvis den er mere fordelagtig.

Endelig gælder det, at der for virksomheder, der med henblik på videresalg indkøber brugte varer, kan bruges reglerne om brugtmoms i §§ 69-71.

## **2.4 Momslovens gruppering af motorkøretøjer**

Efter ovenstående gennemgang af momslovens regler for motorkøretøjer er det min vurdering, at momslovens hovedregel gælder for:

- alle motorkøretøjer i momspligtige virksomheder.

Herudover findes der undtagelser for:

- vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton
- personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer.

Derudover findes der særregler for virksomheder, som:

- forhandler motorkøretøjer
- udlejer motorkøretøjer
- driver køreskole.

## **2.5 Delkonklusion**

Det er momslovens opgave at beskrive momsreglerne for blandt andet motorkøretøjer. Dette gøres igennem en lang række af paragraffer, som beskriver hovedregel, undtagelser, fritagelser og særregler.

Momsloven er opbygget med neutralitet som grundlag, hvilket vil sige, at momsregistrerede virksomheder som udgangspunkt skal have fradrag for al indgående moms.

Momslovens paragraffer er blevet til siden 1967 og påvirket væsentligt fra EF og senere EU og herunder i særdeleshed EU's 6. momsdirektiv, som er grundstenen for både strukturen og reglerne i den momslov, vi kender i dag.

Min vurdering af reglerne i momsloven for motorkøretøjer er, at for alle virksomheder, der er momspligtige og registreringspligtige, og som ikke kan fritages for moms efter ML § 13, stk. 1, er gældende, at levering af alle motorkøretøjer er momspligtige.

Samtidig er der, jf. ML kapitel 9, fradrag for moms på motorkøretøjer i det omfang, at motorkøretøjet anvendes til erhvervmæssige formål.

Hertil findes et par undtagelser i form af personmotorkøretøjer og vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt ikke over 3 ton.

Endelig findes der særregler for virksomheder, som forhandler eller udlejer motorkøretøjer, samt for virksomheder, der driver køreskole.

### **3 Momslovens regler for de enkelte grupper**

Jeg vil i dette kapitel foretage en dybdegående gennemgang af reglerne for de grupper af motorkøretøjer, som er defineret i kapitel 2. Kapitlet vil indeholde en gennemgang af bestemmelserne i momsloven, herunder bekendtgørelser og vejledninger, som er af betydning for bestemmelserne for de enkelte grupper.

#### **3.1 Alle motorkøretøjer i momspligtige virksomheder**

De almindelige bestemmelser, jf. ML §§ 37 og 38, som er gældende for alle motorkøretøjer, kan betragtes som hovedreglen. Dog gælder reglerne ikke for følgende undtagelser:

- vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton
- personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer.

Hovedreglen gælder heller ikke for virksomheder, som:

- forhandler motorkøretøjer
- udlejer motorkøretøjer
- driver køreskole.

Bestemmelserne gælder således for vare- og lastbiler med tilladt totalvægt over 3 ton, øvrige motorkøretøjer, traktorer, motorredskaber, knallerter m.v.

##### **3.1.1 Fradrag for moms ved anskaffelse og drift**

Den generelle bestemmelse vedrørende fradrag for moms er ML § 37, som nævner, at registrerede virksomheder ved opgørelsen af momstilsvaret som indgående moms kan fradrage momsen for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for moms efter ML § 13, herunder leverancer udført i udlandet.

Der er således fradrag for moms af alle omkostninger, såfremt motorkøretøjet bliver brugt udelukkende til fradragsberettigede formål.

Såfremt motorkøretøjet bliver anvendt delvist til fradragsberettigede formål, skal man anvende bestemmelserne i ML § 38, stk. 1, som nævner, at for varer og ydelser, som en registreret virksomhed anvender både til fradragsberettigede formål efter ML § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

ML § 38, stk. 2, nævner, at for varer og ydelser, som af en registreret virksomhed benyttes både til fradragsberettigede formål efter ML § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af momsen, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

ML § 38 giver således mulighed for både fradrag for en del af momsen ved anskaffelsen samt en del af momsen ved driftsomkostninger.

ML § 38, stk. 1, vedrører de virksomheder, hvoraf en del af virksomheden er omfattet af ML § 13, stk. 1. ML § 38, stk. 2, vedrører de virksomheder, som benytter motorkøretøjet til såvel fradragsberettigede formål som til virksomheden uvedkommende formål, eksempelvis private formål.

Beregning af hvor stor en del af momsen der kan fradrages, er forskellig alt efter, om der er tale om ML § 38, stk. 1, eller ML § 38, stk. 2.

I ML § 38, stk. 1, er der fradragsret ud fra en omsætningsfordeling imellem den fradragsberettigede andel og den andel, som kan henføres til aktiviteten, jf. ML § 13, stk. 1.

I ML § 38, stk. 2, er der fradragsret ud fra en skønsmæssig vurdering af den fradragsberettigede anvendelse af motorkøretøjet. Dette skyldes, at såfremt et motorkøretøj anvendes delvist privat, vil det ikke kunne aflæses på omsætningen, og der er dermed ikke mulighed for en omsætningsfordeling.

Problemstillingen vedrørende ML § 38, stk. 2, finder ofte sted i de tilfælde, hvor virksomhedens medarbejder har taget virksomhedens lastmotorkøretøjer over 3 ton med hjem, idet lastmotorkøretøjet i det daglige arbejde benyttes til fragtkørsel. Her vil det antages for ikke at være privat anvendelse i det omfang, at lastmotorkøretøjet kun lejlighedsvis kører til



virksomhedens adresse for at hente materialer m.v. Ved lejlighedsvis forstås i praksis maksimalt én gang om ugen. Der vil således i de tilfælde, hvor lastmotorkøretøjet oftere end én gang ugentligt skal omkring virksomheden for at hente varer, være tale om privat anvendelse, såfremt medarbejderen tager lastmotorkøretøjet med hjem for at gøre morgendagens køretur kortere, både for virksomheden og for medarbejderen selv. Der skal i disse tilfælde foretages en vurdering af, hvor stor en del af den samlede kørsel, der udgør privat kørsel, og der vil således ikke være fradrag herfor, jf. ML § 38, stk. 2.

### **3.1.1.1 Køb i EU**

Ved køb af motorkøretøjer i EU skal der beregnes erhvervsessmoms, såfremt reglerne i ML § 11 er opfyldt. ML § 11 indeholder to hovedpunkter. Der skal beregnes erhvervsessmoms, såfremt der erhverves:

- varer fra andre EU-lande, når sælgeren er en virksomhed registreret for merværdiafgift, og erhververen er en momspligtig person eller en ikke-momspligtig juridisk person, der er registreringspligtig efter ML §§ 47 og 48, eller som registreres efter ML §§ 50 eller 51. Der betales dog ikke erhvervsessmoms, når motorkøretøjet i salgslandet er momsberigtiget efter tilsvarende regler som fastsat i kapitel 17 om brugte varer m.v. (brugtmomsordningen)
- et nyt transportmiddel fra andre EU-lande.

Der skal således altid beregnes erhvervsessmoms ved køb af et nyt transportmiddel, uanset om sælger er en momsregistreret virksomhed eller en privat person, og uanset om erhververen er en momsregistreret virksomhed eller en privat person i Danmark.

Ved et nyt transportmiddel forstås, jf. ML § 11, stk. 4, motordrevne landkøretøjer (motor-køretøjer, traktorer, motorredskaber og knallerter) med et slagvolumen på over 48 cm<sup>3</sup> eller en effekt på over 7,2 kW, når leveringen finder sted senest 6 måneder efter første ibrugtagning, eller når motorkøretøjet har kørt højst 6.000 km. For at et motorkøretøj skal kunne anses for brugt og derved undgå at beregne moms ved erhvervelse, skal begge kriterier efter 6. momsdirektiv være opfyldt.

Erhvervsessmomsen beregnes som anskaffelsesprisen ganget med momssatsen.

Et køb af et motorkøretøj bliver ved ML § 11 dermed sidestillet med et køb af et motorkøretøj, som ville være købt i Danmark.

Fradragsretten for momsen ved erhvervelsen er afhængig af de underliggende regler i den danske momslov om fradrag. Ved de almindelige regler er der derfor fradrag i det omfang, ML §§ 37 og 38 tillader det.

#### **3.1.1.2 Køb uden for EU**

Ved køb uden for EU skal der altid betales importmoms, jf. ML § 12. Dette er gældende, uanset om der er tale om et nyt eller brugt motorkøretøj, og uanset hvem sælgeren er.

Importmomsen er fradragsberettiget i samme omfang som erhvervelsesmomsen, altså hvis de underliggende momsregler i Danmark tillader fradrag.

#### **3.1.1.3 Leje**

Fradragsret ved leje behandles på samme måde som almindelige driftsomkostninger. Såfremt motorkøretøjet anvendes til udelukkende fradragsberettigede formål, er der også fuld fradrag for moms på lejen, jf. ML § 37.

Såfremt motorkøretøjet anvendes til delvist fradragsberettigede formål, jf. ML § 38, er der fradrag for den del af momsen, som vedrører den fradragsberettigede anvendelse. Der vil her blive brugt samme sats som ved driftsomkostninger.

Ændrer man anvendelsen af motorkøretøjet, således at der enten bliver et større eller et mindre fradrag af momsen på lejen, sker det fra den dag, hvor anvendelsen ændres. Der skal således ikke ske nogen form for regulering tilbage i tiden. Heller ikke såfremt der ved starten af lejemålet er udbetalt en stor engangsydelse med mulighed for fradrag efter ML § 37, og der efterfølgende sker skift til ML § 38, idet det er anvendelsen på tidspunktet for engangsydelsen, der er afgørende for, om der er fradrag for momsen herfor.

#### **3.1.1.4 Investeringsgoder**

For driftsmidler med anskaffelsessum over 75.000 kr. ekskl. moms skal der, såfremt der sker ændring i anvendelsen, ske regulering af den fradragsberettigede moms, jf. reglerne

om investeringsgoder i ML § 43. Dette er både gældende i de tilfælde, hvor virksomheden har ret til højere eller mindre fradrag. Reguleringsforpligtelsen beregnes med udgangspunkt i anskaffelsesprisen og afskrives så lineært over 5 år. Der skal således kun ske beregning af reguleringsforpligtelse inden for de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen og kun såfremt udsvinget i fradragprocenten er 10 eller derover i forhold til anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet.

Bliver formålet ændret til udelukkende privat formål, er der tale om udtagning. Der skal således afregnes moms efter samme regler i ML § 43. Altså skal der foretages en regulering i købsmomsen for den resterende reguleringsperiode.

For driftsmidler med anskaffessum under 75.000 kr. ekskl. moms skal der, såfremt der sker ændring i anvendelsen, ikke ske regulering af den fradragberettigede moms. Dette er både gældende i de tilfælde, hvor virksomhedens fradragberettigede anvendelse bliver større eller mindre.

Bliver formålet for driftsmidler med anskaffessum under 75.000 kr. ekskl. moms ændret til udelukkende privat formål, er der tale om udtagning. Der skal således afregnes moms efter ML § 28, stk. 4. Her er momsgrundlaget anskaffessummen med reduktion af 20 % for hvert påbegyndt regnskabsår efter anskaffelsen. Denne forskel skal begrundes med, at 75.000 kr. ekskl. moms er indsat som en bagatelgrænse, og beløb under dette beløb derfor er uinteressant i forbindelse med overdragelse af aktiver. Det skal i den forbindelse nævnes, at grænsen for nye motorkøretøjer på 75.000 kr. er ekskl. både moms og registreringsafgift.

### **3.1.2 Momspligt ved leverancer**

Såfremt der er helt eller delvist fradrag for momsen ved anskaffelsen som nævnt ovenstående, skal der, jf. ML § 8, stk. 1, og ML § 4, beregnes moms ved leverancen af hele salgs- summen. Og det er i den henseende ligegyldigt, om virksomheden kun har fået fradrag for del af momsen ved anskaffelsen.

### **3.1.2.1 Salg til EU-lande og lande uden for EU**

Som undtagelse gælder ML § 34, stk. 1, og stk. 5, vedrørende leverancer til momsregistrerede virksomheder i andre EU-lande og leverancer til lande uden for EU. Som betingelse herfor gælder, at man skal sikre sig, at motorkøretøjet bliver fragtet ud af Danmark. Det er således muligt at sælge motorkøretøjet momsfrit, således at erhververen er sidestillet med erhvervelse i Danmark fra andre EU-lande eller uden for EU.

Der stilles særlige krav til udarbejdelse af fakturaen i forbindelse med sådan et salg.

Der er værd at bemærke, at der ved salg af nye transportmidler til andre EU-lande også findes særlige regler som ved køb af nye transportmidler fra andre EU-lande. Det betyder, at såfremt motorkøretøjet er omfattet af de særlige regler for nye transportmidler, jf. ML § 11, stk. 4, er det muligt at sælge motorkøretøjet momsfrit. Og dette uanset om erhververen er en momsregistreret virksomhed eller en privat person.

### **3.1.2.2 Investeringsgoder**

Ved salg af et motorkøretøj, hvor man kun har haft delvist fradrag for momsen ved anskaffelsen, skal der som ovenfor beskrevet beregnes fuld moms ved salget. Der er dog ved investeringsgoder mulighed for at få en del af den indgående moms retur, som der ikke tidligere er taget fradrag for, idet investeringsgodet sidestilles med overgang til fuld fradragsberettiget anvendelse ved salg.

Der skal ligesom ved salg også i forbindelse med en overdragelse af et motorkøretøj som led i en virksomhedsoverdragelse i henhold til ML § 8 beregnes en reguleringsforpligtelse inden for de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen, jf. ML §§ 43 og 44.

Køberen kan, hvis denne også skal anvende motorkøretøjet udelukkende til fradragsberettigede formål, overtage reguleringsforpligtelsen. Men hvis køberen ikke har ret til at fradrage momsen, skal sælgeren i forbindelse med den momsfrie leverance opgøre reguleringsforpligtelsen og afregne denne til SKAT. Se illustrationseksemplet nedenfor.

En virksomhed har regnskabsår som kalenderår. Motorkøretøjet er købt i november 2006 for 100.000 kr. + moms, 25.000 kr., med fuld momsfradrag, idet motorkøretøjet udelukkende bliver brugt til fradragsberettigede formål. Motorkøretøjet bliver i juni 2007 over-

draget til en anden virksomhed, som vil anvende motorkøretøjet til ikke-fradragsberettigede formål. Momsreguleringsforpligtelsen udgør (25.000 kr. - 20 %) = 20.000 kr., som skal betales af virksomheden til SKAT. Såfremt den modtagne virksomhed havde ønsket at anvende motorkøretøjet til udelukkende fradragsberettigede formål, havde den modtagne virksomhed blot overtaget reguleringsforpligtelsen, således at man har opgørelsen heraf, hvis motorkøretøjet på et senere tidspunkt ændrer anvendelse.

### **3.2 Vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton**

ML § 41 er som nævnt en undtagelse til de almindelige bestemmelser. Bestemmelsen vedrører fradragsretten for anskaffelse og drift af vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton.

Ifølge denne bestemmelses stk. 1 kan købsmomsen ved anskaffelsen ikke fradrages, medmindre motorkøretøjet udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser.

Derimod kan moms, der vedrører drift af de omhandlede motorkøretøjer, fuldt ud fradrages, uanset om motorkøretøjet kun delvist anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden, jf. ML § 41, stk. 2.

ML § 41 har ikke hjemmel i 6. momsdirektiv, men kan bibeholdes, jf. 6. momsdirektivs art. 17, stk. 6, idet bestemmelsen var gældende, da direktivet trådte i kraft den 1. januar 1978.

Ved vare- og lastmotorkøretøjer skal forstås motorkøretøjer på gule plader, det vil sige biler, som utvivlsomt er konstrueret og indrettet til godstransport, eller som er specielt indrettet til erhvervmæssigt formål, herunder tandklinikker, udstillingsvogne, salgsvogne, mobile kontorer, værkstedsvogne og lignende, jf. registreringsafgiftslovens § 5<sup>3</sup>.

Det springende punkt i ML § 41 er skildringen mellem udelukkende eller delvist anvendelse i forbindelse med fradragsberettigede formål.

