

# Brugtmoms - praksisændring - begrebet "brugte varer" - salg af reservedele fra udrangerede køretøjer - styresignal

Dato for udgivelse 02 Apr 2019 11:45  
SKM-nummer SKM2019.189.SKTST  
Myndighed Skatteforvaltningen  
Ansvarlig styrelse Skattestyrelsen  
Sagsnummer 17-0916800  
Dokument type Styresignal  
Brugte varer, kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter  
Emneord Moms, brugte varer, reservedele, køretøjer

Resumé På baggrund af EU-domstolens dom i sag C-471/15, Sjelle Autogenbrug I/S, ændres definitionen af begrebet "brugte varer" i momslovens § 69, stk. 3, og dermed betingelserne for at anvende de særlige bestemmelser for brugte varer mv. i momslovens kapitel 17.

Hjemmel LBK nr. 760 af 21/06/2016 af momsloven

Reference(r) Momslovens § 69, stk. 3

Henvisning Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit [D.A.8.1.1.10.1](#)

Henvisning Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit [D.A.18.3.2](#)

Henvisning Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit [D.A.4.1.2](#)

## 1. Sammenfatning

På baggrund af EU-domstolens afgørelse i sag C-471/15, Sjelle Autogenbrug I/S mod Skatteministeriet, ændres definitionen af begrebet "brugte varer" i momslovens § 69, stk. 3, og dermed betingelserne for at anvende de særlige bestemmelser for brugte varer mv. i momslovens kapitel 17.

Dele, som er udtaget af brugte varer, kan herefter anses som "brugte varer" i den forstand dette begreb er anvendt i momslovens kapitel 17, § 69, stk. 3, forudsat, at delen, der er udtaget, bevarer sin oprindelige funktionalitet, og således kan genanvendes til samme formål som hidtil, eventuelt efter reparation.

## 2. Baggrund

EU-domstolen har den 18. januar 2017 afsagt dom i sag C-471/15, Sjelle Autogenbrug I/S mod Skatteministeriet.

Sagen drejede sig om, hvorvidt momssystemdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1, skal fortolkes således, at brugte dele fra udrangerede motorkøretøjer, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra en privatperson, og som er bestemt til at sælges som reservedele, udgør »brugte genstande« i denne bestemmelses forstand.

Domstolen udtalte, at den omhandlede direktivbestemmelse skal fortolkes således, at brugte dele fra udrangerede motorkøretøjer, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra en privatperson, og som er bestemt til at sælges som reservedele, udgør »brugte genstande« i denne bestemmelses forstand. Det betyder, at leveringer af sådanne dele, der foretages af en afgiftspligtig videreforhandler, kan være omfattet af brugtmomsordningen.

Skatteministeriet har på baggrund af EU-domstolens afgørelse taget bekræftende til genmæle i hovedsagen for Vestre Landsret, og har herved anerkendt, at sagsøger kan anvende brugtmomsordningen i momslovens kapitel 17 ved videresalg af brugte reservedele fra køretøjer købt af private, jf. momslovens § 69, stk. 1, nr. 1. Se **SKM2017.443.VLR**.

### 3. Regelgrundlaget

Momslovens § 69, stk. 1 har følgende ordlyd:

*"Virksomheder, der med henblik på videresalg indkøber m.v. brugte varer, kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter, kan ved videresalget afgiftsberigtige de pågældende brugte varer m.v. efter reglerne i dette kapitel. Det er en forudsætning for at anvende disse regler, at de brugte varer m.v. er leveret til virksomheden her i landet eller fra et andet EU-land af 1) en ikke afgiftspligtig person,*

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

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

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

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

Momslovens § 69, stk. 3, 1. pkt. definerer brugte varer. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

*"Ved brugte varer forstås løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, bortset fra kunstgenstande, samlereobjekter, antikviteter samt ædelmetaller og -stene."*

Bestemmelsen i § 69, stk. 3, 1. pkt. gennemfører momssystemdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1. Direktivbestemmelsen definerer begrebet "brugte genstande" på samme måde som "brugte varer" i momsloven.

Momslovens § 70 bestemmer momsgrundlaget ved levering af brugte varer mv. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

*"Ved virksomhedens levering af brugte varer mv. udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og købsprisen, jf. dog § 71. Ved levering af kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter, der er indført af virksomheden, og som afgiftsberigtiges efter § 69, stk. 2, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem salgsprisen og afgiftsgrundlaget ved indførslen."*

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

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

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

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

Bestemmelsen i § 70 gennemfører momslovens artikel 315 og artikel 318.

