

Udskriftsdato: 27. december 2025

KEN nr 10831 af 05/12/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. rådighedsbeskatning af fri bil – ligelig fordeling

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 01-01406

Landsskatteretskendelse vedr. rådighedsbeskatning af fri bil – ligelig fordeling

Resumé

Klageren og hans søn havde en fri bil til rådighed. Rådighedsbeskatningen skulle fordeles ligeligt mellem klageren og sønnen.

Der klages over, at klageren er anset for skattepligtig af den fulde værdi af fri bil for indkomstårene 1996 og 1997.

Landsskatterettens afgørelse

Indkomståret 1996

Personlig indkomst

Skatteankenævnet har ansat værdi af fri bil, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 3, selvangivet med 37.686 kr., til 75.371 kr.

Landsskatteretten nedsætter værdien af fri bil til 37.686 kr.

Indkomståret 1997

Personlig indkomst

Skatteankenævnet har ansat værdi af fri bil, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 3, selvangivet med 62.381 kr., til 78.797 kr.

Landsskatteretten nedsætter værdien af fri bil til 62.381 kr.

Sagens oplysninger

Klageren medregnede for indkomstårene 1996 og 1997 værdi af fri bil med henholdsvis 37.686 kr. og 62.381 kr. til sin personlige indkomst.

Klageren har siden 1970 drevet virksomhed A, fra 1987 i interessentskab med sin søn, B. Klageren boede i de pågældende indkomstår på adressen Y, X. Den anden interessent, klagerens søn, boede på adressen Z, X. Afstanden mellem de to bopæle er cirka 400 meter.

Den 24. november 1995 erhvervede interessenterne en personbil af mærket Chrysler Stratus LX til en pris af 342.596 kr.

Interessenterne valgte for indkomståret 1995 at anvende virksomhedsskatteordningen, og personbilen har været placeret heri fra begyndelsen af indkomståret 1995 og frem.

Begge interessenter benyttede personbilen privat i de omhandlede indkomstår.

Sønnen erhvervede den 21. maj 1997 en personbil af mærket Toyota Corolla, som første gang har været indregistreret i 1986.

For indkomståret 1996 medregnede klageren 50 procent af 22 procent af 342.596 kr. til sin personlige indkomst, svarende til 37.686 kr., som klagerens andel af privat benyttelse af interessentskabets personbil. For indkomståret 1997 medregnede klageren 23 procent af 342.596 kr. fratrukket den anden interessents andel af privat benyttelse af bilen, som har udgjort 50 procent af 5/12 af 23 procent af 342.596 kr., svarende til 62.361 kr.

Klagerens repræsentant anmodede ved brev af 5. oktober 2000 om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomstårene 1996 og 1997. Den 9. oktober 2000 afslog den kommunale skattemyndighed at genoptage skatteansættelsen for indkomstårene 1996 og 1997.

Skatteankenævnets afgørelse

Klagerens personlige indkomst for indkomstårene 1996 og 1997 er forhøjet med henholdsvis 37.685 kr. og 16.416 kr., med henvisning til ligningslovens § 16, stk. 4.

Der er ikke hjemmel til alene at medregne en forholdsmæssig andel af værdi af fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4.

Beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 4, sker på baggrund af en råderet over personbilen, og virksomhedsskattelovens § 1, stk. 3 og ligningslovens § 16, stk. 4 må anses for *lex specialis* bestemmelser i relation til statsskatteloven. Forholdet mellem reglerne indbyrdes må derfor være således, at reglerne i virksomhedsskatteloven og ligningsloven har forrang for reglerne i statsskatteloven.

Vedrørende spørgsmålet om interessenters beskatning af fri bil er der henvist til Landsskatterettens kendelser af 24. juni 1998 og 10. februar 1999 offentliggjort i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1998.698 og 1999.386.

Der er nægtet genoptagelse af skatteansættelserne for indkomstårene 1996 og 1997 efter henholdsvis dagældende skattestyrelseslovs § 4, stk. 1 og nugældende skattestyrelseslovs § 34, stk. 2, med henblik på udtagelse af personbilen af virksomhedsskatteordningen. Dette anses for stridende mod henholdsvis dagældende virksomhedsskattelovs § 2, stk. 6, og nugældende virksomhedsskattelovs § 2, stk. 5.