---

<sup>3</sup> Registreringsafgiftsloven, lov nr. 804 af 29. juni 2007 med senere ændringer.

I den forbindelse giver momsvejledningen<sup>4</sup> en række eksempler på momenter, som taler imod udelukkende fradragsberettiget anvendelse:

- motorkøretøjet benyttes til egentlig transport mellem virksomhedens faste forretningssted og den private bolig
- motorkøretøjet bruges til anden kørsel, herunder kørsel i forbindelse med momsfrie aktiviteter
- brugeren beskattes af privat benyttelse af motorkøretøjet, jf. Mn. 1068 og TfS 1996, 321, og
- der eksisterer en aftale mellem virksomheden og brugeren om privat benyttelse af motorkøretøjet.

Som eksempler på momenter, som taler for udelukkende fradragsberettiget anvendelse nævner momsvejledningen<sup>5</sup>:

- motorkøretøjet er forsynet med værktøj eller lignende (montørvogne), eller der er etableret et lager på medarbejderens bopæl med henblik på udkald til reparationsarbejder m.v., jf. UfR 1984.1083 H, Mn. 1068 og Mn. 1099
- virksomheden afskriver skattemæssigt motorkøretøjet som fuldt ud erhvervmæssigt benyttet.

Dog nævner momsvejledning<sup>6</sup>, at der er fradrag for motorkøretøjets moms ved kørsel mellem bopæl og skiftende arbejdspladser, herunder lejlighedsvis kørsel til faste forretningssteder for at supplere motorkøretøjets lager af værktøj, afhentning af arbejdssedler, tegninger eller lignende, såfremt følgende betingelser er opfyldt:

- at vare- og lastmotorkøretøjet er forsynet med det for arbejdet relevante værktøj, eller der er etableret et lager på medarbejderens bopæl

---

<sup>4</sup> Momsvejledningen 2008-1, Q.2.4.2.

<sup>5</sup> Momsvejledningen 2008-1, Q.2.4.2.

<sup>6</sup> Momsvejledningen 2008-1, Q.2.4.2.

- at virksomheden har ret til fuld skattemæssig afskrivning på vare- eller lastmotorkøretøjet, og
- at medarbejderne ikke må og ikke anvender vare- eller lastmotorkøretøjerne til private formål.

Man skal således altid være opmærksom på, om motorkøretøjet udelukkende anvendes til fradragsberettiget formål, især når motorkøretøjet står på medarbejderens bopæl.

Der er dog givet fradrag for købsmomsen ved anskaffelsen af varevogne i forbindelse med etablerede vagtordninger, hvor medarbejderen skal være til rådighed uden for almindelig arbejdstid, uanset hvor de opholder sig. Det er bestemt i momsnavnets afgørelse nr. 1099 fra 1990 at være gældende for en naturgasvirksomhed, men også værende gældende for virksomheder i servicesektoren, jf. TfS 1999, 336.

I forbindelse med vagtordninger må motorkøretøjet gerne benyttes til enkeltstående familiefester med indbydelse udsendt lang tid i forvejen.

SKAT<sup>7</sup> indførte den 3. juni 2007 et klistermærke med teksten "Bilen må benyttes privat", som blev lovpligtigt at have siddende i bagruden, såfremt motorkøretøjet blev benyttet til andre end udelukkende erhvervsmæssige formål. SKAT har siden klistermærkets indførelse haft stor fokus på gulpladebilerne og deres anvendelse - både i forhold til moms- og skattemæssige regler. Forholdet er behandlet yderligere i afsnit 4.5.

### **3.2.1 Fradrag for moms ved anskaffelse og drift**

Idet der for vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton er forskel på fradragsretten af henholdsvis moms på anskaffelsen og på driftsomkostninger alt efter anvendelsen, er det vigtigt at kunne skelne imellem anskaffelsesomkostninger og driftsomkostninger.

Anskaffelsesomkostninger knytter sig naturligvis til anskaffelsen. Men når man har anskaffet sig motorkøretøjet, er det vigtigt at skelne imellem, om efterfølgende omkostninger

---

<sup>7</sup> [www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1648217](http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=1648217).

er vedligeholdelse eller forbedringer. Forbedringer skal nemlig anses som anskaffelsesomkostninger, og der er dermed kun fradrag for momsen hertil, hvis motorkøretøjet er anvendt udelukkende til fradragsberettigede formål. Derfor blev der ikke givet fradrag for momsen ved anskaffelse af en hardtop til montering på en varevogn, der blev anvendt både erhvervsmæssigt og privat, jf. TfS 1992, 482.

Som der er nævnt i afsnit 3.2, er der fuld fradrag for moms ved anskaffelsen, såfremt vare- og lastmotorkøretøjet med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton kun anvendes til udelukkende fradragsberettigede formål. Derimod er der ikke mulighed for fradrag for moms, hvis vare- og lastmotorkøretøjet bliver anvendt helt eller delvist til andre formål end fradragsberettigede formål.

For at få fradrag for moms i forbindelse med driften skal man derfor have fokus på, om motorkøretøjet har været anvendt helt eller delvist til fradragsberettigede formål, eller om det udelukkende er anvendt til ikke-fradragsberettigede formål. Der er mulighed for fradragsret for moms ved driftsomkostninger, blot motorkøretøjet anvendes i et eller andet omfang til fradragsberettigede formål.

Dette må anses som en kompensationsbestemmelse i forhold til ML § 41, stk. 1, som kun giver fradrag for moms ved anskaffelsen, såfremt motorkøretøjet anvendes udelukkende til fradragsberettigede formål.

Der er i SKM2007.878.SKAT pointeret, at der også er fuld fradrag for driftsomkostninger, uanset om motorkøretøjet betragtes som en blandet benyttet bil i virksomhedsordningen, og derfor i den daglige bogføring er placeret uden for virksomheden, idet det ikke er lovligt at have blandede benyttede aktiver i virksomhedsordningen. Dette behandles yderligere i afsnit 4.4.

Ved køb i andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved almindeligt køb beskrevet under afsnit 3.1.1.1 og 3.1.1.2.

### **3.2.1.1 Leje**

Jf. ML § 41, stk. 3, kan også moms af driftsomkostninger på lejede motorkøretøjer fradragges ved delvist anvendelse til fradragsberettigede formål, mens kun en tredjedel af mom-



sen af lejen kan fradrages. Der må således forstås af ML § 41, stk. 3, at der er fuld fradrag for lejen ved fuld anvendelse til fradragsberettigede formål.

Formålet med fradrag for en tredjedel af momsen ved lejen må igen anses som en kompensationsbestemmelse, for såfremt virksomheden havde købt motorkøretøjet, ville der ikke have været fradrag for anskaffelsen, men der ville heller ikke være pålagt moms på registreringsafgiften og renterne. Og en del af lejeudgiften må menes at vedrøre registreringsafgift og renter. Der skal således, for at de to situationer kan sidestilles, gives fradrag for momsen på registreringsafgiften og renterne, i denne paragraf anslået til en tredjedel.

Fradrag for driftsomkostninger ved egne biler, jf. ML § 41, stk. 2, og lejede biler, jf. ML § 41, stk. 3, kan dog kun ske, såfremt virksomheden omsætter for minimum 50.000 kr. jf. ML § 41, stk. 4. I SKM2001.151.LSR slår Landskatteretten fast, at der her er tale om, at det er virksomhedens momspligtige omsætning, som skal overstige 50.000 kr. årligt for at opnå fradrag. ML § 41, stk. 4, begrænser således fradragsretten for virksomheder, som lader sig frivilligt registrere.

TfS 1997, 73, fastslår dog, at bestemmelsen i ML § 41, stk. 4, ikke har til hensigt at begrænse fradragsretten for virksomheder, der efter en konkret vurdering er omfattet af registreringspligten i ML § 49, stk. 1. Dette kan eksempelvis være virksomheder, som normalt har en momspligtig omsætning over 50.000 kr., men i et enkelt år har en lavere omsætning.

### **3.2.1.2 Investeringsgoder**

For driftsmidler med anskaffelsessum over 75.000 kr. ekskl. moms skal der, såfremt der sker ændring i anvendelsen, ske regulering af den fradragsberettigede moms, jf. reglerne om investeringsgoder i ML § 43. Dette er både gældende i de tilfælde, hvor virksomheden har ret til højere eller mindre fradrag. Reguleringsforpligtelsen beregnes med udgangspunkt i anskaffelsesprisen og afskrives så lineært over 5 år. Der skal således kun ske beregning af reguleringsforpligtelse inden for de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen.

Bliver formålet ændret fra ML § 41, stk. 1, til ML § 41, stk. 2, skal der afregnes moms efter reglerne i ML § 43. Bliver formålet ændret fra ML § 41, stk. 2, til ML § 41, stk. 1, skal der modsat opgøres en reguleringsforpligtelse, og der modtages moms, idet der nu er mu-

lighed for fradrag af moms ved anskaffelsen. Momsfradraget skal dog nedskrives, jf. 5-årsreglen.

Bliver formålet ændret til udelukkende privat formål, er der tale om udtagning. Der skal således afregnes moms efter samme regler i ML § 43.

For driftsmidler med anskaffelsessum under 75.000 kr. ekskl. moms skal der, såfremt der sker ændring i anvendelsen, ikke ske regulering af den fradragsberettigede moms. Dette er både gældende i de tilfælde, hvor virksomhedens fradragsberettigede anvendelse bliver større eller mindre. Det er dog vigtigt, at hensigten på anvendelsen ved anskaffelsestidspunktet har været reelt.

Bliver formålet for driftsmidler med anskaffelsessum under 75.000 kr. ekskl. moms ændret til udelukkende privat formål, er der tale om udtagning. Der skal således afregnes moms efter ML § 28, stk. 4. Her er momsgrundlaget anskaffelsessummen med reduktion af 20 % for hvert påbegyndt regnskabsår efter anskaffelsen. Dette er dog kun gældende, såfremt der er taget momsfradrag efter ML § 41, stk. 1, ved anskaffelsen. Såfremt der ikke er taget momsfradrag ved anskaffelsen efter ML § 41, stk. 2, er motorkøretøjet ikke omfattet af ML § 28, stk. 4.

### **3.2.2 Momspligt ved leverancer**

Leverancer af vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton skal deles op i to kategorier:

- udelukkende anvendt til fradragsberettigede formål
- delvist eller ikke anvendt til fradragsberettigede formål.

#### **3.2.2.1 Udelukkende anvendt til fradragsberettigede formål**

Ved leverancer af vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, som udelukkende har været anvendt til fradragsberettigede formål, er der fuld fradrag for momsen ved anskaffelsen, og der er derfor momspligt ved leverancen, jf. ML § 8, stk. 1.

Ved salg til andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved almindeligt salg beskrevet under afsnit 3.1.2.1.

#### **3.2.2.1.1 Investeringsgoder**

Der skal ved salg i forbindelse med en overdragelse af et motorkøretøj som led i en virksomhedsoverdragelse i henhold til ML § 8 beregnes en reguleringsforpligtelse inden for de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen, jf. ML §§ 43 og 44.

Køberen kan, hvis denne også skal anvende motorkøretøjet udelukkende til fradragsberettigede formål, overtage reguleringsforpligtelsen. Men hvis køberen ikke har ret til at fradrage momsen, skal sælgeren i forbindelse med den momsfrie leverance opgøre reguleringsforpligtelsen og afregne denne til SKAT.

#### **3.2.2.2 Delvist eller ikke anvendt til fradragsberettigede formål**

Ved leverancer af vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, som kun delvist eller overhovedet ikke er anvendt til fradragsberettigede formål, er der ikke momspligt ved leverancer, idet der ikke har været mulighed for fradrag ved købet, og leverancen er derfor omfattet af § ML 13, stk. 2.

Ved salg til andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved almindeligt salg beskrevet under afsnit 3.1.2.1.

#### **3.2.2.2.1 Investeringsgoder**

Der skal ved salg i forbindelse med en overdragelse af et motorkøretøj ved virksomhedsoverdragelse heller ikke beregnes en reguleringsforpligtelse, idet der ikke har været mulighed for fradrag ved anskaffelsen.

### **3.3 Personmotorkøretøjer**

En anden undtagelse til de almindelige bestemmelser, jf. ML §§ 37 og 38, er reglerne for personmotorkøretøjer, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 7.

ML § 42, stk. 1, nr. 7, som danner grundlag for denne undtagelse beskriver således, at virksomheder ikke kan fradrage moms af indkøb m.v., som vedrører anskaffelse og drift af

personmotorkøretøjer, der er indrettet til befording af ikke mere end 9 personer - med andre ord er der her tale om almindelige hvidpladebiler.

Denne undtagelse stammer tilbage fra momslovens vedtagelse i Danmark og har efterfølgende fået sammenhæng til reglerne i 6. momsdirektivs art. 17, stk. 6<sup>8</sup>, som nævner, at:

"Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de overfor omhandlende regler træder i kraft kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning."

I og med at der endnu ikke er besluttet andre fælles regler, kan medlemsstaterne opretholde de undtagelser, som var gældende, da direktivet trådte i kraft den 1. januar 1978. Dette betyder, at Danmark kan opretholde, at der ikke gives fradrag for moms på personmotorkøretøjer, også selvom de udelukkende bruges erhvervsmæssigt. 6. momsdirektivs art. 17, stk. 6, bliver i daglig tale kaldt stand-still-klausulen.

Stand-still-reglen er i flere tilfælde blevet forelagt EF-Domstolen, og i sag C-305/97, *Royscot Leasing Ltd., Royscot Industrial Leasing Ltd. og Allied Domecq plc*, SU 1999, 313, kom EF-Domstolen frem til, at 6. momsdirektivs art. 17, stk. 6, tillader medlemsstaterne at opretholde generelle undtagelser til fradragsretten for moms.

Virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, eller som driver køreskole, kan dog uanset i bestemmelsen i stk. 1, nr. 7, fradrage momsen af indkøb m.v. til disse formål. Disse undtagelser falder dog ikke nødvendigvis tilbage på hovedreglen i ML § 37. Forhandlere, udlejningsvirksomheder og køreskolers fradragsret beskrives senere i afsnit 3.4, 3.5 og 3.6.

---

<sup>8</sup> Rådets 6. direktiv, af 17. maj 1977 med senere ændringer.

For at finde en definition af hvad ordet "Personmotorkøretøjer" indeholder, må vi kigge i momsvejledningen J.3.1.7. Her nævnes det, at bestemmelsen som udgangspunkt omfatter biler, som kan transportere højst 9 personer, og som er indregistreret med hvide nummerplader. Det vil sige motorkøretøjer, hvoraf der efter registreringsafgiftsloven er betalt fuld registreringsafgift, såsom almindelige personvogne, nedsat registreringsafgift som på hyrevogne eller slet ingen registreringsafgift, fordi de er fritaget herfor. Dette kan også være personvogne, som tilhører visse statsinstitutioner.

Motorcykler anses også som personmotorkøretøjer. Derimod er andre motorkøretøjer, såsom knallerter, busser, traktorer og motorredskaber ikke omfattet af ML § 42, stk. 1, nr.7, og falder derfor tilbage på de almindelige regler om fuld momspligt.

I TfS 1998, 16, er der udtalt fra Told- og Skattestyrelsen, at autocampere, der er indrettet til befording af ikke mere end 9 personer, er omfattet af ML § 42, stk. 1, nr. 7. Såfremt autocamperen er indrettet til befording af mere end 9 personer, er momslovens almindelige regler gældende.

I TfS 1999, 265 Ø, er det ligeledes præciseret, at ML § 42, stk. 1, nr. 7, også omfatter motorkøretøjer på grønne nummerplader, der anvendes til erhvervsmæssig kørsel på Københavns Lufthavns område.

Til gengæld har Landsretten i SKM2001.39.LSR truffet afgørelse om, at momsfradrag i forbindelse med anskaffelse og drift af rustvogne skal opgøres efter momslovens almindelige fradragsregler, jf. ML §§ 37 og 38, da rustvognen er ikke indrettet til befording af personer og er fritaget for registreringsafgift, jf. registreringsafgiftslovens § 2.

### **3.3.1 Fradrag for moms ved anskaffelse og drift**

Som udgangspunkt er der ikke fradrag for moms ved anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, idet dette er direkte nævnt i ML § 42, stk. 1, nr. 7.

