

Beskatning af værdi af fri bil

Skrevet af partner, advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (L), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma

I praksis giver beskatning af værdi af fri bil anledning til en række forskellige problemstillinger – i denne artikel er fokus på bevisbyrdens placering for hvidpladebiler

Det følger helt overordnet af bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, at hvis en arbejdsgiver stiller en bil til rådighed for en ansats private benyttelse, skal den ansatte beskattes af værdi af fri bil efter de i bestemmelsen nævnte procentsatser. Omvendt følger det forudsætningsvist af samme bestemmelse i ligningslovens § 16, stk. 4, at anvendes den pågældende bil kun til erhvervsmæssig kørsel, så skal den ansatte ikke beskattes af værdi af fri bil. Videre følger det af ligningslovens § 16 A, stk. 5, at tilsvarende gælder for en hovedaktionær eller hovedanpartshaver, selvom denne ikke er ansat i selskabet.

Spørgsmålet om beskatning af værdi af fri bil giver anledning til en lang række forskellige

problemstillinger. I nærværende artikel behandles alene spørgsmålet om bevisbyrdens placering i forhold til, om der skal ske beskatning af værdi af fri bil i forhold til ikke-specialindrettede biler. Artiklen omhandler ligeledes ikke biler på gule plader med afløftet moms, og hvor der ikke er betalt privatbenyttelsesafgift, idet en beskatning af værdi af fri bil i forhold til sådanne biler ifølge praksis som altovervejende udgangspunkt forudsætter, at SKAT har påvist privat kørsel.

Bevisbyrdens udvikling siden vedtagelsen af ligningslovens § 16, stk. 4

Har en skatteyder ikke selvangivet beskatning af værdi af fri bil, er det umiddelbart SKAT, der har bevisbyrden for, at en given konkret bil er stillet til rådighed for den ansattes private

brug, således at der skal ske beskatning efter ligningslovens § 16 stk. 4.

Udviklingen i praksis har således ikke fulgt Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 215 af den 13. juni 1997, som er offentliggjort i TfS 1997, 584, hvor Skatteministeren anførte, at *"når en hovedaktionær har råderet over en firmabil, er der en formodning for, at bilen ikke kun er til rådighed for erhvervsmæssig kørsel, men også for privat kørsel. Derfor må hovedaktionæren, der ønsker at undgå beskatning af rådigheden over bilen til privat kørsel, over for den kommunale ligningsmyndighed sandsynliggøre, at den pågældende er afskåret fra at anvende bilen til privat kørsel. En nærmere prøvelse heraf må bero på en konkret ligningsmæssig bedømmelse."*

Således har Skatteministeriet også i en sag for Højesteret direkte erkendt, at bevisbyrden for gennemførelse af beskatning af værdi af fri bil som udgangspunkt påhviler SKAT. I den konkrete højesteretssag offentliggjort i SKM2014.504 H anførte Skatteministeriet således i sin procedure, at *"det anerkendes, at Skatteministeriet som udgangspunkt har bevisbyrden for den frie rådighed, da selskabsadresse og privatadresse ikke var sammenfaldende i den periode, selskabet ejede bilen"* (vores understregning).

En ofte anvendt formulering i Landsskatterettens afgørelser ses blandt andet i afgørelsen af den 23. januar 2018 (LSR's nr. 15-0929788), hvor Landsskatteretten anførte følgende: *"Stiller et selskab en bil til rådighed for privat anvendelse for en hovedaktionær, skal denne beskattes af værdien heraf, uanset om han er ansat i selskabet. Det fremgår af ligningslovens § 16, stk. 1, og § 16A, stk. 5. Det er ikke den faktiske benyttelse af bilen, som begrunder beskatning af fri bil, men derimod den blotte råderet over bilen. Værdien ansættes efter bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, jf. ligningslovens § 16A, stk. 5, 2. pkt. Hvis bilen har været parkeret ved hovedaktionærens bopæl, eller der ikke er en forretningsmæssig*

begrundelse for selskabets anskaffelse af bilen, har hovedaktionæren — som hovedregel — bevisbyrden for, at bilen ikke har været til rådighed for hovedaktionærens private brug. Der henvises til Højesterets dom af 30. juni 2014, SKM2014.504."