Der er herved henvist til Landsskatterettens kendelse af 15. december 1998 offentliggjort i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1999.219.

Klagerens påstand og argumenter

Der er over for Landsskatteretten nedlagt påstand om, at klagerens indkomstopgørelse for indkomstårene 1996 og 1997 nedsættes i overensstemmelse med det selvangivne.

Der er ikke hjemmel til at foretage en regulering af klagerens indkomst med værdien af rådigheden over virksomhedens aktiver, heller ikke i tilfælde, hvor indkomsten opgøres efter reglerne i virksomhedsskatteloven. Der kan alene foretages korrektion for værdien af den private benyttelse, og denne korrektion retter sig mod fratrukne udgifter i virksomheden, og ikke mod rådigheden over virksomhedens aktiver. Der er henvist til virksomhedsskattelovens § 6, stk. 1, hvoraf det fremgår, at virksomhedens indkomst skal opgøres efter lovgivningens almindelige regler herom.

Lovgivningens almindelige regler indeholder ikke bestemmelser om, at en ejer beskattes af rådigheden over egne aktiver. Bestemmelsen i virksomhedsskattelovens § 1, stk. 3, om værdien af den private benyttelse skal opgøres efter værdiansættelsesreglen i ligningslovens § 16, giver ikke hjemmel til at beskatte for rådigheden over egne aktiver. Korrektion af værdien af privat benyttelse af virksomhedens aktiver kan alene ske med støtte i statsskattelovens § 6, stk. 2, om beregning af privatforbrugsposter, og rådighedsbegrebet kan ikke knyttes til en privatforbrugspost. En privatforbrugspost korrigerer for den del af de fratrukne udgifter i driftsregnskabet, som modsvarer den private benyttelse. Der skal derfor i et tilfælde, som det foreliggende, beregnes én, og kun én, privatforbrugspost per bil, uanset at både faderen og sønnen benytter virksomhedens bil til private formål, og det således opgjorte skattemæssige resultat af planteskolen fordeles mellem ejerne i overensstemmelse med den aftale, der i øvrigt er indgået mellem ejerne om fordelingen af virksomhedens resultatet. Der er i øvrigt ikke hjemmel i skattelovgivningen til at foretage indkomstbeskatning af fordele, der måtte være afledt af, at forældre og børn har fælles økonomi eller anskaffer aktiver i fællesskab.

Faderen og sønnen driver i fællesskab A fra en ejendom, der er beliggende Y, X. Sønnen bor på naboejendommen i umiddelbar nærhed af forældrenes bolig. Sønnen indtager alle måltider hos forældrene, og overnatter i øvrigt ofte hos forældrene. Der er således tale om en virksomhed, der drives i fællesskab af familien Sørensen, og ejerne af planteskolen har i vid udstrækning fælles økonomi. I november måned 1995 erhvervede far og søn i fællesskab en ny bil. Anskaffelsessummen udgjorde 342.595 kr. Udgifterne

vedrørende bilens drift bæres i fællesskab, og da bilen anvendes såvel erhvervsmæssigt som privat, er den erhvervsmæssige del af udgifterne henført til virksomhedens regnskab. For indkomståret 1996 er den erhvervsmæssige andel af biludgiften opgjort som forskellen mellem på - den ene side de faktiske udgifter vedrørende bilen drift inklusive skattemæssige afskrivninger på i alt 89.714 kr. og - på den anden side en privatforbrugspost, der er beregnet med 22 procent af bilens anskaffelsessum, svarende til 75.334 kr. For indkomståret 1996 er der følgelig netto udgiftsført biludgifter på 14.380 kr. For indkomståret 1997 udgjorde de samlede udgifter 74.338 kr., og der er i dette år selvangivet en privatforbrugspost på 23 procent af bilens anskaffelsessum, eller 78.797 kr., således at der for dette år reelt er indtægtsført et nettobeløb på 4.459 kr. vedrørende bilens drift. For de to år, der er under klagebehandling, er det skattemæssige resultat i virksomheden således netto belastet med en driftsudgift på 9.921 kr. inkl. skattemæssige afskrivninger.