Definitionen på driftsomkostninger i forbindelse med personmotorkøretøjer gælder som udgangspunkt alle tænkelige driftsomkostninger, der er i forbindelse med driften af et personmotorkøretøj. Der er således i SKM2003.124.LSR truffet afgørelse om, at moms af en

lejeudgift til en parkeringsplads, som blev lejet i forbindelse med lejemål vedrørende lokaler, ikke var fradragsberettiget, idet det skal anses som en driftsomkostning.

Momsnævnet har ligeledes i TfS 1997, 896, truffet afgørelse om, at moms af færgebilletter for personmotorkøretøjer ikke er fradragsberettiget, idet det anses som en driftsomkostning i forbindelse med personmotorkøretøjet og ikke er fradragsberettiget, jf. ML § 37, selvom omkostninger er afholdt i forbindelse med erhvervsmæssig aktivitet.

Der er lavet en undtagelse til fradragsretten for personmotorkøretøjer, idet ML § 42, stk. 7, giver mulighed for fradrag for merværdiafgiften på passagen af den faste forbindelse over Øresund. Dette sker for at harmonisere de svenske og danske regler. Der er således ikke fradrag for andre broafgifter i Danmark, når passagen er sket i et personmotorkøretøj, hvor der ikke har fradrag for moms til driften heraf. Dette er præciseret i TfS 1998, 605.

Ved køb i andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved almindeligt køb beskrevet under afsnit 3.1.1.1 og 3.1.1.2.

### **3.3.1.1 Leje**

Der er lavet yderligere en undtagelse vedrørende fradragsretten for personmotorkøretøjer, idet ML § 42, stk. 4, nævner, at momsregistrerede virksomheder, der lejer personmotorkøretøjer i mere end 6 måneder i sammenhæng, uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 7, kan fradrage momsen af lejen, dog højst med 25 % af fradragsgrundlaget efter stk. 5. Dette er gjort for at sidestille leje af et personmotorkøretøj med køb af et personmotorkøretøj, idet der ved købet ikke er moms på registreringsafgiften og på renterne i forbindelse med finansieringen. I bemærkningerne til lovforslaget skriver regeringen, at der er en urimelig konkurrenceforvridning til ulempe for de danske biludlejere. Yderligere skal det ses som en kompensation for EF-Domstolens dom i sag C-190/95, der giver danske virksomheder mulighed for at lease et personmotorkøretøj i et andet EU-land og dermed få mulighed for at betale en lavere moms, svarende til momssatsen i udlandet. Det skal således nedbringe det incitament til at lease personmotorkøretøjer i et andet EU-land.

Grundlaget for fradrag efter stk. 4 som nævnt ovenfor er inden for de første 3 år fra personmotorkøretøjets første indregistrering 2 % pr. måned af den for personmotorkøretøjet betalte registreringsafgift her i landet og 1 % pr. måned i følgende år. Hvis et personmo-

torkøretøj har været i brug inden registreringen, eller hvis første registreringstidspunkt ikke kan fastslås, regnes perioden nævnt i 1. pkt. fra personmotorkøretøjets fremstillings-tidspunkt. Såfremt registreringsafgiftsbeløbet er ukendt, anvendes i stedet 55 % af udlejers anskaffelsespris inkl. moms og registreringsafgift. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om udlejers pligt til at give oplysninger til brug for beregning af fradraget.

Den eneste betingelse for fradrag er, at personmotorkøretøjet anvendes minimum 10 % i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser, samt at virksomheden leaser personmotorkøretøjet i minimum 6 måneder i sammenhæng.

### **3.3.2 Momspligt ved leverancer**

Som følge af ML § 13, stk. 2, er der ikke momspligt ved leverancer af personmotorkøretøjer, idet der ifølge ML § 42, stk. 1, nr. 7, ikke er mulighed for fradrag ved anskaffelsen. ML § 13, stk. 2, lyder i sin helhed, at levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for moms efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter ML kapitel 9, er fritaget for moms.

Dette gælder for så vidt alle leveringer af personmotorkøretøjer uanset leveringsstedet, idet ML § 13, stk. 2, vedrørende momsfritagelsen kommer i første række, og bestemmelserne om levering til EU-lande og tredjelande derfor ikke finder anvendelse her.

Uanset at leverancer til tredjelande i dette tilfælde er fritaget for momspligten efter ML § 13, stk. 2, så skal salget stadig anføres i momsangivelsens rubrik C om momsfrit salg til tredjelande, idet dette kun fungerer som en service- og kontroloplysning til SKAT.

### **3.4 Forhandlere af motorkøretøjer**

For forhandlere af motorkøretøjer findes der i momsloven som tidligere nævnt særlige regler, som kun gælder for denne branche.

Ved forhandlere af motorkøretøjer forstås virksomheder, som køber motorkøretøjer med henblik på videresalg, altså automobilforhandlere.

Automobilforhandlere skal ved både køb og salg skelne imellem, om der er tale om et nyt eller brugt motorkøretøj.

Nye motorkøretøjer defineres som motorkøretøjer, der ikke er taget i brug.

Ved leverancer til og fra EU-lande er definitionen beskrevet i ML § 11, stk. 4. Det vil sige motorkøretøjer med et slagvolumen på over 48 cm<sup>3</sup> eller en effekt på over 7,2 kW, når leveringen finder sted senest 6 måneder efter første ibrugtagning, eller når motorkøretøjet har kørt højst 6.000 km. Dette betyder, at begge kriterier skal være opfyldt, for at motorkøretøjet kan anses for at være brugt. Men denne regel gælder altså kun, når der er tale om leverancer til eller fra EU-lande.

### **3.4.1 Fradrag for moms ved anskaffelse og drift**

#### **3.4.1.1 Fradrag for moms ved anskaffelse og drift af nye motorkøretøjer**

Der er i ML § 42, stk. 6, en undtagelse til ML § 42, stk. 1, nr. 7, som beskriver, at virksomheder, der forhandler personmotorkøretøjer, kan fradrage momsen af indkøb m.v. til disse formål.

Det betyder i praksis, at man er tilbage i hovedreglen om momsfradrag i ML § 37.

Når man er tilbage i hovedreglen, er der generelt fradrag for moms ved anskaffelsen. Dette uanset om der er tale om personmotorkøretøjer eller den øvrige gruppe af motorkøretøjer, som normalt er omfattet af ML § 37. Det vil sige vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt over 3 ton, øvrige motorkøretøjer, traktorer, motorredskaber, knallerter m.v.

Såfremt der er tale om nye vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, skal automobilforhandlere af disse motorkøretøjer stadig bruge ML § 41. Dette betyder dog det samme, at der er fuld fradrag for moms ved købet af bilen.

Der er ligeledes fradrag for moms ved drift af motorkøretøjer, som er indkøbt med henblik på videresalg. Dette kunne eksempelvis være vedligeholdelsesudgifter eller brændstof i forbindelse med prøvekørsel heraf.



Ved køb i andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved almindeligt køb beskrevet under afsnit 3.1.1.1 og 3.1.1.2.

#### **3.4.1.2 Fradrag for moms ved anskaffelse og drift af brugte motorkøretøjer**

Såfremt der er ved anskaffelsen af et brugt motorkøretøj, modtages en faktura fra sælger, som berettiger køber til fuld fradrag for moms af anskaffelsen, vil der være fuld fradrag for anskaffelsen, og købet skal i princippet behandles som ved køb af nye motorkøretøjer. Dette betinger dog, at sælger har påført korrekt moms.

Brugtmomsordningen er nogle særlige bestemmelser i momsloven, som giver virksomheder mulighed for fradrag af moms ved køb af brugte varer til videresalg, hvor der umiddelbart ikke er fradrag for moms ved anskaffelsen. Hos automobilforhandlere sker dette som oftest i tilfælde, hvor der købes et brugt personmotorkøretøj af en privat person. Ordningen er frivillig og kan jf. ML § 69, stk. 1, vælges, når motorkøretøjet er leveret til virksomheden af enten:

- en ikke-momspligtig person
- en momspligtig person, når levering er momset efter de særlige regler i lovens kapital 17 (brugtmomsordningen) eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land
- en momspligtig person, når leveringen er fritaget for moms efter ML § 13 eller efter tilsvarende regler i et andet EU-land
- en momspligtig person, når levering er momset efter reglerne i ML § 30, stk. 1, det vil sige reglerne om momsberigtigelse af motorkøretøjer, der har været anvendt til udlejning eller køreundervisning
- en momspligtig person, der er fritaget for registrering efter ML § 49, stk. 1 og 2, eller som er under registreringsgrænsen i et andet EU-land, når leveringen omfatter et investeringsgode.

Der er således ikke den store forskel på, om motorkøretøjer er købt i Danmark eller i et andet EU-land. Det handler i begge tilfælde om at finde ud af, hvordan motorkøretøjet er behandlet momsmæssigt i forbindelse med salget fra sælgerens side.

Ved køb af brugte motorkøretøjer uden for EU skal der som ved normalt køb uden for EU beregnes importmoms. Importmomsen fremstår som en fuld fradragsberettiget moms, og det brugte motorkøretøj skal behandles efter reglerne i ML § 37 ligesom øvrige nye motorkøretøjer, jf. ovenfor.

Brugtmomsordningen kan opdeles i to grupper. En hovedbestemmelse i ML §§ 69 og 70 og en særregel for brugte personmotorkøretøjer i ML § 71.

For forhandlere af motorkøretøjer bruges ML §§ 69 og 70 ved levering af alle andre motorkører end personmotorkøretøjer. Ved levering af brugte personmotorkøretøjer kan ML § 71 anvendes.

Umiddelbart er der ikke den store forskel på de to ordninger. Fradraget gives ved begge ordninger først ved leveringen af motorkøretøjet, og der er ikke mulighed for at få negativt fradrag udbetalt.

Ved anvendelse af ML §§ 69 og 70 skal der ikke afregnes udgående moms af salget, men der skal afregnes 20 % af avancen (salgspris - købspris).

ML § 71 omhandler personmotorkøretøjer og alene muligheden for fradrag for købet. Det betyder i praksis, at der ved salg af brugte personmotorkøretøjer skal afregnes fuld udgående moms, og virksomheden heri foretager fradrag for indgående moms af købet. ML § 71 er ligeledes formuleret således, at det ikke er muligt at lade fradraget for købet overstige den udgående moms.

Formuleringen i ML § 71 betyder ligeledes, at der først er fradrag for moms af købet af det brugte motorkøretøj i forbindelse med salget.

Fradraget i den udgående moms beregnes med følgende formel:

$$\frac{\text{Momssatsen i \% ved anskaffelse} \times \text{forhandlerens indkøbspris}}{100 + \text{momssatsen i \% ved anskaffelse}}$$

Det giver som udgangspunkt, hvis personmotorkøretøjet er købt i Danmark, den samme moms til afregning, som hvis den var beregnet efter ML §§ 69 og 70.

Forskellen kommer, når man videresælger et motorkøretøj, som er indkøbt i et andet EU-land. Efter ML §§ 69 og 70 beregnes den udgående moms stadig som 20 % af avancen.

Efter ML § 71 indgår den udenlandske momssats i beregningsgrundlaget, jf. ovenstående formel. Dette giver en forskel i beregningen af den udgående moms i forhold til ML §§ 69 og 70 og ofte en mindre udgående moms, end når man beregner efter ML §§ 69 og 70. Forskellen er vist i bilag 1.

Baggrunden for beregningsmetoden i § ML 71 er, at den tager højde for de forskellige momssatser i de enkelte EU-lande.

Ved brug af brugtommsordningen er der særlige faktura- og regnskabsbestemmelser, som skal overholdes. Disse er nævnt i momsbekendtgørelsens § 93<sup>9</sup>.

Fakturaen skal ud over de sædvanlige oplysninger være forsynet med oplysninger om, at:

- varen sælges efter de særlige regler for brugte varer m.v. (ML kapitel 17)
- der er lagernummer på varen
- prisen er en samlet pris inkl. moms, og
- momsbeløbet, der er indeholdt i prisen, ikke kan fradrages som indgående moms.

Der skal herudover føres separate regnskaber over køb og salg for hver ordning. Det vil sige, at forhandlere af motorkøretøjer i princippet skal have et separat regnskab for hvert af følgende områder:

- almindelig moms
- brugte motorkøretøjer efter ML §§ 69 og 70
- brugte personmotorkøretøjer efter ML § 71.

---

<sup>9</sup> Momsbekendtgørelsen, BEK nr. 663 af 16. juni 2006.

Brugte vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, der købes i Danmark uden mulighed for fradrag for moms, fordi den købes af en privatperson eller fordi køber ikke har haft mulighed for fradrag af moms på grund af blandet erhvervsmæssig benyttelse jf. ML § 41, stk. 1, kan man som forhandler selv vælge, om man ønsker at bruge de almindelige regler, eller om man vil bruge reglerne i brugtmomsordningen. I mange tilfælde kan man som forhandler med fordel sælge efter brugtmomsordningen i ML §§ 69 og 70. Forskellen kan ses i bilag 2.

Køber virksomheden derimod det brugte vare- eller lastmotorkøretøj med en tilladt totalvægt på ikke over 3 ton af en momspligtig virksomhed, som har haft fradrag for moms ved købet, skal man anvende de almindelige regler.

Ved køb af brugte vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på ikke over 3 ton i et andet EU-land skal man ligeledes finde ud af, hvorledes sælger har behandlet motorkøretøjet momsmæssigt, idet motorkøretøjet så vil indgå i en af de to kategorier ovenfor.

Ud over ovennævnte regler for brugtmomsordning nævner ML § 70, stk. 5, at når der ikke kan ske momsberigtigelse for det enkelte motorkøretøj, fordi der foreligger et samlet køb eller salg, opgøres momsgrundlaget for de pågældende motorkøretøjer under et for momsperioden. Ordningen kaldes samlemetoden og kan også frivilligt vælges. Samlemetoden behandles yderligere i afsnit 4.10.

### **3.4.2 Momspligt ved leverancer**

Den momsmæssige behandling ved leverancer af motorkøretøjer afhænger i første omgang af, om motorkøretøjet er nyt eller brugt. Her gælder samme definitioner som beskrevet under afsnit 3.4.

#### **3.4.2.1 Momspligt ved leverancer af nye motorkøretøjer**

Leverancer af nye motorkøretøjer er momspligtige.

Ved leverancer af nye motorkøretøjer skal der beregnes moms af salgsprisen inkl. leveringsomkostninger. Der skal dog ikke beregnes moms af udlæg til registreringsafgift og nummerplader, jf. ML § 27, stk. 3, nr. 3.

Ved salg til andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved almindeligt salg beskrevet under afsnit 3.1.2.1. Der skal her tages højde for, at der er særlige definitioner for nye transportmidler ved salg til andre EU-lande.

SKAT har i meddelelse SKM2006.170.SKAT slået fast, at ved en erhverver i et andet EU-land forstås en person, der har sin bopæl i et andet EU-land. Det vil sige, at køberen på leveringstidspunktet skal have sin bopæl i et andet EU-land. Det er derfor ikke tilstrækkeligt, at køberen på et senere tidspunkt får sin bopæl i et andet EU-land.

### **3.4.2.2 Momspligt ved leverancer af brugte motorkøretøjer**

Har virksomheden haft mulighed for fradrag ved anskaffelsen, skal der afregnes fuld udgående moms af hele salgsprisen.

Ved leverancer af brugte personmotorkøretøjer, hvor der ikke har været mulighed for fradrag for moms ved anskaffelsen, skal der også beregnes fuld udgående moms. Der er dog fradrag i den udgående moms med den del, som kan fradrages, jf. afsnit 3.4.1.2, vedrørende brugtmomsordningen, svarende til reglerne i ML § 71.

Ved leverancer af øvrige brugte motorkøretøjer, hvor der ikke har været mulighed for fradrag for moms ved anskaffelsen, skal der enten beregnes fuld moms, eller også har virksomheden mulighed for at benytte reglerne vedrørende brugtmomsordningen, jf. ML §§ 69 og 70, og så er det alene avance, der skal beregnes moms af ved leverancen.

Ved leverancer af et brugt motorkøretøj til et andet EU-land gælder samme regler som ved leverancer i Danmark som beskrevet ovenfor. Dog skal reglen om nye transportmidler, jf. ML § 34, stk. 1, nr. 2, overholdes.

