

Offentliggjort på Vidensportalen v.dk d. 2. oktober 2019

Fri bil eller Deleleasing[©]

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

www.v.dk

Når en arbejdsgiver stiller fri bil til rådighed for en medarbejder, udløser det beskatning af fri bil. Som en undtagelse har Skatterådet anerkendt, at der ikke skal ske beskatning af værdi af fri bil, hvis der etableres deleleasing (splitleasing). Men en række betingelser skal være opfyldt.

Gældende regler

Efter de gældende regler skal en medarbejder, som får stillet en bil til rådighed for privat kørsel af arbejdsgiveren, beskattes af et fast beløb (den skattepligtige værdi), der kun afhænger af bilens pris og af, hvornår bilen er anskaffet.

Den skattepligtige værdi sættes til 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten., dog mindst 160.000 kr. Tre år efter indregistreringen skal bilens skattepligtige værdi nedskrives.

Hvis en firmabil kun er til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi med et beløb svarende til værdien i det antal hele måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed.

For mange medarbejdere er der utvivlsomt tale om en ret hård beskatning. Det gælder særligt, hvis medarbejderen kun benytter bilen i begrænset omfang til private formål, da

Offentliggjort på Vidensportalen v.dk d. 2. oktober 2019

beskatningen er uafhængig af omfanget af den private kørsel. På denne baggrund har deleleasing, undertiden kaldet splitleasing, vundet indpas.

Skatterådet har truffet en række afgørelser om kravene for at skattemæssigt anerkende deleleasing og har opfordret Skattestyrelsen til at udarbejde en meddelelse (styresignal) om betingelserne for deleleasing. Skattestyrelsen har den 2. maj 2019 offentliggjort et sådant styresignal,⁽¹⁾ hvor der er redegjort nærmere for Skatterådets praksis. Styresignalet er nu overført til skattemyndighedernes egen vejledning, betegnet Den Juridiske Vejledning 2019-2, med nogle supplerende bemærkninger.^{(2) (3)}

Deleleasing (Splitleasing)

Deleleasing indebærer i denne sammenhæng, at arbejdsgiveren og medarbejderen hver især indgår en leasingaftale med leasingselskabet om den pågældende bil, således at den samlede leasingydelse fordeles mellem arbejdsgiveren og medarbejderen i forhold til den faktiske brug af bilen. Deleleasing kan være fordelagtigt særligt i tilfælde, hvor medarbejderens private kørsel er ringe.

Da deleleasing ret beset fører til, at medarbejderen undgår beskatning af fri bil, er der opstillet ret udførlige betingelser for at anerkende sådanne konstruktioner.⁽⁴⁾ Hovedoverskriften for disse krav er, at der skal være "vandtætte skotter" mellem de to leasingaftaler, dvs. vandtætte skotter mellem de to leasingtagere.

¹ SKM2019.244.SKTST

² Juridisk Vejledning

³ I disse spalter er tidligere omtalt en afgørelse fra Skatterådet SKM2018.594SR, der særligt drejede sig om kravene til den løbende afregning til leasingselskabet.

⁴ SKM2017.384SR Se endvidere Juridisk Vejledning afsnit C.A.5.14.1.10

Offentliggjort på Vidensportalen v.dk d. 2. oktober 2019

Betingelser, der skal være opfyldt

Efter Skatterådets praksis skal følgende betingelser, summarisk gengivet, være opfyldt:

1. Der skal være to separate skriftlige aftaler mellem henholdsvis leasingselskab og virksomhed og leasingselskab og medarbejder.
2. Samtlige ydelser til bilen skal betales af leasingselskabet.
3. Leasingydelseerne skal fordeles mellem parterne på grundlag af de faktisk kørte kilometer fordelt på henholdsvis erhvervsmæssig og privat kørsel
4. Der skal ske en løbende regulering af fordelingen af leasingydelseerne
5. Leasingydelseerne skal betales af hver af leasingtagerne direkte til leasingselskabet,
6. Hver leasingtager hæfter kun for egne forpligtelser over for leasingselskabet,
7. Der skal føres et detaljeret kilometerregnskab fordelt på henholdsvis erhvervsmæssigt og privat kørte kilometer
8. Der skal ske en løbende afregning, herunder fordeling, af samtlige udgifter i deleleasingarrangementet, dvs. både de ekstraordinære førstegangsydelser, ordinære leasingydelse og driftstillæg m.fl.