#### 4. Underkendt praksis

Det fremgår af momslovens § 69, stk. 3, 1. pkt., at ved brugte varer forstås løse genstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand, eventuelt efter reparation. Det er dog en betingelse, at varen bevarer sin identitet.

Efter momslovens ordlyd og forarbejder er dette i praksis udmøntet således, at det har været en betingelse for at anvende de særlige bestemmelser for brugte varer mv. i momslovens kapitel 17, at der skal være tale om den samme brugte genstand, som indkøbes og videresælges, eventuelt efter reparation.

Da det efter hidtidig praksis ikke er anset, at der er identitet mellem indkøbte motorkøretøjer indleveret til miljøbehandling (skrotning) og salg af udtagne brugbare dele fra disse biler, har betingelsen om, at genstanden skal "genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation", hidtil ikke været anset for opfyldt.

##### 4.1 Ny praksis

På baggrund af EU-domstolens dom omfatter begrebet "brugte varer" i momslovens § 69, stk. 3, 1. pkt. 's forstand tillige genstande, som er udtaget fra udrangerede motorkøretøjer. Leveringer af sådanne dele, der foretages af afgiftspligtige videreførelse, kan herefter være omfattet af brugtmomsreglerne.

Kvalificeringen som en »brugt genstand« kræver efter EU-domstolens opfattelse alene, at den brugte genstand har bevaret den funktionalitet, som den havde som ny, og at den derved kan genanvendes som sådan eller efter reparation. Dette er tilfældet med autoreserverede dele fra et udrangeret motorkøretøj, der – selv om de er adskilt fra dette køretøj – bevarer den funktionalitet, som de havde som nye, og således kan genanvendes til samme formål. Herved er kravet om, at der skal være identitet mellem det købte (en bil) og det solgte (reservedele) opfyldt.

Det er en forudsætning, at købet er foretaget fra en af de personer, der er oplyst i momslovens § 69, stk. 1, nr. 1-4, og som ikke har opkrævet moms af leveringen.

For god orden skyld bemærkes, at den hermed udmeldte praksis ikke gælder i forhold til skadede køretøjer erhvervet fra forsikringsselskaber, idet der pt. verserer en sag herom ved Højesteret. Der henvises til Vestre Landsrets dom som offentliggjort ved [SKM2017.443.VLR](#).

##### 4.2 Momsgrundlaget ved salg af reservedele fra udrangerede køretøjer

Ved levering af brugte varer mv. er momsgrundlaget 80 pct. af forskellen mellem varens konkrete købspris og salgspris, jf. § 70, stk. 1, 1. pkt. Hvis købsprisen overstiger salgsprisen, beregnes der ikke moms. Det overskydende købsbeløb kan i disse tilfælde ikke modregnes i momsgrundlaget for andre salg.

Hvis købsprisen for hver enkelt vare ikke er kendt, kan metoden med samlet periodevis opgørelse af købs- og salgspris anvendes, jf. momslovens § 70, stk. 5. Momsgrundlaget er 80 % af forskellen mellem de samlede køb og de samlede salg, som virksomheden har foretaget i momsperioden. Hvis værdien af det købte i perioden overstiger værdien af salget i perioden, kan det overskydende beløb overføres til den næste momsperiode.

Den periodevise opgørelsesmetode kan f.eks. bruges, hvis en videreførelse opkøber et dødsbo, hvor der på fakturaen eller afregningsbilaget ikke er anført en pris for den enkelte vare, men kun en samlet pris for hele boet.

Opgørelsesmetoden kan også anvendes ved salg af reservedele fra udrangerede køretøjer i de tilfælde, hvor der alene foreligger en købspris for det udrangerede køretøj.

##### 4.3 Hvordan opgøres købsprisen?

Når autogenbrugsvirksomheder modtager udrangerede motorkøretøjer (skrotbiler) til miljøbehandling påhviler det virksomheden at skrotte køretøjet, herunder at bortskaffe farligt affald. Virksomheden erhverver samtidig ret til at anvende de dele, der kan genanvendes, dvs.

både reservedele og f.eks. metalskrot, hvor sidstnævnte ikke er brugte varer i brugt momsreglernes forstand.