Ved leverancer af et brugt motorkøretøj til et land uden for EU skal virksomheden bruge de almindelige regler. Det vil sige, at varen kan sælges momsfrit, jf. afsnit 3.1.2.1.

## **3.5 Udlejning af motorkøretøjer**

Ligesom ved forhandlere af motorkøretøjer findes der også i momsloven særlige regler for udlejning af motorkøretøjer.

Der er ingen krav om, at udlejningsvirksomheden skal have udlejning som hovedaktivitet. Såfremt et enkelt motorkøretøj bliver anvendt til udlejning, er det omfattet af reglerne for udlejningsmotorkøretøjer, jf. TfS 1999, 472. Der er dog et krav, at der ved udlejningen sker en betaling for lejen, uanset at lejen ligger langt under en normal leje. Der er dog ikke tale om et udlejningsmotorkøretøj, såfremt motorkøretøjet bliver stillet vederlagsfrit til rådighed for brugeren, jf. TfS 2002, 155.

Udlejningsvirksomheder skal være opmærksomme på, at såfremt der i forbindelse med lejeudlejningen også sælges forsikringsydelser, så er udlejningsvirksomheden omfattet af momsfrie ydelser, jf. ML § 13, stk. 1, og dermed kun har delvist fradrag for fællesudgifter, jf. ML § 38, stk. 1. Skatterådet har yderligere i SKM2007.416.SR besvaret, at i sådanne tilfælde skal salg af udlejningsmotorkøretøjer ikke medregnes omsætningsstørrelsen i forbindelse med beregning af det delvise fradrag og henviser i øvrigt til SKM2004.1.ØLR som siger, at der skal ses bort fra omsætningsbeløb, som vedrører levering af tidligere udleasede aktiver.

Dette synes ikke i overensstemmelse med EF-Domstolens afgørelse C-280/04, *Jyske Finans A/S mod Skatteministeriet*, hvor der ved salg af biler efter endt udlejning skulle beregnes brugtmoms, hvilket betyder, at udlejningsmotorkøretøjet skulle anses som en lagervare og ikke som et investeringsgode.

Læs dog afsnit 5.1, idet afgørelsen SKM2004.1.ØLR er anket til Højesteret og er af Højesteret forespurgt EF-Domstolen som et præjudicielt spørgsmål.

### **3.5.1 Fradrag for moms ved anskaffelse og drift**

ML § 42, stk. 6, gælder ligesom for forhandlere af personmotorkøretøjer også for udlejningsvirksomheder af personmotorkøretøjer. Der er således uanset motorkøretøjets art mulighed for fradrag af moms ved anskaffelsen, såfremt der er tale om et motorkøretøj, der anvendes til udlejning.

På samme måde er der også fradrag for moms vedrørende drift af udlejningsmotorkøretøjer, idet de almindelige bestemmelser i ML § 37 anvendes.

Ved anskaffelse af vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på ikke over 3 ton benyttes reglerne i ML § 41.

Ved anvendelse af udlejningsmotorkøretøjet til ikke- eller delvist ikke-fradragsberettigede formål er der kun mulighed for fradrag af moms ved anskaffelse og drift i det omfang, at ML §§ 38 eller 41 tillader det.

Såfremt udlejningsmotorkøretøjet også anvendes til virksomhedens momsfrie leverancer, jf. ML § 13, stk. 1, er der alene mulighed for fradrag af den del af momsen, som forholdsmæssigt ud fra en omsætningsfordeling vedrører den fradragsberettigede anvendelse.

Ved køb i andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved almindeligt køb beskrevet under afsnit 3.1.1.1 og 3.1.1.2.

### **3.5.1.1 Leje**

Fradragsretten for moms ved leje følger ligeledes ML §§ 37, 38 og 41, som er beskrevet i afsnit 3.1.1.3 og 3.2.1.1.

### **3.5.2 Momspligt ved leverancer**

Ved leverancer af motorkøretøjer, som har været anvendt til udlejning, kan ML § 30 benyttes. Denne giver mulighed for, at momsregningen ved salg eller udtagning til privat brug kan foretages af et reduceret grundlag. Det reducerede grundlag udgør et beløb svarende til momsgrundlaget ved motorkøretøjet første momsberigtigelse her i landet med fradrag af det beløb, der forholdsmæssigt udgør dette momsgrundlags andel af det samlede værditab af motorkøretøjet.

Reglen i ML § 30 er således en mulighed for at sælge udlejningsmotorkøretøjet, uden at der sker momsregning af registreringsafgiften. Registreringsafgiften nedskrives dog i takt med værdiforringelsen.

Reglen i ML § 30 er en dansk særregel, idet den ikke har hjemmel i 6. momsdirektiv. Såfremt den danske momslovgivning skulle følge 6. momsdirektiv, ville der skulle ske fuld momsregning af salgsprisen inkl. registreringsafgift.

Reglen gør, at udlejningsvirksomheden slipper med en mindre afregning af moms ved levering, som er angivet i bilag 3.

ML § 30, stk. 2, beskriver, at momsbeløbet ikke må anføres på salgsfakturaen. Ej heller en anden angivelse, hvoraf momsbeløbets størrelse kan udregnes. Dette betyder, at køber, såfremt denne er en momspligtig virksomhed eller forhandler af motorkøretøjer, skal benytte reglerne i brugtmomsordningen ved et eventuelt salg.

Ved salg til andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved salg af biler i brugtmomsordningen, jf. afsnit 3.4.2.2. Såfremt særreglerne i ML § 30 ikke anvendes, men derimod de almindelige regler, skal de almindelige regler ligeledes anvendes for salg til EU-lande og lande uden for EU som beskrevet under afsnit 3.1.2.1.

### **3.6 Køreskoler**

Ligesom ved forhandlere af motorkøretøjer og udlejningsvirksomheder findes der endelig også i momsloven særlige regler for køreskoler.

Reglerne for køreskoler vedrørende motorkøretøjer er meget lig de regler, som gælder for udlejning af motorkøretøjer, og er omfattet af samme bestemmelse.

#### **3.6.1 Fradrag for moms ved anskaffelse og drift**

ML § 42, stk. 6, gælder ligesom for udlejning af personmotorkøretøjer også for køreskoler. Der er således uanset motorkøretøjets art mulighed for fradrag af moms ved anskaffelsen, såfremt der er tale om et motorkøretøj, der anvendes til køreskole.

På samme måde er der også fradrag for moms vedrørende drift af motorkøretøjer, der anvendes til køreskole, idet de almindelige bestemmelser i ML § 37 anvendes.

Ved anskaffelse af vare- og lastmotorkøretøjer med en tilladt totalvægt på ikke over 3 ton benyttes reglerne i ML § 41.

Ved anvendelse af motorkøretøjet til ikke- eller delvist ikke-fradragsberettigede formål er der kun mulighed for et skønsmæssigt fradrag af moms ved anskaffelse og drift i det om-



fang, at ML §§ 38, stk. 2, eller 41, stk. 2, tillader det. Dette er i særdeleshed udbredt for køreskoler, idet disse ofte bruges som privatbil af kørelæreren.

Såfremt motorkøretøjet også anvendes til virksomhedens momsfrie leverancer, jf. ML § 13, stk. 1, er der alene mulighed for fradrag af den del af momsen, som forholdsmæssigt ud fra en omsætningsfordeling vedrører den fradragsberettigede anvendelse.

Ved køb i andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved almindeligt køb beskrevet under afsnit 3.1.1.1 og 3.1.1.2.

### **3.6.1.1 Leje**

Fradragsretten for moms ved leje følger ligeledes ML §§ 37, 38 og 41, som er beskrevet i afsnit 3.1.1.3 og 3.2.1.1.

### **3.6.2 Momspligt ved leverancer**

Ved leverancer af motorkøretøjer, som har været anvendt i køreskoler, benyttes ML § 30. Denne giver mulighed for, at momsregningen ved salg eller udtagning til privat brug kan foretages af et reduceret grundlag. Det reducerede grundlag udgør et beløb svarende til momsgrundlaget ved motorkøretøjet første momsberigtigelse her i landet med fradrag af det beløb, der forholdsmæssigt udgør dette momsgrundlags andel af det samlede værditab af motorkøretøjet.

Reglen i ML § 30 giver mulighed for at sælge motorkøretøjet, uden at der sker momsregning af registreringsafgiften. Registreringsafgiften nedskrives dog i takt med værdiforringelsen.

Reglen i ML § 30 er en dansk særregel, idet den ikke har hjemmel i 6. momsdirektiv. Såfremt den danske momslovgivning skulle følge 6. momsdirektiv, ville der skulle ske fuld momsregning af salgsprisen inkl. registreringsafgift.

Reglen gør, at køreskolen slipper med en mindre afregning af moms ved levering, ligeledes som for udlejningsvirksomheder, som er angivet i bilag 3.

ML § 30, stk. 2, beskriver, at momsbeløbet ikke må anføres på salgsfakturaen. Ej heller en anden angivelse, hvoraf momsbeløbets størrelse kan udregnes. Dette betyder, at køber, såfremt denne er en momspligtig virksomhed eller forhandler af motorkøretøjer, skal benytte reglerne i brugtmomsordningen ved et eventuelt salg.

Ved salg til andre EU-lande eller i det øvrige udland gælder samme regler som ved salg af biler i brugtmomsordningen, jf. afsnit 3.4.2.2. Såfremt særreglerne i ML § 30 ikke anvendes, men derimod de almindelige regler, skal de almindelige regler ligeledes anvendes for salg til EU-lande og lande uden for EU, som beskrevet under afsnit 3.1.2.1.

### **3.7 Delkonklusion**

Jeg har i dette kapitel behandlet og analyseret de grundlæggende regler for moms på motorkøretøjer i de enkelte situationer ud fra de grupperinger, som momsloven er opdelt i.

Hovedreglen og dermed de almindelige regler i momsloven vedrørende motorkøretøjer er ML §§ 37 og 38. ML §§ 37 og 38 beskriver muligheden for fradrag og er gældende for alle motorkøretøjer, som ikke falder ind under de efterfølgende særregler. Det vil sige, at så snart man ikke er inde i en særreglen, falder man tilbage til ML §§ 37 og 38. Når der fradrag for momsen, jf. ML §§ 37 og 38, er motorkøretøjet samtidig fuld momspligtigt ved leverance. Dette uanset om der ikke er opnået fuld fradrag for momsen ved anskaffelsen.

En af særreglerne er ML § 41, som vedrører vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton. Det er kun denne gruppe, som behandles efter denne særregel. ML § 41 stammer tilbage fra momslovens tilblivelse og dermed en af de undtagelser til 6. momsdirektiv, som stadig er gældende i Danmark. Og ifølge EF-Domstolen er det stadig lovligt for Danmark at have den særregel, jf. stand-still-klausulen.

ML § 41 giver dog administrationsmæssige udfordringer, idet der er forskellig behandling af motorkøretøjet, alt efter om det benyttes til udelukkende fradragsberettigede formål eller helt eller delvist til andre end fradragsberettigede formål. Og ML § 41 giver især udfordringer, når motorkøretøjet overgår fra fuld erhvervsmæssig anvendelse til en blandet anvendelse eller omvendt. ML § 41 er udformet på en sådan måde, at det er vigtigt at finde ud af, om motorkøretøjet anvendes til fuld erhvervsmæssig anvendelse, og der er derfor mange afgørelser på dette område.

Udformningen af ML § 41 gør det derfor ligeledes til en diskussion om, hvorvidt omkostninger skal henføres til anskaffelsesomkostninger eller til driftsomkostninger.

ML § 42 er ligeledes en særregel i momsloven, som ikke giver fradrag for personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer. Der er derfor heller ikke momspligt ved leverancer af personmotorkøretøjer.

ML § 42 stammer ligeledes tilbage til momslovens tilblivelse og er derfor også en dansk særregel, som er omfattet af stand-still-klausulen.

Nægtelsen af fradrag, jf. ML § 42, gælder alt vedrørende personmotorkøretøjer og gælder derfor også ved fradrag for parkeringsplads, færgebilletter m.v., når omkostningen er fremkaldt af et personmotorkøretøj.

ML § 42 åbner dog op for, at forhandlere af motorkøretøjer ikke er omfattet af ML § 42, men behandles efter ML §§ 37 og 38. Herudover er der vedrørende leverancen af brugte motorkøretøjer en særregel i ML §§ 69-70 og 71, som er gældende for handel med brugte motorkøretøjer, også kaldet brugtmomsordningen.

ML § 42 åbner yderligere op for, at udlejning af motorkøretøjer og køreskoler ikke er omfattet af ML § 42, men behandles efter ML §§ 37 og 38. Herudover er der vedrørende leverancen af motorkøretøjer for udlejningsvirksomheder og køreskoler en særregel i ML § 30 som gør, at momsen ved leverancen bliver gradvist nedsat i takt med værdiforringelsen.

Igennem hele momsloven er der overordnede bestemmelser, som gælder for alle grupperinger af motorkøretøjer. Dette gælder handel med EU-lande og lande uden for EU efter ML §§ 11, 12 og 34 samt handel med investeringsgoder efter ML § 43.

## **4 Problemstillinger og muligheder ved momsloven**

Momslovens udformning med alle dens særregler giver i praksis mange spørgsmål til, hvorledes en specifik særregel skal løses.

I forbindelse med mit erhverv som revisor og mit kendskab til området i øvrigt vil jeg i dette afsnit give eksempler på problemstillinger, som jeg har oplevet, at momsloven giver.

Samtidig vil jeg se på mulighederne i momsloven. Nogle muligheder for tilrettelæggelse af virksomheden på en sådan måde, at det er mest rentabelt for virksomheden, og som samtidig holder sig på den rigtige side af lovgivningen.

### **4.1 ML § 8 kontra neutralitet**

ML § 4 udtrykker, at der betales moms af varer og ydelser, som leveres mod vederlag her i landet. Efterfølgende beskriver ML § 8, at levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvist fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af aktivet.

Dette bevirker, at en virksomhed, som køber et vare- eller lastmotorkøretøj med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, og som ønsker at benytte motorkøretøjet udelukkende til fradragsberettiget anvendelse, normalt vil have fradrag for moms efter ML § 41, stk. 1. Men hvis motorkøretøjet købes af en privatperson, som ikke har eller kan fakturere moms ved leveringen, og som naturligvis ikke giver den købende virksomhed mulighed for fradrag for moms, så skal virksomheden ved et efterfølgende salg alligevel afregne udgående moms, idet det ikke er det konkrete momsfradrag, som er gældende, men muligheden for fradragsret, jf. ML § 8.

Dette strider mod momslovens oprindelige hensigt om momsneutralitet, idet momsen på dette motorkøretøj vil blive afregnet to gange.

Skatteministeren har da også dispenseret herfra i TfS2000.653, hvor skatteministeren oplyser, at momsregistrerede virksomheder ikke skal beregne moms ved salg af en varevogn, men i stedet anvende brugtmomsordningen. Jeg mener dog, at dette er i strid med moms-

lovens ordlyd, men idet udtalelsen tilgodeser de momsregistrerede virksomheder, er der ingen, der har vist interesse for at efterprøve rettens ord herom.

Der vil ligeledes være tale om dobbelt momsafregning, såfremt en virksomhed først køber et vare- eller lastmotorkøretøj til udelukkende fradragsberettiget anvendelse med fuld fradrag efter ML § 41, stk. 1, efterfølgende lader anvendelsen ændre til kun delvist fradragsberettiget anvendelse, jf. ML § 41, stk. 2, og herefter sælger motorkøretøjet. Dette vil ligeledes medføre momspligt ved salget, idet der har været momsfradrag ved anskaffelsen. Dette ligegyldigt om det meste af den fradragne moms er afregnet igen som reguleringsforpligtelse i forbindelse med overgangen til ML § 41, stk. 2.

Denne praksis er slået fast ved flere afgørelser, herunder blandt andet sag C-415/98, *Laszlo Bakcsi*, og SKM2001.455.LSR.

Men dermed må der også ligge en mulighed i at handle i den modsatte retning og dermed købe et investeringsgode efter ML § 41, stk. 2, ændre anvendelsen til ML § 41, stk. 1, og dermed få fradrag for en del af momsen og efterfølgende sælge investeringsgodet momsfrit. Dette forudsætter dog, at der ved anskaffelse lå et reelt motiv om at anvende motorkøretøjet til blandet benyttelse. Der findes dog ikke en afgørelse på denne situation.

