

Offentliggjort d. 28. april 2018

Særlige køretøjer – beskatning af fri bil?©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Beskatning af fri bil er en tilbagevendende problemstilling i skattepraksis, og der har gennem tiden været ført talrige sager om spørgsmålet. Højesteret afsagde den 13. april 2018 dom i en sag vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en kloakmesters rådighed over en Toyota Hilux gav grundlag for beskatning af fri bil.

Med skattereformen fra 1993 blev beskatningen af privat anvendelse af firmabiler ændret i skærpende retning.

Beskatningskriteriet blev således ændret fra beskatning af den faktiske brug til beskatning af den blotte rådighed over en firmabil til private formål. Medarbejderens faktiske brug af bilen til private formål er derimod som udgangspunkt uden betydning for skatte-tilsvaret.

Endvidere opgøres beskatningen efter skematiske regler med udgangspunkt i firmabilens værdi.

Reglerne indebærer, at rådighed over en arbejdsgiverbetalt bil til private formål udløser en løbende, årlig beskatning på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten. Den skattepligtige værdi af bilen opgøres dog mindst til 160.000 kr.

Offentliggjort d. 28. april 2018

I praksis er siden fremkommet en række alternative muligheder for håndtering af biler, der anvendes både til erhvervsmæssige og private formål, herunder eksempelvis leasingordninger i forskellige former.

De klassiske regler om beskatning af rådighed over en arbejdsgiverbetalt bil til private formål gælder imidlertid fortsat fuldt ud, om end også disse regler på visse punkter er blevet modificeret over tid.

Skattefritagelse vedrørende særlige køretøjer

Privat benyttelse af visse særlige køretøjer er dog fritaget for beskatning efter de almindelige regler om beskatning af firmabiler, jf. ovenfor.

Kan det således bevise, at et køretøj ikke er egnet til at træde i stedet for en privat bil, vil der ikke blive tale om beskatning af værdi af fri bil efter de ovennævnte, skematiske regler. Anvendes bilen desuagtet til privat kørsel, vil der under visse omstændigheder kunne blive tale om beskatning af værdien af den faktiske private kørsel. I en afgørelse fra SKAT skulle der således ske beskatning som følge af anvendelse af en lastvogn til privat transport af heste.

Ved vurderingen af, om et køretøj er egnet som privat bil, sonderer Skat mellem henholdsvis "specialkøretøjer" og "specialindrettede køretøjer".

Specialkøretøjer

Med specialkøretøjer tænkes i Skats praksis på køretøjer, der vist bedst kan karakteriseres som notorisk uegnede eller i hvert fald meget lidt egnede som privat bil. Denne kategori omfatter efter Skats egen vejledning lastvogne, slamsugere, kranvogne, tankbiler m.v.

Der kan givetvis peges på adskillige andre køretøjstyper, der ligeledes umiddelbart vil være omfattet af denne kategori. Praksis på dette område har måske i sagens natur været

Offentliggjort d. 28. april 2018

behersket og bidrager således ikke i noget stort omfang til afgrænsningen af de såkaldte ”specialkøretøjer”.

Specialindrettede køretøjer

Skats anden kategori af særlige køretøjer, nemlig ”specialindrettede køretøjer”, har derimod i praksis givet anledning til en del flere problemer. Sagen afgjort ved Højesterets dom af 13/4 2018 handler om netop denne type køretøjer.

Med ”specialindrettede køretøjer” tænkes i skattepraksis på biler, der almindeligvis kan anvendes som en privat bil, men som på grund af indretningen eller andre forhold i det konkrete tilfælde alligevel ikke er egnede til at træde i stedet for en privat bil. Kørsel i sådanne biler vil som udgangspunkt ikke udløse beskatning, alt under forudsætning af, at bilen ikke må bruges og rent faktisk ikke bruges til private formål. Der sker således ikke beskatning af den blotte rådighed til private formål over sådanne biler.

Vurderingen af, om der er tale om et specialindrettet køretøj, kan være ganske vanskelig. Ifølge Skats egen vejledning skal følgende betingelser være opfyldt for at anse et køretøj som specialindrettet:

1. Køretøjet må ikke egne sig som alternativ til en privat bil
2. Der skal være et erhvervsmæssigt behov for, at køretøjet er indrettet på den specielle måde
3. Det specialindrettede køretøj skal være nødvendigt for, at brugeren kan udføre sit arbejde.