Det bemærkes, at *alle de nævnte betingelser skal være opfyldt* for at undgå beskatning af fri bil til rådighed.

Hvis én eller flere af betingelserne ikke er opfyldt for et deleleasingarrangement, er konsekvensen, at medarbejderen skal beskattes efter hovedreglen om beskatning af fri bil, dvs. med 25 henholdsvis 20 pct. af bilens værdi, da medarbejderen anses for at have fået fri bil stillet til rådighed af arbejdsgiveren. Medarbejderen kan dog i dette tilfælde ved opgørelsen af den skattepligtige værdi fradrage det beløb, som medarbejderen rent faktisk betaler til leasingselskabet.

Offentliggjort på Vidensportalen v.dk d. 2. oktober 2019

Uddybende kan supplerende bemærkes følgende:

Separate, skriftlige aftaler mellem de to leasingtagere og leasingselskabet

Denne betingelse indebærer blandt andet, at aftalerne ikke må indeholde en bestemmelse om, at ved opsigelse af den ene kontrakt, ophører også den anden kontrakt automatisk.⁽⁵⁾

Videre indebærer denne betingelse, at selvstændige erhvervsdrivende ikke kan indgå aftale om deleleasing, da det forudsætter, at der er tale om to uafhængige kontrakter med vandtætte skotter imellem. Denne betingelse anses ikke for opfyldt, hvis der er tale om, at samme fysiske person ønsker at indgå to leasingkontrakter vedrørende samme bil.⁽⁶⁾

Leasingydelserne skal betales direkte til leasingselskabet

Denne betingelse betyder, at arbejdsgiveren ikke som udlæg kan betale den ansattes andel af leasingydelserne og efterfølgende opkræve denne over den ansattes lønudbetaling.⁽⁷⁾

Der skal føres et detaljeret kilometerregnskab, fordelt på henholdsvis erhvervs- mæssig og privat kørte kilometer.

Det er en betingelse for at anerkende et deleleasingarrangement, at der føres kørebog og da i en detaljeringsgrad svarende til dokumentationskravene for at modtage skattefri kørselsgodtgørelse.

⁵ SKM2017.384.SR

⁶ SKM2015.763.SR.

⁷ SKM2001.420.LR

Offentliggjort på Vidensportalen v.dk d. 2. oktober 2019

For at tilsikre, at der gennem arbejdsgivers leasingydelser kun afholdes udgifter for kørsel foretaget af den ansatte, der er erhvervsmæssig - og som i modsat fald vil udløse beskatning af kørslen - er det en forudsætning, at der løbende føres et kørselsregnskab for den stedfundne kørsel fordelt på henholdsvis erhvervsmæssig og private kørte kilometer.

Et fyldestgørende kørselsregnskab i et deleleasing arrangement indeholde skal indeholde følgende oplysninger:

- Hvad kilometertælleren viste ved begyndelsen af den daglige kørsel og ved dens afslutning.
- Dato for kørslen.
- Daglig angivelse af antal kørte kilometer med fordeling mellem den erhvervsmæssige og private kørsel.
- Bestemmelsessteder for den erhvervsmæssige kørsel med eventuelle delmål.
- Kørslens erhvervsmæssige formål.

Det er ikke afgørende, om kørebogen udfærdiges på papir eller elektronisk; afgørende er alene, om den opfylder de ovennævnte krav.

Men anvendes en elektronisk kørebog, skal denne kørebog på samme måde som en manuelt ført kørebog opfylde ovenstående krav. Det vil derfor ikke være tilstrækkeligt, at den elektronisk kørebog kun registrerer dagens samlede kørsel med fordeling mellem erhvervsmæssig og privat kørsel uden angivelse af formål mv.

Udlæg for ekstraordinære omkostninger, der ikke er indeholdt i leasingydelsen

Alle driftsomkostninger skal afholdes af leasingselskabet.

Leverandører m.fl. skal således sende fakturaer direkte til leasingselskabet, og disse skal også modtage betaling direkte fra leasingselskabet.

Offentliggjort på Vidensportalen v.dk d. 2. oktober 2019

Hvis en arbejdsgiver derimod afholder en driftsudgift til leasingbilen, vil denne udgift også vedrøre den ansattes private kørsel, og der kan derfor være grundlag for beskatning af fri bil.