Det er således min vurdering, at ML § 41 skaber problemer i forhold til momsneutraliteten, idet momslovens øvrige ordlyd, som følger 6. momsdirektiv, ikke tager højde for den danske særregel i ML § 41. Jeg anbefaler derfor, at ML § 41 afskaffes.

## **4.2 Investeringsgoder**

Som nævnt i de tidligere afsnit skal motorkøretøjer med en anskaffelsespris på over 75.000 kr. ekskl. moms behandles som et investeringsgode, jf. ML § 43.

Såfremt et sådan motorkøretøj skifter fra fuld erhvervmæssig anvendelse til blandet anvendelse eller omvendt efter anskaffelsen, skal der ske en regulering af den fradragsberettigede moms. For motorkøretøjer foretages der regulering for ændringer, som indtræder inden for de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen inkl. det regnskabsår, hvori motorkøretøjet er anskaffet. Reguleringen i ML § 43 er opbygget på skift i regnskabsår, som vil si-

ge, at man for motorkøretøjer kan nedskrive reguleringsforpligtelsen med 20 % hver gang, motorkøretøjet passere et regnskabsår.

Det giver således mulighed for at betale en lavere moms i forbindelse med køb af motorkøretøjer. En virksomhed kan købe et motorkøretøj umiddelbart før et regnskabsår udløber og indtil skift af regnskabsår udelukkende benytte motorkøretøjet til fradragsberettigede formål. Efter skift af regnskabsår kan virksomheden ændre formålet til at omfatte ikke-fradragsberettigede formål og skal dermed foretage regulering. Nu vil reguleringen, som virksomheden skal afregne, kun udgøre 80 % af momsbeløbet, idet der er afskrevet 20 % i forbindelse med passagen af et regnskabsår. Dette gælder naturligvis også kun, såfremt hensigten om udelukkende erhvervmæssig anvendelse har været rigtig ved anskaffelsen.

Hvis man vælger at ændre regnskabsår i en virksomhed, kan dette ligeledes medvirke til at nedbringe momsreguleringsforpligtelsen, og det skal ikke udelukkes, at der kan spekuleres i det.

Det kan derfor undre, hvorfor man i forbindelse med momsloven ikke har fokuseret på antal faktiske dage og ikke på regnskabsår. Jeg anbefaler, at der for ikke at give mulighed for tilsigtet svindel, indføres i momsloven at afskrivningen på reguleringsforpligtelsen ikke sker ved skift i regnskabsår, men ved årsskift i forhold til den faktiske anskaffelsesdato.

### **4.3 Moms- kontra skatteregler**

Som nævnt i afsnit 3.2 kan kørsel mellem bopæl og skiftende arbejdspladser, herunder lejlighedsvis kørsel til faste forretningssteder for at supplere motorkøretøjets lager af værktøj, afhentning af arbejdssedler, tegninger eller lignende, anses for anvendelse til udelukkende fradragsberettigede formål efter ML § 41, stk. 1., såfremt følgende betingelser er opfyldt:

- at vare- og lastmotorkøretøjet er forsynet med det for arbejdet relevante værktøj, eller der er etableret et lager på medarbejderens bopæl
- at virksomheden har ret til fuld skattemæssig afskrivning på vare- eller lastmotorkøretøjet, og

- at medarbejderne ikke må og ikke anvender vare- eller lastmotorkøretøjerne til private formål.

Det er værd at bemærke, at dette ikke må sammenlignes med skattelovgivningens 60-dages-regel, hvor kørsel imellem sædvanlig bopæl og midlertidig arbejdsplads i indtil 60 dage inden for en 24-måneders periode anses for erhvervsmæssig kørsel, og man dermed ikke bliver beskattet af fri bil. Dette vil i momslovens henseende betyde, at gulpladebilen anses for blandet benyttet og derfor vil være omfattet af ML § 41, stk. 2, hvis gulpladebilen er under 3 ton, og omfattet af ML § 38, stk. 2, hvis gulpladebilen er over 3 ton.

Ligningsrådet har i Tfs 2002, 467 LR, godkendt, at medarbejdere ikke skal beskattes af fri bil, såfremt medarbejderen i en værkstedsbil standser på vejen for at foretage private indkøb eller for at aflevere/hente børn, såfremt den private kørsel sker uden afvigelser fra den erhvervsbetingede kørselsrute.

Der er dog heller ikke i dette tilfælde sammenfald imellem skattelovgivningen og momslovgivningen, idet dette i momsmæssig henseende vil anses som privat kørsel, og virksomheden derfor vil miste muligheden for momsfradrag for anskaffelsen.

Det er min anbefaling, at der skabes lighed imellem moms- og skattelovgivningen.

#### **4.4 Fradragsret for drift af varebil i virksomhedsordningen**

SKAT svarede i SKM2007.602.SKAT på en række spørgsmål, som vedrørte fradragsret for moms af driftsudgifter på vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, der bruges til både erhvervsmæssig og privat formål, jf. ML § 41, stk. 2. SKAT gav i første omgang kun fradrag i følgende situation:

- motorkøretøjet er placeret i virksomhedsordningen, og indehaveren er beskattet af fri bil.

Og SKAT gav således ikke fradrag i disse situationer:

- motorkøretøjet holdes uden for virksomhedsordningen, og indehaveren får godtgørelse for den erhvervsmæssige kørsel med en forholdsmæssig andel af de faktiske udgifter

- motorkøretøjet holdes uden for virksomhedsordningen, og indehaveren får godtgørelse for den erhvervsmæssige kørsel efter statens takster
- den selvstændige erhvervsdrivende anvender ikke virksomhedsordningen og fratrækker skattemæssigt udgifter vedrørende den erhvervsmæssige kørsel med de dokumenterede faktiske udgifter pr. kørt km
- den selvstændige erhvervsdrivende anvender ikke virksomhedsordningen og fratrækker skattemæssigt udgifter vedrørende den erhvervsmæssige kørsel efter statens takster.

SKAT har efterfølgende fået en del kritik fra revisorbranchen, idet ovennævnte svar ville betragtes som en stramning af reglerne, og SKAT har efterfølgende i SKM2007.878.SKAT korrigeret deres svar og givet fradrag i alle situationer. Dette skyldes, at ML § 41, stk. 2, lyder på, om der er erhvervsmæssig anvendelse eller ej, og ikke om det er en privatperson eller en momspligtig person, som afholder udgifter, som SKAT ellers havde lagt op til i første omgang. Virksomhedsordningen er alene et tilbud til den selvstændige erhvervsdrivende om en metode til at opgøre den skattepligtige indkomst med og har ikke noget med momsloven at gøre.

Det er min vurdering, at det korrigerede svar er i overensstemmelse med lovens hensigter.

#### **4.5 Klistermærket "Bilen må bruges privat"**

SKAT<sup>10</sup> indførte den 3. juni 2007, at det var lovpligtigt at have et lille klistermærke i bagruden med teksten "Bilen må bruges privat" for motorkøretøjer på gule plader, som benyttes til andre end udelukkende erhvervsmæssige formål.

SKAT ville gerne have mere fokus på, at medmindre der var betalt for det, så var det ulovligt at køre rundt i et motorkøretøj på gule plader til private formål.

Det er værd at bemærke, at de gældende regler for motorkøretøjer på gule plader ikke er ændret med det nye klistermærke, men at mærkningen alene har til formål at give SKAT

---

<sup>10</sup> [www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1648217](http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1648217)



et værktøj til at kontrollere anvendelsen af bilerne. SKAT har derfor i den senere tid foretaget store kontrolaktioner på gulpladebiler.

Selvom SKAT både har udsendt en pjece til alle ejere af et motorkøretøj på gule plader, og selvom der har været stor fokus på klistermærket i den daglig presse, så har SKAT alligevel i forbindelse med kontrolaktionerne i oktober og november 2007 fundet fejl i op til en tredjedel af samtlige motorkøretøjer på gule plader, som blev stoppet<sup>11</sup>.

Ifølge SKAT er dette et udtryk for, at ejerne af motorkøretøjerne på gule plader forsøger at omgå reglerne og ulovligt benytter motorkøretøjerne til andet end udelukkende erhvervmæssig anvendelse, selvom der er fratrukket moms ved anskaffelsen, jf. ML § 41, stk. 1.

Jeg er dog af den opfattelse, at det ikke udelukkende er et udtryk for bevidst ulovligt brug af motorkøretøjer på gule plader, men også et udtryk for, at de gældende momsregler for motorkøretøjer er for indviklede, idet der ud over at skulle skelnes til grænsen på 3 ton samtidig skal skelnes til de ikke-sammenlignelige skattemæssige regler vedrørende anvendelse af motorkøretøj til privat brug som også nævnt i afsnit 4.3.

Det er derfor min vurdering, at virksomhedernes syn på, hvad der er privat kørsel og erhvervmæssig kørsel, ikke er i overensstemmelse med de nugældende regler på såvel skatte- som momsområdet.

#### **4.6 Demonstrationsmotorkøretøjer**

Begrebet demonstrationsmotorkøretøjer anvendes inden for automobilforhandlerbranchen, som indregistrerer et motorkøretøj i virksomhedens navn og herefter bruger bilen som demonstration over for kunder med henblik på et efterfølgende salg.

Såfremt en forhandler indregistrerer et nyt personmotorkøretøj til brug for demonstration i virksomhedens navn, vil der være fradrag for moms ved anskaffelsen, jf. afsnit 3.4.1.1, idet personmotorkøretøjet bliver omfattet af ML § 37. Og der skal ved salget beregnes udgående moms af den fulde salgspris, det vil sige prisen inkl. registreringsafgift og

---

<sup>11</sup> [www.skat.dk/display.aspx?oId=1714308&vId=0](http://www.skat.dk/display.aspx?oId=1714308&vId=0).

nummerplader, idet der her ikke er tale om et udlæg længere. Dette vil derfor umiddelbart være en urentabel forretning for virksomheden. SKAT har efter EF-Domstolens afgørelse C-98/05, *De Danske Bilimportører/Skatteministeriet*, som er nærmere beskrevet i afsnit 4.7, fastholdt sin praksis om moms af registreringsafgiften.

Hvis virksomheden derimod indregistrerer personmotorkøretøjet til virksomhedens eget brug, altså blandt andet lagerkørsel eller privat anvendelse, vil der ikke være fradrag for moms ved anskaffelsen, idet personmotorkøretøjet vil være omfattet af ML § 42, stk. 1, nr. 7, men virksomheden ville heller ikke skulle svare udgående moms ved salget. Dette skyldes, at automobilforhandleren ikke længere anses som forhandler, men som en virksomhed efter de almindelige regler, og derfor også overgår til de almindelige regler i ML § 42, stk. 1, nr. 7. Dette er godt præciseret i praksis ved afgørelsen SKM.2004.235.LSR og SKM2003.433.LSR, som beskriver flere afregningsformer for moms i forbindelse med leverancer af demonstrationskøretøjer, hvor demonstrationskøretøjet blandt andet har været anvendt til formål omfattet af ML § 42, stk. 1, nr. 7. Et beregningseksempel herpå er vist i bilag 4<sup>12</sup>.

Der ses derfor i praksis faktisk ikke demonstrationsbiler, som anvendes udelukkende efter ML § 37.

Som følge af ovenstående har SKAT naturligvis stor fokus på demonstrationsbiler og kører i øjeblikket en prøvesag ved Landsskatteretten, jf. afsnit 5.3. Det pudsige ved demonstrationsbiler er, at det er det eneste sted i momslovgivningen, hvor den momsregistrerede virksomhed skal dokumentere over for SKAT, at motorkøretøjet er anvendt til enten virksomhedens eget brug eller til privat anvendelse. I alle andre diskussioner med SKAT skal den momsregistrerede virksomhed dokumentere, at motorkøretøjet ikke har været anvendt til privat formål for at opretholde momsfradrag.

Det er min vurdering, at virksomheder, som anvender indregistrerede motorkøretøjer til både virksomhedens eget brug eller til privat anvendelse, opfylder momslovens regler, og derved godt kan benytte ML § 42, stk. 1, nr. 7 ved et efterfølgende salg.

---

<sup>12</sup> Interview med Kurt Birk, statsautoriseret revisor, PWC.

## 4.7 Registreringsafgift

I SKM2005.160.TSS har Told- og Skattestyrelsen udsendt en meddelelse vedrørende den momsmæssige behandling af registreringsafgift. Heri nævnes det, at gældende praksis i henhold til momsvejledningens afsnit G.1.2.1, Q.2.7 og Q.2.11 er, at registreringsafgiften ikke skal indgå i automobilforhandlerens momsgrundlag ved salg af motorkøretøjer, når en forhandler afholder moms på vegne af en konkret køber.

Dette skyldes, at registreringsafgiften betragtes som et udlæg efter ML § 27, stk. 3.

I SKM2005.115.ØLR blev der dog stillet spørgsmål ved dette, idet sagsøger (De Danske Bilimportører) gjorde gældende, at denne beregningsform var i strid med bestemmelserne i 6. momsdirektivs art. 11 A, idet sagsøger gjorde gældende, at moms skulle beregnes af motorkøretøjets pris inkl. registreringsafgift.

Dette ville betyde en samlet lavere pris for en privat køber, idet registreringsafgiften er en progressiv afgift med op til 180 %. Østre Landsret kunne finde svar på dette i tidligere afgørelser fra EF-Domstolen og besluttede derfor at fremlægge følgende præjudicielle spørgsmål:<sup>13</sup>

- skal 6. momsdirektivs art. 11 A, stk. 2, litra a, sammenholdt med art. 11 A, stk. 3, litra c, fortolkes således, at en registreringsafgift for motorkøretøjer (personbiler) skal indgå i momsgrundlaget, når der indgås en købsaftale om levering af et nyt motorkøretøj til brug for personbefordring, når motorkøretøjet i overensstemmelse med købsaftalen og køberens intenderede brug leveres fra forhandleren til forbrugeren i indregistreret form og for en samlet pris, der omfatter såvel den til forhandleren betalte pris plus afgift?
- kan medlemsstaten indrette sit afgiftssystem på en sådan måde, at registreringsafgiften betragtes som et udlæg, som forhandleren afholder på den endelige købers vegne, således at det er den endelige køber, der er den umiddelbart afgiftspligtige?
- er det i henseende til spørgsmål 1 og 2 af betydning, at en personbil kan købes og leveres uden betalt registreringsafgift, hvilket vil være aktuelt, hvis køberen ikke har til

---

<sup>13</sup> [www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/efdomstolen/domme/prae/2006/C98\\_05/](http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/efdomstolen/domme/prae/2006/C98_05/).

hensigt at benytte bilen til almindelig befordring af personer eller gods inden for et område, hvor færdselsloven er gældende?

- er det af betydning, at brugte motorkøretøjer i et ikke ubetydeligt omfang importeres eller indføres bl.a. som flyttegods af den endelige bruger, som uden en forhandlers mellemkomst selv betaler registreringsafgiften?
- er det af betydning, om registreringsafgiftspligten indtræder og forfalder - eventuelt som et udlæg - før momspligten indtræder og forfalder?

EF-Domstolen afsagde den 1. juni 2006 dom i sag C-98/05, *De Danske Bilimportører/Skatteministeriet*, som går imod De Danske Bilimportører, hvilket indebærer, at Danmark kan opretholde sin nuværende ordning.

Jeg er enig med EF-Domstolen i deres afgørelse, idet jeg mener at registreringsafgiften er et udlæg og dermed ikke en del af købsprisen, som indgår i momsgrundlaget.

#### **4.8 Momsfradrag for skadevolder på personmotorkøretøjer**

I afsnit 3.3.1 er det beskrevet, hvorledes der efter ML § 42, stk. 1, nr. 7, ikke er fradrag for omkostninger til drift af personmotorkøretøjer. Dette er også gældende for leje af parkeringsplads, såfremt den lejede parkeringsplads bliver benyttet af et personmotorkøretøj.

SKAT<sup>14</sup> er dog ikke helt konsekvent i denne opdeling i alle situationer. Såfremt en momspligtig virksomhed forvolder en skade på et personmotorkøretøj efter ML § 42, så vil der være momsfradrag for skadevolder, uanset om skadevolder selv udbedrer skaden eller bliver faktureret for momsbeløbet af et forsikringsselskab.