Lægges ankenævnets forståelse af reglerne til grund for skatteansættelsen, vil privatforbrugsposten hvert år overstige de faktiske udgifter vedrørende bilens drift, herunder skattemæssige afskrivninger. I indkomståret 1996 har nævnet beregnet en privatforbrugspost for hver af ejere på 75.334 kr., eller i alt 150.668 kr. og for indkomståret 1997 er privatforbrugsposten opgjort til 78.797 kr. for klageren, og 32.832 kr. for B, eller i alt 111.629 kr. Dette er reelt udtryk for, at biludgifterne ikke er fratrukket ved opgørelsen af virksomhedens resultat, og i øvrigt aldrig vil blive fratrukket - uanset ejertiden. Hertil kommer, at der - uanset, at der ikke er indrømmes fradrag overhovedet for driftsudgifter og afskrivninger i virksomhedens skattemæssige resultat - skal foretages sædvanlig avanceberegning ved et senere salg af bilen med udgangspunkt i den nedskrevne saldværdi for bilen.

En sådan fortolkning af bestemmelserne er helt uantageligt. Hvis man forestiller sig den situation, at ejerne havde undladt at anvende bilen erhvervsmæssigt, hvorved ejerne afskæres fra at fratrække udgifter, herunder skattemæssige afskrivninger, således at samtlige biludgifter og løbende værditab skal udredes af beskattede midler, indebærer skatteankenævnets forståelse af reglerne, at de foretagne skatteansættelser kan nedsættes, idet pligten til at beregne privatforbrugsposter hermed bortfalder.

Det forekommer indlysende, at statsskattelovens og virksomhedsskattelovens bestemmelser om afgrænsning af erhvervsindkomster ikke rummer mulighed for at nå et sådant resultat. Fælles ejerskab til en bil og deling af private udgifter vedrørende bilens drift, skaber ikke fordele af indkomstskattepligtig natur for nogen af ejerne, og der kan heller ikke ske indkomstbeskatning efter andre bestemmelser i skattelovgivningen.

Skatten af overskuddet i planteskolen er opgjort under anvendelse af virksomhedsordningen. I henhold til virksomhedsskatteloven har selvstændige erhvervsdrivende mulighed for at medtage en blandet benyttet bil enten i virksomhedsordningen eller i privatøkonomien. Uanset hvilken fremgangsmåde, der anvendes, er sigtet med bestemmelserne i virksomhedsskatteloven, at den erhvervsmæssige andel af udgifterne kan fratrækkes ved opgørelsen af virksomhedens skattemæssige resultat.

I tilfælde, hvor en blandet benyttet bil placeres i privatøkonomien, foreskriver loven, at den del af biludgifterne, der kan henføres til den erhvervsmæssige benyttelse, kan fratrækkes ved opgørelsen af virksomhedens resultat, samtidig med at den selvstændige erhvervsdrivende godskrives et beløb svarende til den erhvervsmæssige anvendelse. Refusionsbeløbet kan hæves forud for den såkaldte hæverækkefølge eller godskrives indehaverens mellemregningskonto i virksomheden, hvilket indebærer, at indehaverens udtræk af virksomheden primært modregnes i det nævnte refusionsbeløb. Nettoeffekten ved refusionsmetoden er, at den erhvervsmæssige andel af biludgifterne fragår ved opgørelsen af virksomhedens skattemæssige resultat, mens den private andel af biludgifterne udredes af beskattede midler.

I tilfælde, hvor en blandet benyttet bil medtages i virksomhedsordningen, fratrækkes samtlige udgifter vedrørende bilens drift i virksomhedens skattemæssige resultat herunder skattemæssige afskrivninger. Uanset, at der i dette tilfælde foretages fulde skattemæssige afskrivninger, anses bilen i afskrivningsmæssig henseende som et blandet benyttet aktiv omfattet af afsnit II i den dagældende afskrivningslov. Værdien af den private benyttelse tillægges virksomhedens resultat og modposteres på hævekon-

toen. Nettoeffekten ved den foreskrevne værdiansættelsesregel er derfor, at den erhvervsmæssige andel af biludgifterne fragår ved opgørelsen af det skattemæssige resultat, mens den private andel udredes af beskattede midler.