Af vejledningen fremgår i den forbindelse uddybende, at det som udgangspunkt er uden betydning, hvilket hverv den ansatte har, men at der skal være behov for, at den ansatte bruger de værktøjer og hjælpemidler, der er i køretøjet for, at den ansatte kan udføre sit job. Den ansatte eller dennes arbejdsgiver kan således ifølge vejledningen ”*ikke blot montere en masse hylde i køretøjet for på den måde at kunne køre skattefrit til og fra arbejde. Der skal være et erhvervsmæssigt behov for indretningen af køretøjet.*”

Offentliggjort d. 28. april 2018

Videre fremgår af vejledningen, at der er visse erhverv, der med større sandsynlighed kan få godkendt et køretøj som specialindrettet end andre. Det drejer sig om erhverv, hvor de køretøjer, der er nødvendige for at udføre arbejdet, er store, fordi der skal bruges meget værktøj mv., hvor køretøjet bliver tilsmudset, og hvor der måske også opstår lugtgener. Som eksempler nævnes i denne forbindelse i vejledningen ansatte i VVS-branchen, elektrikere, servicemontører, murere, malere og fiskesælgere.

Øjensynligt som eksempel på det modsatte, dvs. tilfælde, hvor der ikke foreligger det fornødne erhvervsmæssige behov for specialindretning, anføres videre, at *"Hvis en advokat eksempelvis kører i et køretøj, der er indrettet med faste reoler til lovsamlinger mv., er det derfor ikke tilstrækkeligt. Det kan nemlig ikke siges at være en nødvendighed for at udføre arbejdet."* Ejendomsmæglere, skolelærere, kontorpersonale samt arkitekter og ingeniører skal efter vejledningen forvente samme vurdering som advokater.

Nu kan man anføre, at advokater, der befordrer sig i en kassevogn indrettet med faste reoler til lovsamlinger mv., formentlig er et særsyn. Men det er forhåbentlig de færreste advokater, der er enige i, at "lovsamlinger m.v." ikke er "en nødvendighed for at udføre arbejdet".

Med en udmelding fra Skats side af dette indhold er imidlertid markeret, at man må forvente en ganske streng bedømmelse af, om der foreligger det fornødne erhvervsmæssige behov for en given indretning af en bil. Udmeldingen vidner også om, at vurderingen i et vist omfang er baseret på betragtninger om, hvad der generelt kan anses som et erhvervsmæssigt behov, snarere end synspunkter om, hvad den enkelte skatteyder måtte skønne nødvendigt for arbejdets udførelse.

Konkrete kendetegn på specialindretning

Skat har i vejledningen angivet en række karakteristiske træk for biler, der kan anses som specialindrettede i skattelovgivningens forstand – og omvendt.

Som forhold, der indikerer, at der er tale om et specialindrettet køretøj, fremhæves her forhold som:

Offentliggjort d. 28. april 2018

- hvorvidt der er tale om et større køretøj eller en kassevogn,
- om der er sideruder i køretøjets varerum,
- om der som følge af et erhvervmæssigt behov er indrettet mange fastspændte reoler, der fylder det meste af køretøjets lastrum, og
- om køretøjet er snavset eller lugter ubehageligt som følge af den erhvervmæssige brug, og
- om køretøjet generelt bærer præg af erhvervmæssig brug.

Modsat vil den omstændighed, at køretøjet minder om biler, der normalt bruges privat, er pænt og rent indvendig eller kun har en begrænset indretning pege i retning af, at køretøjet ikke kan anses som specialindrettet.

Praksis

I praksis er blevet rejst en del skattesager vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt en bil kunne anses for specialindrettet i lovens forstand.

Varebiler

I en af de første principielle sager på området tilkendegav Højesteret i 1999, at en gardinmontørs varebil, en Toyota Corolla 1,3 Xli van – der var specialindrettet til skatteyderens arbejde som gardinmontør - efter Højesterets opfattelse ikke var indrettet på en sådan måde, at bilen kunne anses for en værkstedsvogn. Varebilen måtte således anses som anvendelig som alternativ til en privat bil. Da montøren endvidere ikke havde sandsynliggjort, at bilen ikke var stillet til rådighed for hans private benyttelse, blev montøren beskattet af værdi af fri bil.