Det er her min vurdering, at SKAT også i dette tilfælde bør holde sig til ML § 42, stk. 1, nr. 7, således at nægtet momsfradrag var gældende for alle omkostninger på personmotorkøretøjer.

---

<sup>14</sup> Interview med Erik Kristiansen, SKAT.

## 4.9 Annulleringsgebyr

Flere automobilforhandlere har indført et annulleringsgebyr i forbindelse med annullering af et salg af et motorkøretøj. Dette har medført tvivl om den momsmæssige behandling af et sådan annulleringsgebyr.

Der er efter min vurdering argumenter for, at der ikke skal betales moms af et sådan annulleringsgebyr, idet automobilforhandleren ikke foretager en levering til kunden, og annulleringsgebyret derfor ikke er en betaling for en momspligtig leverance. Betalingen er en erstatning til automobilforhandleren for dennes udgifter til hjemtagelse af motorkøretøjet og forrentning af købesummen indtil salg til tredjemand - altså en form for omkostningsgodtgørelse.

Såfremt annulleringsgebyr betales af kunden for at slippe for en forpligtelse, er det min vurdering, at annulleringsgebyret er momspligtigt.

## 4.10 Samlemetoden

Samlemetoden knytter sig til brugtmomsordningen, jf. ML § 70, stk. 5, og skal anvendes, når der ikke kan ske momsberigtigelse af det enkelte motorkøretøj, fordi der foreligger et samlet køb eller salg. I disse tilfælde skal momsberigtigelsen ske periodevis og samlet for virksomhedens køb og salg i perioden. Såfremt værdien af virksomhedens samlede køb overstiger værdien af virksomhedens samlede salg i perioden, kan det overskydende beløb medregnes til værdien af køb i den efterfølgende periode.

Ud over at samlemetoden skal anvendes i tilfælde, hvor der ikke kan ske momsberigtigelse af det enkelte motorkøretøj, kan samlemetoden også frivilligt anvendes ved salg af samtlige motorkøretøjer efter brugtmomsordningens ML §§ 69 og 70, uanset om en del af disse handler kan følges enkeltvis fra køb til videresalg (den individuelle metode).

Dette betyder i praksis, at automobilforhandlere og andre momspligtige virksomheder, der ofte handler med brugte motorkøretøjer, med fordel kan anvende samlemetoden, idet den åbner mulighed for modregning af tab på enkelte brugte motorkøretøjer i andre gevinster på brugte motorkøretøjer. Og med mit kendskab til praksis inden for automobilforhandlere vil det være en fordel at anvende samlemetoden, idet op imod næsten halvdelen af brugte motorkøretøjer ofte sælges med tab.

#### 4.11 Salgspris ved eksport af brugte biler

Ved en forhandlers salg af brugte personmotorkøretøjer til andre EU-lande kan brugtmomsordningen bruges, jf. ML § 71. Her betales der udgående moms af hele salgssummen, og der er så fradrag i den udgående moms med den del, som kan fradrages, jf. reglerne beskrevet under brugtmomsordningen, svarende til reglerne i ML § 71.

I SKM2003.485.TSS er Told- og Skattestyrelsen blevet spurgt om, hvorvidt godtgørelse af registreringsafgift ved udførsel af brugte biler skal medregnes til salgsprisen ved beregning af den udgående moms.

Styrelsen har hertil svaret, at den godtgjorte registreringsafgift efter deres opfattelse skal indgå som en del af forhandlerens salgspris. Der henvises her til ML § 27, stk. 1 og til, at der ved leverancer af varer og ydelser skal der betales moms af hele vederlaget ekskl. moms.

Og denne praksis har ikke modsat virkning i forhold til afsnit 4.7, hvor registreringsafgiften ikke var en del af den samlede leverance, for i dette tilfælde er registreringsafgiften konverteret til kontanter og dermed til en del af salgssummen og ikke et udlæg.

Styrelsen henviser endvidere til 6. momsdirektiv, art. 11 A, litra a<sup>15</sup>, som udtrykker, at:

- beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der direkte er forbundet med transaktionernes pris.

Skatterådet har ligeledes slået fast i SKM2007.531.SR, at en automobilforhandler ved salg af et brugt motorkøretøj til udlandet til salgsprisen ved beregning af moms efter ML § 71 skal medregne godtgjort registreringsafgift.

Sagen SKM2007.531.SR er anket til Landskatteretten jf. afsnit 5.2. Min holdning til skatterådets afgørelse er ligeledes indeholdt i afsnit 5.2.

---

<sup>15</sup> Rådets 6. direktiv, af 17. maj 1977 med senere ændringer.

#### 4.12 Momsfri avance, jf. ML § 30

ML § 30 henvender sig til udlejningsvirksomheder og køreskoler, som i forbindelse med salg kan anvende ML § 30 og dermed få en begrænsning i den udgående moms, således at der ikke skal betales udgående moms af den fulde salgspris, som ville være tilfældet, hvis ML § 30 ikke fandtes.

Der er dog i forbindelse med udarbejdelsen af ML § 30 ikke tænkt på, at der kan opstå en avance ved salg af en udlejningsbil. En sådan avance vil således være momsfri.

Dette skyldes, at ordlyden i ML § 30, 2. pkt. lyder "Det reducerede grundlag udgør et beløb svarende til afgiftsgrundlaget ved køretøjet første afgiftsberigtigelse her i landet **med fradrag af** det beløb, der forholdsmæssigt udgør dette afgiftsgrundlags andel af det samlede værditab af motorkøretøjet". Ordlyden "med fradrag af" bevirker, at den udgående moms ved leverance ikke kan overstige den indgående moms, som er fradraget ved anskaffelsen.

Det betyder i praksis, at salgsmomsen ved en salg efter ML § 30 ikke kan overstige momsen ved køb af udlejningsmotorkøretøjet.

Det er dog ikke tilfældet i mange udlejningsvirksomheder, at det er muligt at sælge udlejningsmotorkøretøjet til en højere salgspris end den købspris, udlejningsmotorkøretøjet havde ved første momsberigtigelse her i landet. Men hos nogle automobilforhandlere, som sælger motorkøretøjer med mulighed for stort afslag i købsprisen på grundlag af flådeejerrabat og lignende, er det muligt at købe udlejningsmotorkøretøjet så billigt, at man kan sælge det med avance i løbet af kortere tid. Der vil i dette tilfælde således ikke skulle afregnes udgående moms af avancen. Denne model er specificeret i bilag 5.

Det er min vurdering, at der er sket en fejl ved udformning af ordlyden i ML § 30, idet der ikke er overvejet, at der også kan tjenes på et udlejningsmotorkøretøj. Jeg anbefaler derfor, at ordlyden i ML § 30 ændres, således at der også skal beregnes moms af en eventuel avance ved salg af et udlejningsmotorkøretøj.

#### 4.13 Delkonklusion

Jeg har i dette kapitel behandlet og analyseret de problemstillinger og muligheder, som momsloven giver i forbindelse med den momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

Grundlæggende er momsloven ikke tro mod den oprindelige hensigt om at være neutral, idet især ML § 41 giver problemstillinger, som gør, at der i nogle tilfælde skal beregnes moms ved leverancer, uden at der har været mulighed for fradrag ved anskaffelsen. Skatteministeren har dog lempet for dette i TfS2000.653, men jeg mener, at denne udtalelse modsiger momslovens regler. Jeg er derfor af den opfattelse, at ML § 41 bør slettes.

Herudover giver momsloven anledning til undren i forbindelse med den momsmæssige behandling af investeringsgoder, moms- kontra skatteregler, klistermærkeordninger, demonstrationsmotorkøretøjer, registreringsafgift samt momsfri avance, jf. ML § 30. Jeg anbefaler i den henseende at beregningsmodellen til afskrivning af reguleringsforpligtelsen på investeringsgoder ændres og at der udarbejdes enslydende definitioner på privat anvendelse imellem moms- og skattelovgivningen.

Ovennævnte problemstillinger giver dog samtidig mulighed for anderledes tænkning i forbindelse med den momsmæssige behandling og kan i visse tilfælde være fordelagtig for den momspligtige virksomhed.

Dette betinger dog, at man tilrettelægger virksomhedens drift og ikke omgås momsloven kun med det formål, at den momsmæssige behandling skal blive så fordelagtigt som muligt. Dette kan dog være svært at bevise i praksis, og det kan ikke afvises, at ovennævnte bliver brugt i den henseende. Det er ifølge EF-Domstolens afgørelser ikke svig at anvende de gældende regler i sin tilrettelæggelse af virksomhedens drift. Tilrettelæggelsen skal dog være reel i alle henseender.

Sammenfaldende for de områder, hvor der er mulighed for en mere fordelagtig momsmæssig behandling, er, at der under hensyntagen til virksomhedens omfang m.v. er valgfrihed imellem, hvilken momsmæssig opgørelse man ønsker at anvende. Det være sig demonstrationsmotorkøretøjer, jf. afsnit 4.6, samlemetoden, jf. afsnit 4.10 samt momsfri avance, jf. ML § 30 og afsnit 4.12.



## 5 Verserende sager

For at kunne vurdere hvorvidt momslovens ordlyd i fremtiden skal fortolkes anderledes, eller om der er præciseringer på vej, har jeg analyseret på de retssager, som i øjeblikket er verserende ved domstolene.

I og med at disse oplysninger ikke direkte er offentlig tilgængelige, er nedenstående afsnit ikke udtømmende, men kun de sager, som jeg har fået kendskab til, er medtaget.

### 5.1 Nordania Finans A/S og BG Factoring A/S mod Skatteministeriet

Afgørelsen SKM2004.1.ØLR er anket til Højesteret. Afgørelsen vedrører, hvorvidt salg af udlejningsmotorkøretøjer skal medregnes til omsætningsstørrelsen i forbindelse med beregning af delvist fradrag, idet udlejningsvirksomheden ligeledes havde momsfrie ydelser i form af finansielle ydelser. ØLR var af den opfattelse, at salg af udlejningsmotorkøretøjerne ikke skulle medregnes til omsætningsstørrelsen.

Højesteret har i forbindelse med afgørelse af sagen forelagt EF-Domstolen et præjudicielt spørgsmål, som behandles i sag C-98/07. Højesteret har i den forbindelse spurgt EF-Domstolen om følgende<sup>16</sup>:

- skal udtrykket "investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed" i art. 19, stk. 2, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) fortolkes således, at det omfatter goder, som en leasingvirksomhed indkøber med henblik på dels udlejning og dels videre salg ved leasingkontrakternes ophør?

Spørgsmålet er endnu ikke besvaret, men generaladvokat Y. Bot har den 13. december 2007 fremsat følgende forslag til afgørelse:

- udtrykket "investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed" i art. 19, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering

---

<sup>16</sup> [www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/efdomstolen/typer/praejudanl/2007/C98\\_07/](http://www.eu-oplysningen.dk/dokumenter/efdomstolen/typer/praejudanl/2007/C98_07/).

af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at det ikke omfatter goder, som en leasingvirksomhed indkøber med henblik på dels udlejning, dels videresalg ved leasingkontrakternes ophør, eftersom salget af disse goder ved leasingens ophør er en integrerende del af denne virksomheds sædvanlige økonomiske virksomhed.

Såfremt dette forslag bliver vedtaget af EF-Domstolen, vil dette være en ændring af den danske praksis og efterfølgende betyde, at salg af udlejningsaktiver skal medregnes til omsætningsfordelingen i forbindelse med beregning af delvist fradrag, dog forudsat at forholdene er de samme som i den beskrevne sag. En sådan afgørelse af denne sag vil betyde, at virksomhedens momspligtige omsætning stiger, og virksomheden vil derfor få et større fradrag for moms på fællesudgifter.

Det er min holdning, at EF-Domstolen bør afsige dom enslydende med genereladvokatens forslag.

## **5.2 Salgspris ved eksport af brugte biler**

Afgørelsen SKM2007.531.SR er anket til Landskatteretten<sup>17</sup>. Afgørelsen er beskrevet i afsnit 4.11 og fastslår, at en automobilforhandler ved salg af et brugt motorkøretøj til udlandet efter ML § 71 skal medregne den godtgjorte registreringsafgift til salgsprisen.

Det er sagsøgers opfattelse, at den godtgjorte registreringsafgift ikke skal medregnes til salgsprisen, idet det ikke kan anses som en del af hele vederlaget ekskl. moms, jf. ML § 27, stk. 1.

Begrundelsen herfor er, at den godtgjorte registreringsafgift ikke er betinget af et salg, men bliver udbetalt som følge af eksport til udlandet. Man kan således flytte til udlandet og få registreringsafgiften retur, uden at den brugte bil bliver solgt. Registreringsafgiften kan således ikke være en del af det samlede vederlag. Registreringsafgiften er derimod ifølge sagsøger en afgift for at benytte de danske veje.

---

<sup>17</sup> Oplyst ved interview med Kirsten C. Nielsen, VAT Manager, KPMG.

Såfremt sagsøger får ret i ovenstående påstand vil det betyde, at skattemyndighederne i Danmark vil miste mange indtægter på moms, idet fidusen ved eksport af brugte biler ofte er, at den godtgjorte registreringsafgift er så høj, at motorkøretøjet kan sælges i udlandet til en lavere pris end den danske anskaffelsespris, og det derfor stadig giver en avance for den danske automobilforhandler.

Hvis sagsøger får ret vil det samtidig betyde, at der vil være forskel i avancen ved salg til en forbruger i Danmark og i andre EU-lande, og eksporten vil derfor nok foretrækkes. Og samtidig vil det give en konkurrenceforvridning for danske automobilforhandlere i forhold til udenlandske automobilforhandlere, idet registreringsafgiften i andre EU-lande er lavere end i Danmark. Avancen for de danske automobilforhandlere vil derfor være større end for automobilforhandlere i andre EU-lande.

Jeg mener, at sagsøger i ovennævnte sag skal have ret, idet registreringsafgiften efter min vurdering ikke er en del af salgsprisen, idet den også udbetales ved eksport uden efterfølgende salg. Men ovennævnte er nok nærmere et udtryk for, at beregning af den godtgjorte registreringsafgift på brugte motorkøretøjer er for høj, og såfremt den godtgjorte registreringsafgift nedsættes, vil det løse problemstillingen omkring konkurrenceforvridningen.

### **5.3 Demonstrationsmotorkøretøjer**

Som nævnt i afsnit 4.6 er det en fordel for automobilforhandlere ved indregistrering af demonstrationsmotorkøretøjer at benytte disse til blandt andet lagerkørsel og privat kørsel, idet der ved salg således ikke skal beregnes moms inkl. moms af registreringsafgiften, og der derved stadig kan opretholdes en avance på motorkøretøjet. Men ovennævnte kræver, at der i første omgang kan være tale om et demonstrationsmotorkøretøj.

SKAT har på nuværende tidspunkt en prøvesag kørende hos Landsskatteretten<sup>18</sup> mod Svendborg Motor Co., idet selskabet har solgt demonstrationsmotorkøretøjer med et begrænset antal kørte kilometer, som har blot har været indregistreret i 14 dage hos selskabet. SKAT mener i den pågældende sag ikke, at der kan være tale om demonstrationsmotorkøretøjer.

---

<sup>18</sup> Fusk med demobiler og udstyr, Børsen, den 21. januar 2008.

Udfaldet af sagen vil vise, hvilke krav der findes til dokumentation for demonstrationsmotorkøretøjer, og sagen vil nok fremadrettet danne praksis for SKAT's vurdering af, hvornår de vil stille spørgsmålstejn til demonstrationsmotorkøretøjer.

Jeg mener, at motorkøretøjet skal betragtes som et demonstrationsmotorkøretøj uanset at motorkøretøjet kun har været anvendt i virksomheden i en kortere periode, idet det er den faktiske anvendelse på salgstidspunktet som er gældende.

#### **5.4 Delkonklusion**

Jeg har i dette kapitel behandlet og analyseret de verserende sager ved domstolene, som jeg er blevet bekendt med.

Det ser på nuværende tidspunkt ud til, at opfattelsen af, hvorvidt et udlejningsmotorkøretøj ved efterfølgende salg skal betragtes som varelager eller investeringsgode, vil blive vurderet af EF-Domstolen som et varelager, og derfor skal medregnes til omsætningen i forbindelse med omsætningsfordeling ved beregning af delvist fradrag.