Reglerne er nærmere beskrevet i forarbejderne til loven, og i de efterfølgende udsendte cirkulærer. Der er henvist til betænkningen afgivet af Folketingets Skatte- og Afgiftsudvalg den 20. februar 1986, hvor der i bemærkningerne til ændringsforslaget til § 1, nr. 2, om den skattemæssige behandling af blandet benyttede aktiver anføres:

»Vælger den skattepligtige at lade en blandet benyttet bil indgå i en selvstændig virksomhed, der beskattes efter lovforslagets regler, skal den behandles som et fuldt erhvervsmæssigt aktiv. Den medtages med opgørelsen af indskudskontoen efter forslaget § 3, og afkastgrundlaget efter § 8. Skattemæssige afskrivninger og øvrige driftsudgifter fratrækkes endvidere ved opgørelsen af virksomhedens skattemæssige resultat. Den skattepligtige skal beskattes af værdien af den faktiske benyttelse i indkomståret på samme måde som en person, der får stillet fri bil til rådighed af arbejdsgiveren. Den beregnede værdi skal medregnes til den skattepligtiges personlige indkomst. I tilfælde, hvor der ikke er ført kilometerregnskab, må den skattepligtige angive kilometertallet for sin private kørsel efter skøn. Den gældende praksis for selvstændige erhvervsdrivende fordeling af den samlede kørsel på henholdsvis privat og erhvervsmæssig kørsel kan således fortsat anvendes. Fradraget for driftsomkostninger vedrørende den private benyttelse i virksomhedsindkomsten modsvares således af en forøgelse af den personlige indkomst med et tilsvarende beløb.«

I cirkulære nr. 21 af 9. december 1986 anføres under punkt 83 vedrørende behandlingen af en blandet benyttet bil følgende:

»Værdien af den skattepligtiges benyttelse af virksomhedens aktiver eller ikke-bogført udtag af varer til privat anvendelse behandles som vist i punkt 45, (blandet benyttet bil indgår i virksomheden), dvs., værdien tillægges virksomhedens indkomst og anses for overført til den skattepligtige.«

Forarbejderne og cirkulæret til loven forskriver altså, at der skal foretages korrektion af overskuddet af virksomheden ved privat benyttelse af virksomhedens aktiver, herunder en bil, på samme måde som ved andre private udtag fra virksomheden. Korrektionen bygger på de sædvanlige kriterier for fastsættelse af privatforbrugsposter, det vil sige, at korrektionen retter sig mod fratrukne udgifter ved opgørelsen af det skattemæssige resultat og ikke mod værdien af rådigheden over aktiverne, som det er tilfældet ved en lønmodtagers benyttelse af arbejdsgiverens bil.

Privatforbrugsposten vedrørende den selvstændige erhvervsdrivendes benyttelse af virksomhedens bil retter sig således mod den økonomiske belastning af virksomhedens resultat, der er forbundet med privat anvendelse af bilen - helt på samme måde som andre privatforbrugsposter. Da samtlige udgifter vedrørende bilen har belastet driftsregnskabet, skal korrektionsposten beløbsmæssigt opgøres på en sådan måde, at den private andel af samtlige udgifter vedrørende bilen føres tilbage - hverken mere eller mindre.

Den sats, der anvendes for en lønmodtagers anvendelse af en arbejdsgivers bil, modsvarer netop de udgifter, der fratrækkes ved opgørelsen af virksomhedens resultat, og derfor er denne sats naturligvis anvendelig som korrektionsfaktor i virksomhedens resultatopgørelse. Betænkningens bemærkninger om, at værdien beregnes på samme måde som for en lønmodtager, vedrører altså værdiansættelsen af privatforbrugsposten og ikke rådigheden. Men herudover er der ingen lighedspunkter. For en selvstændig erhvervsdrivende skal korrektionen ske i virksomhedens resultatopgørelsen og ikke i den personlige indkomst, som det er tilfældet for en lønmodtager, der råder over arbejdsgiverens aktiver.

Den skatteretlige begrundelse for regelsættet vedrørende blandet benyttede biler, der er medtaget i virksomheden, støttes fuldt ud på Statsskattelovens indkomstbegreb. Princippet om, at beskattningen retter sig mod nettoindkomsten, uanset hvorledes denne fremtræder, og uanset hvorledes indkomsten er anvendt, gælder således også i tilfælde, hvor en selvstændig erhvervsdrivende anvender virksomheds-

ordningen. Dette fremgår direkte af virksomhedsskattelovens § 6. For en selvstændig erhvervsdrivende indebærer dette, for så vidt angår private biludgifter, at der skal beregnes en privatforbrugspost, når bilen er medtaget i virksomheden. Dette følger af statsskattelovens § 6, stk. 2.