Der er tale om en samlet transaktion, hvor der betales et vederlag af virksomheden til bilejeren, der modsvarer værdien for virksomheden af genanvendelige reservedele, metalskrot mv.

Der skal betales moms efter momslovens almindelige regler af den ydelse, som består i virksomhedens affaldsbehandling af bilen for bilejeren. Se **SKM2012.529.HR** og **SKM2013.918.SKAT**. Det samme gælder for andre ydelser, f.eks. transport af køretøjet for ejeren, og salg af varer, f.eks. metalskrot og andre restprodukter fra håndteringen af skrotbiler.

Købsprisen for reservedelene fremkommer ved at der i det samlede beløb for køb af køretøjer (tillagt prisen for miljøbehandling og andre ydelser) i momsperioden fradrages periodens vederlag for salg af metalskrot mv.

Det bemærkes i denne forbindelse, at når en autoophugger i tilfælde af en underskrevet transporterklæring i forbindelse med udbetaling af skrotningsgodtgørelse, jf. bekendtgørelse **nr. 1394 af 24. november 2016** om opkrævning af miljøbidrag samt udbetaling af godtgørelse i forbindelse med ophugning og skrotning af biler, enten har udbetalt et beløb til en privat bilejer, der er mindre end eller svarer til skrotningsgodtgørelsen, skal dette beløb ikke medregnes til virksomhedens køb af motorkøretøjer i momsperioden.

### Eksempel:

#### Beregning af købspris for reservedele:

Kontantvederlag		4.000.000 kr.
Salg af metalskrot mv.*	- 1.000.000 kr.	
<sup>1</sup> Andel af omkostninger og avance*	650.000 kr.	-350.000 kr.
<b>Købspris for reservedele**</b>		<b>3.650.000 kr.</b>

#### Beregning af fortjenstmargen:\*

Salg af reservedele		5.000.000 kr.
Køb af reservedele		- 3.650.000 kr.
Fortjenstmargen		1.350.000 kr.

<b>Momsgrundlag</b>	0,8 × 1.350.000 kr.	1.080.000 kr.
---------------------	---------------------	---------------

\*Beløb ekskl. moms

\*\*Hvis beløbet for momsperiodens "køb af reservedele" er negativt, sættes beløbet til "0".

**Note 1:** Salgsprisen for metalskrot mv. reduceres med avance + en forholdsmæssig andel af virksomhedens omkostninger, der kan henføres salg af metalskrot mv. Hvis den beregnede værdi af metalskrot mv. er negativ, skal fradraget sættes til "0".

## 5. Genoptagelse, frister for genoptagelse, reaktionsfrist, dokumentation m.m.

### Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Se **SKM2015.733.SKAT** om retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

Tilbagebetalingskrav, der er omfattet af genoptagelsesadgangen, vedrører moms af virksomhedens køb af reservedele som opgjort efter de ovenfor angivne principper.

### Frister for genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske ordinær genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb. Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige for afgiftsperioder, der er helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til

prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelse af praksis.

Når hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankestyrelsen, et motorankenævn eller Landsskatteretten, kan genoptagelse, jf. SFL § 32, stk. 1, nr. 1, foretages til gunst for den afgiftspligtige fra og med:

1. den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller
2. den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Vestre Landsrets dom i **SKM2017.443.VLR** vedrører et bindende svar afgivet af SKAT den 6. august 2010. Det bindende svar, der er påklaget, er en forvaltningsafgørelse, der har virkning fra starten af den afgiftsperiode, hvori spørgeren modtager svaret, jf. SFL § 25, stk. 1.

Genoptagelse vil kunne ske fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, hvori Sjelle Autogenbrug I/S modtog det bindende svar. Det bindende svar er dateret den 6. august 2010.

### Reaktionsfrist

Anmodning om ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal fremsættes under iagttagelse af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2. Det vil sige, at anmodningen om genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, at den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder afvigelsen af den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen på 6 måneder regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skat.dk.

### Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til SKAT via SKAT.dk eller til adressen: SKAT, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

## **6. Gyldighed**

Den ændrede praksis, som er i indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2019-2, afsnit **D.A.8.1.1.10.1**. Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2019-2 og udløbet af reaktionsfristen i pkt. 5 er styresignalet ophævet.