Det vurderes også i øjeblikket, hvorvidt godtgjort registreringsafgift ved eksport skal betragtes som en del af salgsprisen. Ifølge nuværende praksis er godtgjort registreringsafgift en del af salgssummen, men jeg forventer, at praksis vil blive lavet om, når afgørelsen af SKM2007.531.SR behandles i Landskatteretten.

Endelig bliver det spændende at finde ud af, hvorvidt demonstrationsmotorkøretøjer med begrænset antal kørte kilometer og kort indregistreringstid kan betragtes som demonstrationsmotorkøretøjer. Såfremt SKAT får medhold i, at disse ikke kan betragtes som demonstrationsmotorkøretøjer, vil det være en ændret opfattelse hos automobilforhandlerne, og ændret praksis vil derfor få betydning for mange automobilforhandlere.

## **6 Forslag og anbefalinger til den danske momslovgivning**

Jeg har i nærværende afhandling konstateret en række forhold, der efter min opfattelse bør reguleres for i en fremtidig dansk momslovgivning. Jeg vil i dette kapitel derfor komme med en række forslag og anbefalinger til ændringer af den danske momslovgivning.

Jeg har igennem afhandlingen beskrevet og redegjort for momslovens regler omkring motorkøretøjer og har på en så struktureret måde som muligt beskrevet de enkelte gældende regler i momsloven for de enkelte grupper af motorkøretøjer.

Jeg har ligeledes i kapitel 4 forsøgt at komme med eksempler på, hvor momslovgivningen ikke er ligefrem, og hvor der kan stilles spørgsmålstejn ved den momsmæssige behandling. Samtidig har jeg i kapitel 5 forsøgt at redegøre for de verserende sager, som på nuværende tidspunkt ser ud til at kunne stadfæste eller ændre på de gældende momsregler.

Derfor må min største anbefaling til momslovgivningen være, at den bliver mere simpel og nemmere at håndtere i dagligdagen.

Skatteministeriet nedsatte i maj 2000 en arbejdsgruppe, som skulle foretage en sammenlignende gennemgang af momsloven og 6. momsdirektiv for at identificere sproglige og andre forskelle, som medfører, at retstilstanden efter momsloven afviger eller kan komme til at afvige fra retstilstanden efter 6. momsdirektiv. Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv er gennemgået yderligere i afsnit 6.1.

Efterfølgende vil jeg i de næste afsnit i kapitel 6 komme med mine kommentarer samt anbefalinger til forbedringer til momslovgivningen fordelt på en række delområder.

### **6.1 Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv**

Skatteministeriets arbejdsgruppe, som skulle foretage en gennemgang af momsloven og 6. momsdirektiv, bestod af repræsentanter fra såvel ministeriet selv (departement, styrelse og regioner) som fra professionelle brugere (advokater og revisorer).

Kommissoriet for arbejdsgruppen lød på følgende<sup>19</sup>:

- arbejdsgruppen har til opgave at identificere sproglige og andre forskelle mellem momsloven og 6. direktiv, der medfører, at retstilstanden efter momsloven afviger eller kan komme til at afvige fra retstilstanden efter 6. momsdirektiv. Arbejdsgruppen forventes at afslutte sit arbejde med en redegørelse inden udgangen af november 2000.

Arbejdsgruppen kom frem til en del anbefalinger, hvoraf kun få anbefalinger lød på egentlige forslag til lovændringer.

For motorkøretøjer var det arbejdsgruppens anbefaling, at der ikke var behov for lovændringer. Følgende emne blev dog behandlet:

### 6.1.1 ML § 37 - Fradragsret

Arbejdsgruppen har undersøgt, om ML § 37, stk. 1, hvorefter momsen kan fradrages for virksomhedens køb af varer og ydelser, **der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift**, er for snæver og for skarp i forhold til den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektivs art. 17, stk. 2, der fastslår, at der er fradrag **i det omfang, goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.**

Arbejdsgruppens vurdering var, at der ikke var anledning til at ændre ordlyden i momsloven set i forhold til EF-Domstolens praksis, blandt andet BLP-sagen C-4/94, idet den indkøbte vare eller ydelse skal have direkte og umiddelbar tilknytning til de momspligtige aktiviteter.

Jeg er enig i arbejdsgruppens vurdering.

## 6.2 Struktur

Strukturen i momsloven blev ændret i 1994, således at momslovens struktur fulgte de bagvedliggende EU-regler, herunder 6. momsdirektiv.

---

<sup>19</sup> Skatteministeriet, Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv, juni 2001.

Jeg er enig i valg af strukturen, som følger de bagvedliggende EU-regler, og selvom man nogle gange skal bladre lidt frem og tilbage i momsloven for at finde den rigtige paragraf, så mener jeg alligevel, at valget af struktur er rigtig. Strukturen er inddelt i afsnit, som giver et godt overblik, og når man har arbejdet lidt med momsloven og forstået inddelingen, er det forholdsvis nemt at begå sig heri og finde den rigtige paragraf.

Samtidig mener jeg, at Danmark også fremover på dette område bør følge oplæg til ændringer af strukturen fra eventuelt nyttilkommende eller ændrede momsdirektiver fra EU. Det er endda spørgsmålet om, hvorvidt Danmark kan undgå at følge en eventuel ny struktur, undtaget i en opstartsperiode, men min umiddelbare opfattelse er, at Danmark straks skal følge eventuelle ændringer til strukturen fra EU.

### **6.3 Personbiler**

Der er som nævnt i afsnit 3.3 ikke mulighed for fradrag af moms vedrørende anskaffelse, leje og drift af personmotorkøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 7. Dette uanset om personmotorkøretøjet anvendes til udelukkende erhvervsmæssige formål. Dette er benævnt som stand-still-klausulen.

Der er dog fradrag for omkostninger vedrørende passage af Øresund samt lejeomkostninger, såfremt lejemålet løber over minimum 6 måneder. Dette er simpelthen ikke logisk og meget svært for erhvervsdrivende virksomheder at forstå.

Jeg er af den opfattelse, at der bør være mulighed for fradrag for omkostninger til erhvervsmæssige formål, uanset om der er tale om personmotorkøretøjer. Jeg mener derfor, at man bør ophæve stand-still-klausulen og lade personmotorkøretøjer blive behandlet efter ML §§ 37 og 38.

6. momsdirektiv, art. 17, stk. 6, som anvendes som begrundelse for opretholdelse af ML § 42 nævner, at der ikke bør gives fradrag for udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter. Modsat mener jeg derfor, at der bør være fradrag for udgifter, der er af erhvervsmæssig karakter.

## 6.4 Moms- kontra skatteregler

Som nævnt i afsnit 4.3 er der forskellig opfattelse i moms- og skattelovgivningen af, hvornår et motorkøretøj er blevet brugt til private formål. Dette skaber stor forvirring for brugerne, og virksomhederne laver ofte fejl på dette grundlag.

SKAT har i september 2007 udsendt den førnævnte folder omkring gulpladebiler, og dette har skabt stor fokus herpå. SKAT har ligeledes gennemført kontrolaktioner i forbindelse med anvendelsen af gulpladebiler fra 1. oktober 2007 og vil fortsætte disse kontrolaktioner.

Jeg anbefaler, at momslovgivningen og skattelovgivningen tilrettes således, at der er mere ensartede regler for, hvornår kørsel anses for privat kørsel. Dette vil skabe større tilfredshed hos brugerne af momsloven samt minimere risikoen for fejl i forbindelse med den momsmæssige behandling heraf.

Det er dog en svær beslutning om, hvorvidt det er momslovgivningen eller skattelovgivningen, der bør tilrettes. En stramning af skattelovgivningen vil være forholdsvis nem at administrere, men dette vil nok give et ramaskrig hos befolkningen.

Jeg mener derfor, at der skal ske en radikal ændring af momslovgivning. Jeg anbefaler, at hele ML § 41 slettes, og at alle vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton behandles efter ML §§ 37 og 38, og at der dermed ikke skal tages stilling til motorkøretøjets totalvægt.

Dette vil medføre, at der vil være momsmæssigt fradrag for den andel af omkostningerne, som relaterer sig til den momsmæssige anvendelse. Samtidig vil det afhjælpe de problemstillinger omkring neutralitet, som er beskrevet i afsnit 4.1.

Samtidig mener jeg, at man bør overveje at ændre de gældende skatteregler, således at skattereglernes vurdering af privat anvendelse følger den momsmæssige vurdering.

Ændringen vil dog medføre udfordringer for SKAT i forbindelse med kontrollen og dokumentationen heraf, men der bliver også i dag brugt store ressourcer på kontrollen heraf, så jeg mener ikke, at dette skal være en hindring for, om ændringen kan gennemføres.



Men samtidig vil det give SKAT mulighed for at kontrollere beskatningen af fri bil samtidig med, at den momsmæssige behandling kontrolleres.

## **6.5 Momsfri avance, jf. ML § 30**

Som nævnt i afsnit 4.12 bevirker ordlyden i ML § 30 "med fradrag af", at der ved leverance af et udlejningsmotorkøretøj eller et motorkøretøj anvendt af en køreskole ikke skal beregnes moms af en eventuel avance. Momsen ved leverance kan således ikke overstige momsen ved anskaffelsen.

Det er min umiddelbare holdning, at dette er en fejl ved udarbejdelsen af ML § 30. Jeg mener derfor, at ordlyden i ML § 30 skal ændres, således at der også ved leverancer med avance skal beregnes moms af avancen.

Jeg mener, at der er mulighed for at ændre ordlyden i ML § 30, idet ML § 30 ikke har hjemmel i 6. momsdirektiv, og der derfor er mulighed for at tilnærme sig 6. momsdirektiv.

## **6.6 Delkonklusion**

Overordnet mener jeg, at man skal være varsom med at ændre den danske momslov, og en eventuel ændring skal være godt gennembehandlet og kun ske, såfremt der skal ske radikale ændringer som nævnt i foranstående afsnit.

Skatteministreret har tidligere nedsat en arbejdsgruppe, som skulle foretage en sammenlignende gennemgang af momsloven og 6. momsdirektiv for at identificere sproglige og andre forskelle, som medfører, at retstilstanden efter momsloven afviger eller kan komme til at afvige fra retstilstanden efter 6. momsdirektiv. Dette arbejde gav ikke umiddelbart anledning til væsentlige ændringer af den danske momslovgivning.

Jeg mener dog, at Danmark bør rette sig mere og mere mod 6. momsdirektiv. Ikke kun i forbindelse med strukturen af momsloven, men samtidig gøre de danske momsregler mere internationale, når man tænker på den stigende internationale samhandel og en større grad af administration, som varetages i andre EU-lande som følge af virksomhedsopkøb m.v.

Derfor mener jeg også, at Danmark ved en ændring af 6. momsdirektiv straks skal ændre den danske momslovgivning, således at Danmark følger den resterende del af EU. Samtidig mener jeg, at Danmark skal overveje, hvorvidt de danske særregler skal opretholdes. En

mere international momslovgivning i Danmark vil kunne medvirke til at gøre Danmark mere attraktiv for internationale erhvervsdrivende virksomheder.

Jeg mener som nævnt i foranstående afsnit, at Danmark bør ophøre med momsfrigørelsen på personmotorkøretøjer, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 7.

Samtidig mener jeg, at det administrativt vil lette den momsmæssige behandling af motor-køretøjer væsentligt, såfremt Danmark samtidig sletter ML § 41, og at alle vare- og last-motorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton behandles efter ML §§ 37 og 38, og at der dermed ikke skal tages stilling til motorkøretøjets totalvægt.

Idet begge ovennævnte ændringer er momsregler, som i dag ikke har hjemmel i 6. moms-direktiv, men som kun kan opretholdes på grundlag af art. 17, stk. 6, i 6. momsdirektiv, mener jeg, at ovennævnte ændringer kan gennemføres, uden at det skaber problemer i forhold til 6. momsdirektiv.

Endelig mener jeg, at ordlyden i ML § 30 skal ændres, således at der ikke er fejl i moms-loven.

## 7 Konklusion

Den momsmæssige behandling af motorkøretøjer skal være struktureret og følge den internationale vejledning, jf. 6. momsdirektiv, men samtidig være brugervenlig, således at den kan håndteres i dagligdagen af brugeren uden at skabe et væsentligt større administrationsbehov.

Jeg har gennem analyse og vurdering af momslovens regler for motorkøretøjer belyst, hvordan momsloven fungerer i dag ved den momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

Analysen har givet mig anledning til at konkludere, at:

- momslovens regler for motorkøretøjer er strukturerede, men administrativt tunge ved den daglige momsmæssige behandling
- momslovens regler for motorkøretøjer bør ændres, således at den bliver administrativt nemmere at håndtere i dagligdagen
- momslovens regler for motorkøretøjer kan ændres således, at den i dagligdagen bliver nemmere at håndtere.

Før momslovens regler for motorkøretøjer kan ændres, kræver det, at forslag til ændringer bliver grundigt gennemarbejdet og gennemanalyseret, således at en eventuel ændring vil give en fortsat struktureret momslov, og samtidig gøre det administrativt lettere for den daglige bruger at håndtere dagligdagen. Det betyder også, at momsloven ikke skal ændres for at lave små ændringer på enkeltområder, men ændres gennemgribende, således at det kan mærkes i den daglige håndtering af den momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

Samtidig vil det kræve, at en fremtidig dansk momslov stadig følger 6. momsdirektiv og fremadrettet kan tilrettes løbende, således at den fremadrettet også følger 6. momsdirektiv.

## **7.1 Momslovens regler**

### **7.1.1 Momslovens overordnede bestemmelser for motorkøretøjer**

Momsloven kom til verden i 1967 og har frem til i dag fungeret som en indirekte forbrugsbeskatning, som løbende kan reguleres ved ændring af momssatsen. I 1977 fødtes 6. momsdirektiv og blev grundsten for den europæiske momsbehandling i EF/EU.

I Danmark indførtes 6. momsdirektiv delvist i 1978, men først ved en gennemgribende lovrevision i 1994 blev den danske momslov struktureret som 6. momsdirektiv.

Grundlæggende er, at levering af motorkøretøjer er momspligtig for alle virksomheder, som er momspligtige og registreringspligtige, og som ikke er fritaget for moms, jf. ML § 13, stk. 1.

I samme omfang er der fradrag for moms på motorkøretøjer i det omfang, at motorkøretøjet anvendes udelukkende erhvervsmæssigt. Ved delvis erhvervsmæssig anvendelse er der efter samme forhold delvist fradrag for momsen.

Ud over momslovens grundlæggende regler er der særlige regler for bestemte grupper af motorkøretøjer. Håndteringen af den momsmæssige behandling af vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton er nærmere beskrevet i ML § 41.

ML § 42, stk. 1, nr. 7, fritager personmotorkøretøjer for moms.

Endelig findes der særregler for virksomheder, som forhandler eller udlejer motorkøretøjer, eller som driver køreskole.

### **7.1.2 Momslovens regler for de enkelte grupper af motorkøretøjer**

Hovedreglen i momsloven for motorkøretøjer er muligheden for fradrag, jf. ML §§ 37 og 38. Samtidig er disse styrende for, hvorvidt der skal beregnes moms ved leverance. Der er således fuld momspligt ved leverance af motorkøretøjer, hvor der ved anskaffelsen har været mulighed for fuld eller delvist fradrag for moms, jf. ML §§ 37 og 38.

Herudover behandler ML § 41 den momsmæssige mulighed for fradrag for vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton. Leverancer af denne type motor-

køretøjer er på samme måde som i hovedreglen momspligtig, såfremt der ved anskaffelsen også har været mulighed for fradrag af moms. ML § 41 har ikke hjemmel i 6. momsdirektiv.

ML § 42, stk. 1, nr. 7, giver momsfristagelse for personmotorkøretøjer og betyder, at der hverken skal beregnes moms ved anskaffelse, drift eller leverance af personmotorkøretøjer. ML § 42, stk. 1, nr. 7, har på samme måde som ML § 41 ikke hjemmel i 6. momsdirektiv.

Personmotorkøretøjer er dog, jf. ML § 42, stk. 6, momspligtige i det omfang, at de anskaffes med henblik på videresalg eller til brug for udlejning eller undervisning. Dette betyder i praksis, at momspligten gælder for automobilforhandlere, udlejningsvirksomheder og køreskoler.