En lønmodtager beskattes af rådigheden over andres aktiver. Dette følger af statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b. Bestemmelsen i statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b, omfatter ikke en selvstændig erhvervsdrivendes rådighed over egne aktiver, og denne bestemmelse kan derfor ikke anvendes som støtte for beskatning i denne sag, uanset at bilens driftsudgifter er fratrasket fuldt ud i driftsregnskabet. For lønmodtagere er sigtet med rådighedsbeskatning i statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b, og dermed den tilknyttede særbestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, at fastlægge værdien af den samlede aflønning fra arbejdsgiveren. For selvstændige erhvervsdrivende er sigtet derimod at opgøre det skattemæssige indkomstgrundlag i virksomheden. Her er kriteriet alene, om de afholdte udgifter er af erhvervsmæssig eller af privat karakter, hvorimod spørgsmålet om rådigheden over aktivet er uden betydning.

Ankenævnets afgørelse støtter sig primært på synspunkter, der er fremført i en Landskatteretskendelse. Kendelsen er offentliggjort i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1999.386. Heri anfører Landsskatteretten, at der ikke er hjemmel til at opdele reguleringsposten vedrørende interessenters private benyttelse af virksomhedens aktiver, når ejerne har hver deres husstand. Retten antager således, at beskatningen retter sig mod rådigheden på samme måde som for en lønmodtager.

Som anført ovenfor, kan dette synspunktet ikke tiltrædes. I virksomhedsskattelovens § 1, stk. 3, anføres:

»Ved fastsættelse af værdien af privat benyttelse af aktiver, der indgår i virksomheden, finder ligningslovens § 16 tilsvarende anvendelse.«

Virksomhedsskatteloven henviser altså netop til, at værdiansættelsesreglen i ligningslovens § 16 skal anvendes tilsvarende. Det rådighedsbegreb, der i medfør af ligningslovens § 16, stk. 4, er knyttet til beskatningen af lønmodtageres rådighed over arbejdsgiverens bil, omtales derimod ikke i bestemmelsen i virksomhedsskatteloven. Den selvstændige erhvervsdrivende har selv afholdt udgifterne, og har dermed ikke opnået økonomiske fordele i kraft af, at andre har afholdt udgiften, og det savner derfor mening at beskatte værdien af rådigheden i et sådant tilfælde.

Den selvstændige erhvervsdrivende får derimod alene fradrag for den del af udgiften, der vedrører den erhvervsmæssige anvendelse af egne formuegoder. I skattemæssig henseende er værdien af indehaverens egen anvendelsen af virksomhedens aktiver derfor grundlæggende forskellig fra reglerne for beskatning af fordelene ved at benytte andres aktiver. Privatforbrugsposten indgår i den indkomst, der danner grundlag for beregningen af opsparingen i virksomhedsordningen.

Privatforbrugsposten vedrørende en bil kan dermed enten opspares mod betaling af en foreløbig skat eller beskattes som kapitalindkomst, hvis virksomhedens overskud inklusive privatforbrugsposten svarer til eller er mindre end det kapitalafkast, der kan beregnes for virksomheden, og ellers som personlig indkomst. Dette illustrerer jo på bedste vis, at privatforbrugsposten vedrørende privat benyttelse af virksomhedens bil ikke en indkomstkomponeent, som beskattes på samme måde som en lønmodtager, der har bil til rådighed, men derimod netop en korrektion til driftsudgifterne i virksomhedsdriftsregnskab. Der er altså ikke tale om, at en selvstændig erhvervsdrivende, der anvender virksomhedens bil til private formål, beskattes på samme måde som en lønmodtager, der anvender arbejdsgiverens bil privat. Den selvstændige erhvervsdrivende skal opgøre indkomsten i virksomheden efter lovgivningens almindelige regler. Dette følger af virksomhedsskattelovens § 6.