Omvendt foreligger en række afgørelser, hvor varebiler er godkendt som specialindrettede, eksempelvis med henvisning til, at varebilen havde fastmonterede skuffemoduler/skuffesektioner i et større omfang.

Offentliggjort d. 28. april 2018

Pick up biler

Også pickup-biler har i været i Skats søgelys, og domstolene, herunder Højesteret, har ved flere lejligheder fået forelagt spørgsmålet, om en pick up kunne anses som specialindrettet. Senest har Højesteret ved en dom af 13/4 2018 taget stilling til en sag om en leaset Toyota Hilux, som blev anvendt af hovedaktionæren i et VVS-firma til bl.a. forskellige transportopgaver. Efter at være blevet indbragt for domstolene blev sagen - som en principiel sag - først henvist til landsretten, og siden indbragt for Højesteret. Landsretten og Højesteret var imidlertid enige i vurderingen af, at bilen ikke kunne anses som specialindrettet.

Af landsrettens meget illustrative begrundelse, som Højesteret tilsluttede sig fuldt ud, fremgik bl.a., at:

”...Den i sagen omhandlede Toyota Hilux var større end en normal personbil. Den var ikke luksuspræget, og der var tale om et køretøj, som i første række var designet til at blive benyttet til andre og mere krævende opgavetyper end blot personbefordring. En Toyota Hilux adskiller sig imidlertid ikke som biltype fra normale personbiler på en så afgørende måde, at den allerede før eventuelle modifikationer kan anses for uegnet til at blive anvendt som normal bil [i lovens forstand]. Det bemærkes herved, at bilen ifølge Toyotas eget markedsføringsmateriale kan leveres som personbil, og at en større del af de Toyota Hilux’er, der blev indregistreret i [2010 og 2011, som sagen drejede sig om], var registreret til delvis privat kørsel, således som det bl.a. var tilfældet for bilen i nærværende sag.

Det er ubestridt, at Toyotaen blev indrettet på en måde, der var hensigtsmæssig for, at [hovedaktionæren] kunne udføre sine forskellige opgaver for vvs-firmaet. Efter [loven] og praksis omfattes et køretøj imidlertid alene af [fritagelsen for beskatning af fri bil], såfremt det specialindrettes til den pågældende arbejdsopgave på en sådan måde, at det derved bliver uegnet som alternativ til en privat bil.

Efter bevisførelsen bestod den foretagne specialindretning af Toyotaen reelt kun i montering af et skuffemodul bag passagersædet og en rengøringsvenlig bundplade. Landsretten finder, at disse ændringer ikke var af en sådan karakter og et sådant omfang, at Toyotaen derved ophørte med at være et egnet alternativ til en privat bil og

Offentliggjort d. 28. april 2018

således i skatteretlig henseende kunne anses for specialindrettet. Det forhold, at der angiveligt var et erhvervsmæssigt behov for, at størstedelen af bilen forblev umøbleret – idet bilen hermed forblev velegnet til transport af bl.a. arbejdsværktøj, reservedele og grussække – indebærer ikke, at bilen herved må anses for specialindrettet.

At Toyotaen ikke var specialindrettet i skatteretlig forstand, understøttes endelig af, at den ved SKATs besigtigelse ikke fremtrådte tilsmudset og lugtende, at sideruderne ikke var dækket til, og at den ikke var forsynet med firmalogo eller lignende.”

Som det ses, er der fra domstolens side foretaget en meget indgående vurdering af, hvorvidt der kan siges at foreligge ”specialindretning”, og der stilles ganske håndfaste krav til indretningen for at opnå skattemæssig anerkendelse af køretøjet som ”specialindrettet”.

Overvejelser om indretning

Det er både dyrt og ærgerligt at ende i en situation, hvor en medarbejder eller for den sags skyld en erhvervsdrivende, der i princippet beskattes efter samme regler, uventet pålægges beskatning af værdi af fri bil, måske for flere år tilbage i tid. Der er derfor god grund til at orientere sig nøje om de krav, som Skat stiller for at anerkende en varebil m.v. som specialindrettet. Og i hvert fald er der ingen saglig grund til at rengøre bilen før Skats eventuelle besigtigelse.

— o —