Samtidig er der ved leverance af brugte motorkøretøjer, jf. ML §§ 69-71, mulighed for fradrag af anskaffessummen i den beregnede moms af salget.

Endelig er der for udlejningsvirksomheder og køreskoler mulighed for en momsmæssig kompensation i form af ML § 30, som ved leverance af disse virksomheders motorkøretøjer giver mulighed for gradvis nedsættelse af momsgrundlaget i takt med værdiforringelsen.

## **7.2 Problemstillinger og muligheder i momsloven**

Momslovens problemstillinger og muligheder opstår igennem hele momsloven. Der er ikke enkeltområder, som man kan sige, der skaber alle problemstillingerne.

ML § 41 er dog det område, som skaber flest problemstillinger i dagligdagen. Behandlingen af gulpladebiler er et område, som berører de fleste momspligtige virksomheder, og som giver anledning til en lang række spørgsmål. Forskellen imellem moms- og skattereglerne gør ikke den momsmæssige behandling nemmere. Samtidig er ML § 41 medvirkende til, at der hos SKAT bruges uanede kræfter på at kontrollere korrekt behandling heraf. Endelig er ML § 41 en af de danske særregler, som skaber problemer i forbindelse med hensigten med momsloven om at skabe momsneutralitet.

Herudover giver momsloven en række muligheder for en anderledes og mere fordelagtig momsmæssig behandling i de situationer, hvor der er valgmulighed. Det være sig demonstrationsmotorkøretøjer, jf. afsnit 4.6, samlemetoden, jf. afsnit 4.10, samt momsfri avance, jf. ML § 30 og afsnit 4.12.

### **7.3 Verserende sager**

De verserende sager, som på nuværende tidspunkt kører ved domstolene, har både udsigt til at præcisere og ændre praksis omkring den momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

Som det er fremlagt af EF-Domstolen ser det ud til, at udlejningsmotorkøretøjer skal medregnes til omsætningsstørrelsen i forbindelse med beregning af delvist fradrag, hvilket ikke tidligere har været praksis for de momsregistrerede virksomheder, som praktiserer udlejning og efterfølgende salg af motorkøretøjer, og som har momsfri omsætning. Dette vil i fremtiden betyde et større momsfradrag på fællesudgifter for denne slags virksomheder.

Landskatteretten er på nuværende tidspunkt i gang med vurdering af, hvorvidt godtgjort registreringsafgift i forbindelse med eksport af brugte motorkøretøjer skal medregnes til den momsregistrerede virksomheds avance ved eksport af brugte biler. Det er på nuværende tidspunkt ikke til at vurdere udfaldet af sagen, men såfremt den godtgjorte registreringsafgift ikke skal medregnes til avancen i fremtiden, vil det være en væsentlig ændring af praksis.

Endelig er der udsigt til en præcisering af, hvorvidt et motorkøretøj kan betragtes som et demonstrationsmotorkøretøj eller ej, og hvilke krav der findes i forbindelse hermed.

### **7.4 Forslag og anbefalinger til den danske momslovgivning**

Når man skal gennemføre ændringer af en lovgivning, bør det være velovervejet og gennemtænkt, således at det fremadrettet bliver en bedre lovgivning, og som ikke efterfølgende giver anledning til mange tvivlsspørgsmål om, hvordan lovgivningen skal opfattes. Samtidig bør der tages hensyn til det praktiske og den daglige håndtering af lovgivningen, således at den ikke giver u hensigtsmæssige store administrative byrder.

Skatteministeriet gennemførte i 2000 en undersøgelse til belysning af eventuelle forskelle imellem 6. momsdirektiv og momsloven, som ville medføre afvigende retstilstand. Dette gav ikke anledning til ændringer af momsloven for områder, som behandler motorkøretøjer.

Overordnet mener jeg, at Danmark bør tilrette momsloven således, at for de områder, hvor der ikke er hjemmel i 6. momsdirektiv, men kun en midlertidig tilladelse til at opretholde i danske særregler, bør der ske en ændring, således at Danmark følger 6. momsdirektiv.

Det være sig for områderne ML § 41 vedrørende vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton og ML § 42, stk. 1, nr. 7, vedrørende personmotorkøretøjer.

Herudover mener jeg, at der bør ske en ændring af ordlyden i ML § 30, således at der ligeledes skal ske beregning af moms i forbindelse med avance ved salg af udlejningsmotor-køretøjer.

Endelig mener jeg, at Danmark skal fortsætte med at følge strukturen fra 6. momsdirektiv og skal også fremadrettet følge eventuelle rettelser til 6. momsdirektiv, således at disse rettelser også bliver gennemført i den danske momslovgivning.

## **7.5 Afslutning**

Samlet set er det min vurdering, at momslovgivning i dag fremstår som gennearbejdet og som en lovgivning, der fungerer i dagligdagen og i praksis, men dog med for mange særregler og dermed for stort administrativt arbejde i forbindelse med den momsmæssige behandling af motorkøretøjer.

Herudover er det min vurdering, at Danmark med den stigende internationale samhandel ikke bør have en lovgivning, som ikke har hjemmel i 6. momsdirektiv.

Det er således min vurdering, at der er behov for en kritisk gennemgang af den nuværende momslov. Jeg har derfor udarbejdet forslag og anbefalinger til den del af momsloven, som vedrører motorkøretøjer. Disse forslag og anbefalinger vil efter min opfattelse medføre, at momslovens regler for motorkøretøjer bliver mere brugervenlige og mindre administrativt tunge samtidig med, at momsloven vil komme til at følge 6. momsdirektiv.

## 8 Litteraturliste

### Love og vejledninger m.v.

- **Momsloven**, lov nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer
- **Momsloven**, lov nr. 102 af 31. marts 1967
- **Momsbekendtgørelsen**, BEK nr. 663 af 16. juni 2006
- **Rådets 1. direktiv** af 11. april 1967
- **Rådets 6. direktiv** af 17. maj 1977 med senere ændringer
- **Momsvejledningen 2008-1**
- **Registreringsafgiftsloven**, lov nr. 804 af 29. juni 2007 med senere ændringer
- **Redegørelse vedrørende merværdiafgift**, Finansministeriet 1964
- **Forslag til Rådets 6. direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (forelagt Rådet af Kommissionen) af 20. juni 1973**
- **Ændringer til forslag til Rådets 6. direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (forelagt af Kommissionen for Rådet i henhold til artikel 149, andet afsnit i EØF-traktaten) af 26. juli 1974.**

### Bøger

- Lars Møller Gosvig, **Moms & AfgiftsMemo**, Magnus Informatik A/S, 7. udgave 2003
- Mette Juul, **Momskommentaren**, Magnus Informatik A/S, 1. udgave 2005
- Flemming Lind Johansen m.fl., **Moms 1, Fradragsret**, Forlaget Thomson A/S, 2. udgave 2002
- Flemming Lind Johansen m.fl., **Moms 2, Fritagelser og lønsum**, Forlaget Thomson A/S, 2. udgave 2003
- Flemming Lind Johansen m.fl., **Moms 3, Momspligtig værdi**, Forlaget Thomson A/S, 1. udgave 2001



- Lars Loftager Jørgensen m.fl., **Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger**, Forlaget Thomson A/S, 4. udgave 2002
- Hans Kjær m.fl., **MOMS - uden tårer**, Butikshandelens orienteringsbog, 1967
- Johs. Bastholm m.fl., **Momsloven**, C E C Gad, 1976
- Deloitte & Touche, **Bilmoms - en vejledning**, maj 2003.

### Artikler

- Statsaut. revisor Niels Lyng Pedersen, **Revisorposten 2 2007**, Forlaget Thomson A/S
- **Fusk med demobiler og udstyr**, Børsen, den 21. januar 2008.

### Rapporter

- Skatteministeriet, **Momslovens forhold til EU's momsdirektiver - udvalgt emner**, juni 1999
- Skatteministeriet, **Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv**, juni 2001.

### Interviews

- Kirsten C. Nielsen, VAT Manager, KPMG
- Kurt Birk, statsautoriseret revisor, PWC
- Erik Kristiansen, SKAT.

### Hjemmesider

- [www.skat.dk](http://www.skat.dk)
- [www.eu-oplysningen.dk](http://www.eu-oplysningen.dk)

## 9 Anvendte forkortelser

Art.	Artikel
H	Højesteretsdom
LR	Ligningsrådet
LSR	Landskatteretsdom
ML	Momsloven
Mn.	Afgørelse truffet af Nævnet vedrørende Merværdiafgift m.v. (Momsnævnet), bruges efter september 1993
SKM	Skatteministeriet, Departementet (efter 1989)
SR	Skatterådet
TfS	Tidsskrift for Skatteret
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter (fra 1. januar 1994)
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
Ø	Østre Landsretsdom

## **10 Bilagsoversigt**

- Bilag 1 - ML § 69 kontra ML § 71
- Bilag 2 - Momsberegning, ML § 41, stk. 1, kontra ML § 69
- Bilag 3 - Salg af udlejningsmotorkøretøj, ML § 30 kontra almindelige regler
- Bilag 4 - Demonstrationsmotorkøretøjer
- Bilag 5 - Momsfri avance, jf. ML § 30

## 10.1 Bilag 1 - ML § 69 kontra ML § 71

Et brugt motorkøretøj bliver købt i et andet EU-land for 50.000 kr. Salgsprisen i Danmark er 70.000 kr. Momssatsen i Danmark er 25 %, og i det andet EU-land er momssatsen 15 %.

Forskellen på om den udgående moms beregnes efter ML § 71 vedrørende et personmotorkøretøj eller efter ML § 69 vedrørende et andet motorkøretøj kan ses af nedenstående:

ML § 71:	$\frac{\text{Momssatsen } i\% \text{ i Danmark} \times \text{forhandlerens afståelses sum}}{100 + \text{momssatsen } i\% \text{ i Danmark}}$	
med fradrag af	$\frac{\text{Momssatsen } i\% \text{ ved anskaffelse} \times \text{forhandlerens indkøbspris}}{100 + \text{momssatsen } i\% \text{ ved anskaffelse}}$	
Udgående moms, 20 % af 70.000 kr.		14.000
Fradrag i udgående moms efter ovenstående formel		-6.522
Afregning af udgående moms		<u>7.478</u>
Salgspris		70.000
Anskaffelsessum		-50.000
Afregning af udgående moms		<u>-7.478</u>
Avance for forhandler		<u>12.522</u>
ML § 69	$\frac{\text{Momssatsen } i\% \text{ i Danmark} \times \text{forhandlerens avance}}{100 + \text{momssatsen } i\% \text{ i Danmark}}$	
Salgspris		70.000
Anskaffelsessum		-50.000
Avance		<u>20.000</u>
Afregning af udgående moms, 20 % af 20.000 kr.		<u>4.000</u>
Salgspris		70.000
Anskaffelsessum		-50.000
Afregning af udgående moms		<u>-4.000</u>
Avance for forhandler		<u>16.000</u>

## 10.2 Bilag 2 - Momsberegning, ML § 41, stk. 1, kontra ML § 69

Et brugt vare- og lastmotorkøretøj med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, hvor der ved anskaffelsen ikke har været fradrag for moms, fordi motorkøretøjet enten er købt af en privat person eller en momspligtig virksomhed, som har benyttet motorkøretøjet efter ML § 41, stk. 2.

Købsprisen for forhandleren er 120.000 kr., og forhandleren vil have en avance på 30.000 kr. efter afregning af moms.

Forhandleren kan vælge to måder at sælge motorkøretøjet mest fordelagtigt på, alt efter om køberen er en privat person eller en momsregistreret virksomhed, som ønsker at anvende motorkøretøjet til udelukkende erhvervsmæssige formål.

Forhandleren kan anvende de almindelige regler efter ML § 41, stk. 1, eller brugtmomsreglerne efter ML § 69. De to eksempler er vist nedenstående:

	§ 41, stk. 1	§ 69
Salgspris til kunde inkl. moms	187.500	157.500
Anskaffelsessum	-120.000	-120.000
Afregning af udgående moms	-37.500	-7.500
Avance for forhandler	30.000	30.000
Pris for privat person	187.500	157.500
Pris for momsregistreret virksomhed efter momsfradrag	150.000	157.500

Som det kan ses, vil forhandleren ved salg til en privatperson anvende ML § 69 til afregning af moms, mens forhandleren ved salg til en momsregistreret virksomhed, som ønsker at anvende motorkøretøjet til udelukkende erhvervsmæssige formål, vil anvende ML § 41, stk. 1, til afregning af moms.

### 10.3 Bilag 3 - Salg af udlejningsmotorkøretøj, ML § 30 kontra almindelige regler

En udlejningsvirksomhed ønsker at afhænde sit udlejningsmotorkøretøj for 150.000 kr. Udlejningsmotorkøretøjet blev anskaffet som en ny bil med en samlet anskaffelsessum på 300.000 kr. inkl. moms og registreringsafgift.

Udlejningsvirksomheden kan enten anvende de almindelige regler eller ML § 30.

ML § 30 tilgodeser det værditab, som udlejningsvirksomheden har haft på udlejningsmotorkøretøjet, og nedsætter momsen ved salg til den andel, som momsgrundlaget ved anskaffelsen udgjorde af udlejningsmotorkøretøjet samlede anskaffelsessum. Forskellen er vist nedenstående:

	§ 30	Alm. regler
Anskaffelsessum	100.000	100.000
Moms	25.000	25.000
Registreringsafgift	175.000	175.000
Samlet anskaffelsessum	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>
Anskaffelsessum efter fradrag for moms	<u>275.000</u>	<u>275.000</u>
Momsgrundlag udgør	33,33 %	
Salgspris inkl. moms	150.000	150.000
Afregning af moms	-10.000	-30.000
Anskaffelsessum efter moms	<u>-275.000</u>	<u>-275.000</u>
Tab for udlejningsvirksomheden efter moms	<u>-135.000</u>	<u>-155.000</u>

#### 10.4 Bilag 4 - Demonstrationsmotorkøretøjer

Når en automobilforhandler indregistrerer et personmotorkøretøj som et demonstrationsmotorkøretøj, kan automobilforhandleren enten vælge at anvende demonstrationsmotorkøretøjet udelukkende til demonstration og dermed benytte de almindelige regler efter ML § 37 eller vælge at anvende personmotorkøretøjet til både demonstration, men også til lagerkørsel og eventuelt privat anvendelse og dermed benytte reglerne for personmotorkøretøjer efter ML § 42, stk. 1, nr. 7.

Som der kan ses af nedenstående, er det mest fordelagtigt at anvende ML § 42, stk. 1, nr. 7.

	§ 37	§ 42, stk. 1, nr. 7
Anskaffelsessum	100.000	100.000
Moms	25.000	25.000
Registreringsafgift	175.000	175.000
Samlet anskaffelsessum	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>
Anskaffelsessum efter fradrag for moms	<u>275.000</u>	<u>300.000</u>
Salgspris inkl. moms	320.000	320.000
Afregning af moms	-64.000	0
Anskaffelsessum	<u>-275.000</u>	<u>-300.000</u>
Avance til forhandler	<u>-19.000</u>	<u>20.000</u>

## 10.5 Bilag 5 - Momsfri avance, jf. ML § 30

Ordlyden i ML § 30 bevirker, at den udgående moms ved salg ikke kan overstige den indgående moms, som er fradraget ved anskaffelsen. En udlejningsvirksomhed, som sælger et udlejningsmotorkøretøj med avance, kan anvende de almindelige regler eller ML § 30, men kan med fordel anvende ML § 30 som vist nedenstående:

	<u>§ 30</u>	<u>Alm. regler</u>
Anskaffelsessum	100.000	100.000
Moms	25.000	25.000
Registreringsafgift	175.000	175.000
Samlet anskaffelsessum	<u>300.000</u>	<u>300.000</u>
Anskaffelsessum efter fradrag for moms	<u>275.000</u>	<u>275.000</u>
Salgspris inkl. moms	325.000	325.000
Afregning af moms	-25.000	-65.000
Anskaffelsessum efter moms	<u>-275.000</u>	<u>-275.000</u>
Avance/tab for udlejningsvirksomheden efter moms	<u>25.000</u>	<u>-15.000</u>