Spørgsmålet om, hvorvidt der i ligningslovens § 16, stk. 4, er hjemmel til at foretage forholdsmæssig beskatning af rådigheden over firmabil, er således ikke relevant, idet sagen jo drejer sig om at opgøre en privatforbrugspost for en selvstændig erhvervsdrivende. Rådighedskriteriet er uegnet som grundlag for afgrænsning af tilfælde, hvor et virksomhedsresultat skal korrigeres med privatforbrugsposter. En selvstændig erhvervsdrivende har jo altid rådigheden over egne aktiver, og et rådighedskriterium ville

derfor indebære, at en selvstændig erhvervsdrivende skal medregne privatforbrugsposter for samtlige biler, der måtte indgå i virksomheden. Dette er naturligvis ikke tilfældet. I cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 anføres i punkt 12.8, at det er selve anvendelsen af bilen til private formål, der er bestemmende for, om der skal medregnes et beløb ved opgørelsen af virksomhedens resultat. Cirkulæret er altså på linie med bemærkningerne til lovforslaget fra 1986 og med cirkulæret fra 1986 til virksomhedsskatteoven, hvorefter reguleringen af virksomhedens resultat er bestemt af, om bilen anvendes privat, og i givet fald skal reguleringen for den private benyttelse ske ved korrektion af virksomhedens resultat. Lovændringen i 1993 om rådighedsbeskatningen af lønmodtagere i medfør af bestemmelsen i Ligningslovens § 16, stk. 4, har således ikke ændret principperne for opgørelse af selvstændige erhvervsdrivendes indkomstopgørelse.

I ankenævnets sagsfremstilling anføres herudover som støtte for den foretagne beskatning, at ligningslovens § 16, stk. 4, om beskatning af rådigheden over en bil er særregel, der går forud for hovedreglen i statsskatteoven. Den hovedregel, der henvises til, er statsskatteovens § 4, stk. 1, litra b, om beskatning af værdien af rådigheden over andres aktiver. Der er enighed om, at bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, om beskatning af rådigheden er en særregel, og at denne regel naturligvis går forud for hovedreglen i statsskatteovens § 4, stk. 1, litra b, vedrørende beskatning af lønmodtagers brug af arbejdsgiverens bil. En særbestemmelse om rådighedsbeskatning i ligningsloven for lønmodtagere kan umuligt anvendes som støtte for at udvide rådighedsbeskatningen til også at omfatte en persons brug af egne aktiver, når en sådan beskatning ikke er omfattet af hovedreglen.

I ligningslovens § 1, anføres, at statsskatteovens regler finder anvendelse ved påligning af indkomstskat til staten med de tilføjelser og ændringer, der er fastsat i ligningsloven. I ligningsloven § 16, stk. 1, præciseres med direkte henvisning til statsskatteovens §§ 4-6, at vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder kan beskattes efter regler anført i bestemmelsens stk. 3-10. En selvstændig erhvervsdrivende modtager imidlertid ikke vederlag af nogen art ved at benytte egne formuegoder til private formål, og der kan således ikke med hjemmel i ligningsloven foretages beskatning af en selvstændige erhvervsdrivendes private benyttelse af egne aktiver. Bestemmelsen i ligningslovens § 16, ændrer netop ikke afgrænsningen af hvilke indkomstarter, der er skattepligtige i medfør af statsskatteoven, men bestemmelsen standardiserer blot den skattemæssige værdiansættelse af en række goder, der typisk kan opnås i ansættelsesforhold. Koblingen til virksomhedsordningen består således alene i, at beregningen af privatforbrugsposten vedrørende privat anvendelse af en bil, der er medtaget i virksomhedsordningen, foretages efter de værdiansættelsesregler, der er beskrevet i ligningsloven. Dette er jo ikke udtryk for andet eller mere, end at værdien af den private anvendelse skal beregnes som en procentdel af bilens anskaffelsessum, og dette er netop ikke udtryk for, at en selvstændig erhvervsdrivende kan beskattes af rådigheden. Virksomhedsskatteovens § 1, stk. 3, er derfor ikke udtryk for en beskatning af rådigheden over bilen, men bestemmelsen angiver blot en standardregel for beregningen størrelsen af privatforbrugsposten for en selvstændig erhvervsdrivende. Beregningen af privatforbrugsposten foretages derfor per aktiv og ikke per ejer, der anvender bilen blandet.