I forlængelse heraf henvises til Landsskatterettens afgørelse af den 22. marts 2018 (LSR's j.nr. 15-2451050). Sagen omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt der i indkomstårene 2010-2013 var grundlag for at beskatte en hovedanpartshaver af værdi af fri bil for så vidt angik en BMW 1, Ford C-max, Opel Insignia og endelig en BMW Z4M. I relation til den sidstnævnte bil blev det under sagens behandling accepteret, at der blev gennemført en beskatning af værdi af fri bil for denne. Vedrørende de øvrige biler anførte Landsskatteretten følgende:

"Bevisbyrden for, at en firmabil er til rådighed for privat benyttelse, tilfalder som udgangspunkt SKAT, hvis hovedaktionærens og selskabets adresse ikke er sammenfaldende, og firmabilen ikke har været parkeret ved klagerens bopæl. [...]."

Landsskatteretten kan tiltræde, at der skal ske beskatning af BMW Z4M, efter ligningslovens § 16, stk. 4, jf. § 16A, hvilket klagerens repræsentant har tiltrådt. [...].

For så vidt angår de øvrige biler, har bilerne ikke været placeret på bopælsadressen, ligesom der ikke er tale om luksusbiler, der er uegnede til det erhvervsmæssige formål. Da der heller ikke er betalt privatbenyttelsesafgift, påhviler bevisbyrden efter praksis SKAT, for at bilerne har stået til privat rådighed, jf. ligningslovens § 16, stk. 4. Da denne bevisbyrde ikke er løftet kan der ikke ske beskatning af de øvrige biler." (vores understregning).

Formodningsreglen

Udgangspunktet er således, at det er SKAT, der har bevisbyrden for, at der skal ske beskatning af fri bil. Dette gælder uanset, at

vedkommende skatteyder ejer hele kapitalen i det selskab, der stiller bilen til rådighed.

Det er i praksis fastslået, at bevisbyrden går over på skatteyder i følgende tre tilfælde:

1. Hvis bilen står parkeret foran den ansattes bopæl – eller meget tæt på – uden for normal arbejdstid, herunder tilfælde, hvor der er sammenfald mellem selskabets adresse og privatadressen.
2. Hvis SKAT påviser en given privat kørsel.
3. Hvis der er særlige grunde til at antage, at bilen benyttes privat. Praksis i forhold til dette er primært centreret omkring dyre luksusbiler, hvor der reelt ikke har været et forretningsmæssigt behov for selskabets køb af disse.

I sådanne tilfælde er det op til skatteyderen efterfølgende at afkræfte denne formodning, såfremt vedkommende skal undgå beskatning af værdi af fri bil.

Momenter, som har betydning for vurderingen af, om skatteyder har haft fri rådighed

Hvis SKAT har sandsynliggjort, at en given bil er stillet til rådighed for skatteyderens private brug, er det op til skatteyderen at afkræfte denne formodning for at undgå beskatning af værdi af fri bil.

Skatteyder har således mulighed for at afkræfte ovennævnte formodningsregel og således godtgøre, at der ikke er grundlag for beskatning af værdi af værdi af fri bil.

I sådanne tilfælde ses det ofte, at SKAT fremfører et synspunkt om, at formodningsreglen alene kan afkræftes med henvisning til et fejlfrit kørselsregnskab, som er ført løbende. Dette er imidlertid ikke korrekt, og det er længe siden, at domstolene fastslog, at der tværtimod kan lægges vægt på en række forskellige momenter.

Dette ses således af den ældre Østre Landsrets dom af den 2. december 2005 offentliggjort SKM2005.503.ØLR, der omhandlede en skatteyder, som var direktør og indehaver af indskudskapitalen i et anpartsselskab.