Det er dog i en afgørelse fra 2017⁽⁸⁾ fastslået, at der kan være helt ekstraordinære tilfælde, hvor en af leasingtagerne rent undtagelsesvist må afholde udgifter, fx i udlandet, hvis det på ingen måde vil være muligt at videresende fakturaen direkte til leasingselskabet til betaling eller benytte fx benzinkort, som kan tilknyttes deleleasingarrangementer.

Det er en forudsætning, at udlægget uden ugrundet ophold refunderes af leasingselskabet og fordeles efter det akkumulerede kørselsregnskab og de akkumulerede betalinger mellem leasingtagerne. Udlægget kan ikke blot modregnes i fremtidige leasingydelse.

Ejerafgift

Ejerafgiften opkræves hos den, som er registreret som bilens ejer på det tidspunkt, hvor afgiften skal betales. Er der tillige registreret en bruger, bliver afgiften dog opkrævet hos denne. Udgiften bliver derfor ikke afholdt af leasingselskabet.

Ejerafgiften er dog en kendt omkostning, som det er muligt at indregne i fordelingen af de samlede udgifter i deleleasingarrangementet.

Skatterådet har dog i en afgørelse fra 2017⁽⁹⁾ bekræftet, at ejerafgiften kunne opkræves hos en af leasingtagerne under forudsætning af, at udgiften uden ugrundet ophold refunderes af leasingselskabet og indgår i fordeling og afregning efter det akkumulerede kørselsmønster og de akkumulerede betalinger.

⁸ SKM2017.384.SR

⁹ SKM2017.384.SR

Offentliggjort på Vidensportalen v.dk d. 2. oktober 2019

Løbende afregning

Der skal ske en løbende afregning, herunder fordeling, af samtlige udgifter i deleleasingarrangementet, dvs. både de ekstraordinære førstegangsydelser, ordinære leasingydelse og driftstillæg m.fl.

Det fremgår her særligt af to afgørelser fra Skatterådet fra 2017⁽¹⁰⁾, at der ikke er en branchebranchekutyme for afregningsintervaller, og at der skal ske en løbende afregning hver måned på baggrund af det akkumulerede antal kørte kilometer og de akkumulerede foretagne betalinger i hele leasingperioden.

Ved at anvende den *akkumulerede andel* af den faktiske kørsel, sikres det, at der ikke sker store udsving i årets løb, og samtidig sikres, at de månedlige ydelser reguleres efter det faktiske forbrug.

Skatterådet har dog i en sag fra 2018⁽¹¹⁾ konkluderet, at det er i overensstemmelse med kravet om en løbende månedlig afregning, hvis eventuelle differencer vedrørende driftsomkostninger opkræves eller godskrives leasingtagerne ved opkrævningen af den sidste leasingydelse. Der kan på dette tidspunkt udestå en endelig afregning for så vidt angår mindre og normalt påregnelige afvigelser af de faktiske afholdte driftsomkostninger i forhold til de budgetterede opkrævede driftsomkostninger. Det kan være tilfældet, hvis benzinforbruget rent faktisk har været lidt større, end der blev budgetteret med ved leasingaftalernes indgåelse.

Det er dog en forudsætning, at der er tale om mindre afvigelser. Ved større ekstraudgifter, som eksempelvis værkstedsbesøg, skal disse indgå i den løbende afregning, når de opstår.

¹⁰ SKM2017.384.SR samt SKM2017.729.SR

¹¹ SKM2018.212.SR

Offentliggjort på Vidensportalen v.dk d. 2. oktober 2019

I en sag fra 2017⁽¹²⁾ fandt Landsskatteretten, at *ikke* alle krav var opfyldt, herunder at afregningen i forhold til fordelingen mellem kørte erhvervsmæssige og privat kilometer i henhold til det GPS-styrede kørselsregnskab kun skete som slutafregning ved hver leasingperiodes udløb, svarende til én gang årligt.

Hertil kom, at der i den pågældende sag ikke var indgået separate leasingaftaler.

Den pågældende medarbejder blev derfor beskattet efter hovedreglen om beskatning af fri bil med 25/20 pct. af bilens værdi.

— o —

¹² SKM2017.491.LSR