Landsskatteretten har i den nævnte kendelse, offentliggjort i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1999.386, ikke ment, at der er hjemmel til opdeling af beskatningen. Dette kan ikke være rigtigt, idet det direkte af ligningslovens § 16, stk. 4, fremgår, at en bil kan være til rådighed kun en del af året. Der er herved også henvist til cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 12.4.6.3. Det er uden betydning, at bilen eksempelvis anvendes en enkelt dag hver måned, idet det afgørende er, om antallet af dage er større eller mindre end 30, svarende til en måneds beskatning, som efter bestemmelsen er minimumsperioden for beskatning. Det er indlysende, at Folketinget ikke har ment, at to personer kan have rådighed over et aktiv på samme tid, som antaget i Landsskatterettens kendelse. Hvis den ene person har afleveret nøgler til den anden, så kan vedkommende ikke anses for at have rådighed over en bil. Reglen om minimumsperiode på 30 dage for beskatning er indført, fordi værdi af fri bil er en indkomstform, der skal betales A-skat af, og de fleste funktionærer netop er månedslønnede.

Desuden henledes opmærksomheden på, at ligningslovens § 16, stk. 5, om beskatning af værdien af rådigheden over fri sommerbolig angiver, at den skattepligtige værdi skal fordeles ligeligt, hvis sommerboligen er stillet til rådighed for flere direktører eller medarbejdere. Forholdene i forbindelse med klagerens rådighed over en fælles bil svarer fuldstændig til situationen, hvor flere personer råder over virksomhedens sommerbolig. Spørgsmålet om beskatning af rådigheden over en bil i tilfælde, hvor bilen anvendes af flere personer, er ikke reguleret af ligningslovens § 16, stk. 4. Ved bedømmelsen af rækkevidden af bestemmelsen i tilfælde, hvor ejere anvender bilen, kan der slutes analogt fra bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 5. Herved skal beskatningen af værdien af rådigheden over interessentskabets bil opgøres forholdsmæssigt og fordeles ligeligt mellem de personer, der har rådigheden over bilen.

Årsagen til, at en sådan fordeling ikke udtrykkeligt findes i ligningslovens § 16, stk. 4, er, at direktører typisk ikke skal dele deres bil med andre, mens dette er tilfældet for så vidt angår sommerboliger. Det understreges, at rådighedsbeskatning af lønmodtagere aldrig kan overføres til selvstændig erhvervsdrivende, idet disse ikke råder over andres aktiver.

Virksomhedsskatteloven giver tre muligheder for at behandle erhvervsmæssige bil-udgifter, herunder muligheden for at fratrække alle udgifter vedrørende bilen og anvende værdiansættelsesreglen i ligningslovens § 16, stk. 4. Den foretagne beskatning må være forkert, fordi det skattemæssige regnskab ikke må være belastet af private udgifter, men omvendt kan heller ikke større beløb end de private udgifter skulle tilbageføres ved den skattemæssige opgørelse. Pointen i det hele er, at anvendelsen af bilen skal behandles som alle andre private udtag af virksomheden, og at der aldrig kan ske en rådighedsbeskatning.

Der er fremsat subsidiær påstand om, at bilen bogføringsmæssigt kan omposteres til privatøkonomien.

Der anmodes om, at klageren får mulighed for at anvende refusionsprincippet ved opgørelsen af den erhvervsmæssige andel af biludgifterne. Der er henvist til specifikation med en angivelse af de efterposter, der skal gennemføres ved anvendelse af refusionsprincippet.

Endvidere er der henvist til brev af 25. marts 2002 til Ligningsrådet om rækkevidden af lovens bestemmelser om adgangen til bogføringsmæssigt at placere bilen i privatøkonomien. Loven er ikke til hinder for, at bilen efterfølgende omposteres fra driftskontiene til egenkapitalkontoen i virksomhedens bogholderi. Bilens placering på driftskontiene eller på egenkapitalkontoen er ikke en civilretlig disposition, men en disposition, der alene har betydning for beregningen af skatten af overskuddet i virksomheden. Ændringen opfylder lovens bestemmelse om, at overført overskud i forhold til det selvangivne er uændret, jf. virksomhedsskattelovens § 10.

Landsskatteretten har i sin kendelse af 15. december 1998, offentliggjort i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1999.219, afvist, at der kan ske ændring af bilens postering i virksomhedsordningen med henvisning til blandt andet virksomhedsskattelovens §§ 2, 5 og 10. Virksomhedsskattelovens § 10, vedrører i realiteten disponeringen af årets overskud. Virksomhedsskatteloven beskatter ikke hævninger, men derimod indkomst, og bestemmelsen er derfor ikke til hinder for ændringer af de hensatte beløb, idet bestemmelsen slet ikke vedrører hensættelserne.