Selskabet drev en institution for adfærdsvanskelige voksne og ejede en række biler, herunder tre personbiler i form af en Volvo, en BMW og en Seat Toledo. Skatteyderen havde selvangivet værdi af fri bil for så vidt angik Volvoen men ikke de to øvrige biler, hvorfor skattemyndighederne havde beskattet skatteyderen af værdi også for så vidt angik BMW'en og Seaten.

I den pågældende sag anførte Skatteministeriet til støtte for, at der var grundlag for en beskatning af værdi af fri bil, at det *"påhviler A at dokumentere, at hun i indkomståret 2001 ikke havde rådighed over tillige personbilerne af mærket Seat Toledo og BMW 325 for privat benyttelse. Hun har som hovedaktionær i Langholt ApS en skærpet bevisbyrde, og det bestrides, at hun har løftet denne bevisbyrde, navnlig når henses til, at hun tillige var direktør og havde den faktiske rådighed over alle tre personbiler, der uden for arbejdstiden var parkeret på selskabets adresse, der tillige er hendes privatadresse. A har endvidere ikke over for selskabet fraskrevet sig rådigheden over bilerne ved en udtrykkelig erklæring herom, og der har ubestridt ikke været ført kørselsregnskaber for nogle af selskabets biler. De udfærdigede specifikationer vedrørende kørsel i Seaten og BMW'en er ikke tilstrækkelige til at løfte bevisbyrden."* (vores understregning).

Herom udtalte Østre Landsret følgende: *"Af de forklaringer, der er afgivet af A og C fremgår, at A ikke benyttede bilerne til privat kørsel, idet hun altid kørte i den Volvo 940, årgang 1998, hun havde til rådighed som firmabil. BMW'en, årgang 1992, og Seat Toledo, årgang 2001, blev begge anskaffet og anvendt til kørsel med institutionens klienter, herunder til forskellige steder i landet.*

Under disse omstændigheder, herunder særligt oplysningerne om formålet med anskaffelsen og anvendelsen af de to biler sammenholdt med, at A havde rådighed over en Volvo til privat kørsel, finder landsretten, - uanset at der ikke er ført kørebog eller underskrevet erklæring om benyttelse af bilerne – at A i

tilstrækkelig grad har afkræftet en formodning om, at de to biler var stillet til rådighed for hendes private benyttelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 4.” (vores understregning).

Efterfølgende praksis har også vist, at der lægges vægt på en række forskellige momenter, herunder særligt eksempelvis den forretningsmæssige begrundelse for bilens anskaffelse samt skatteydernes adgang til at få dækket sit private kørselsbehov på anden vis. Det er således ikke en nødvendig betingelse for at afkræfte formodningsreglen, at der foreligger en behørig, løbende ført kørebog.

Afsluttende bemærkninger

En gennemgang af praksis viser, at spørgsmålet om beskatning af værdi af fri bil giver anledning til en række forskellige problemstillinger.

I forhold til hvem der har bevisbyrden for, at der skal ske beskatning af værdi af fri bil, er det i praksis knæsat, at denne som

udgangspunkt er hos SKAT. Dette gælder uanset, at vedkommende skatteyder ejer hele kapitalen i det selskab, der stiller bilen til rådighed. Praksis har således ikke fulgt Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 215 af den 13. juni 1997, som er offentliggjort i TfS 1997, 584.

Det ses ikke i sjældent i praksis, at SKAT gør gældende, at en given hovedaktionær eller hovedanpartshaver skal beskattes af værdi af fri bil under henvisning til, at en bil er velegnet til privat kørsel, at der er betalt privat benyttelsesafgift og at der ikke foreligger en behørig kørebog.

Som det fremgår ovenfor, er der som alt overvejende udgangspunkt ikke grundlag for et sådant synspunkt. Af samme grund træffer særligt Landsskatteretten også løbende afgørelser, der giver skatteyderen medhold i, at der ikke skal ske beskatning af værdi af fri bil.