Virksomhedsskattelovens § 2, foreskriver bogføring fra årets begyndelse, hvilket er ganske i tråd med, at der nødvendigvis må ske bogføring af biludgifter løbende over året, ellers kan bilen aldrig være placeret i virksomhedsordningen. Der er simpelthen tale om driftsudgifter, der skal bogføres. Hvis bilen ikke medtages i virksomhedsordningen, skal der stadig ske bogføring af udgifterne, men bilen optræder så blot ikke i balancen. Valget af metode gennemføres ved betegnelsen af kontoen for bilen, om denne enten rubriceres som en driftskonto, eller som en egenkapitalkonto. Tidspunktet for dette valg er ikke ved indkomstårets begyndelse, men derimod i reglen på tidspunktet for selvangivelsen, og beslutningen skal således ikke træffes den 1. januar. På baggrund heraf kan konkluderes, at loven kun forskriver bogføring, og at loven ikke er til hinder for at omgøre valget.

Både den principale og subsidiære påstand giver fradrag for de erhvervsmæssige udgifter, mens der ikke gives fradrag for de private udgifter, hvilket er i overensstemmelse med nettoindkomstprincippet, og må derfor være tiltalende løsninger frem for den foretagne beskatning.

Der er fremsat mere subsidiær påstand om, at klageren stilles som om, at personbilen overhovedet ikke har været anvendt erhvervsmæssigt i 1996 og 1997.

Dette indebærer naturligvis, at klienterne ikke har adgang til at fratrække udgifter vedrørende driften, herunder skattemæssige afskrivninger, samt at bilen ikke kan medtages i virksomhedens kapitalafkastgrundlag. Endvidere skal alle udgifterne vedrørende driften bogføres som private hævninger i virksomheden, og dermed bortfalder grundlaget for beregning af privatforbrugsposter ved opgørelsen af virksomhedens resultat.

SKATs udtalelse

SKAT Hovedcentret har over for Landsskatteretten indstillet, at klagerens personlige indkomst nedsættes i overensstemmelse med det selvangivne.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Biler, der benyttes både privat og erhvervsmæssigt, kan indskydes i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskattelovens § 1, stk. 3 (lovbekendtgørelse nr. 659 af 28. juli 1995). I virksomhedsordningen behandles bilen fuldt ud som et erhvervsmæssigt benyttet aktiv, hvor omkostninger og afskrivninger vedrørende bilen kan fradrages ved opgørelsen af virksomhedens overskud. For så vidt angår den private benyttelse, finder reglerne i ligningslovens § 16 (lovbekendtgørelse nr. 869 af 15. november 1995, anvendelse. Beskatningen sker ved, at et beløb svarende til værdien af fri bil anses for overført til den erhvervsdrivende efter hæverækkefølgen i virksomhedsskattelovens § 5.

Reglerne i ligningslovens § 16, anvendes alene, hvis bilen benyttes både erhvervsmæssigt og privat. Beskatning af fri bil forudsætter derfor, at bilen har været anvendt privat og ikke alene, at bilen har stået til rådighed for privat anvendelse.

Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver for den skattepligtiges private benyttelse, beregnes som en årlig værdi på en procentdel af bilens værdi. Bilens værdi udgør mindst 150.000 kr. og højst 400.000 kr., og procentdelen udgør 22 for indkomståret 1996 og 23 for indkomståret 1997. Det fremgår af ligningslovens § 16, stk. 4.

Det lægges som ubestridt til grund, at klageren har anvendt den omhandlede bil privat i de pågældende indkomstår.

Beskatningen heraf skal efter kontorets opfattelse opgøres efter de principper, som Højesteret har anvendt i relation til beskatning af værdien af en lystbåd, der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver, jf. Højesterets dom af 17. maj 2005, offentliggjort i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 2005.471.

Kontoret mener således, at rådighedsbeskatningen skal fordeles mellem klageren og klagerens søn.

Klageren og klagerens søn har selvangivet en ligelig fordeling af beskatningen, som efter kontorets opfattelse kan tiltrædes.

Kontoret indstiller derfor de påklagede skatteansættelser nedsat i overensstemmelse med det selvangivne.

Den ændrede skatteberegning vil fremgå af en revideret årsopgørelse, som senere vil blive udskrevet af skattemyndighederne.