

Udskriftsdato: 18. december 2025

AFG nr 10168 af 25/10/2016 (Gældende)

Moms - undtagelsesvis kørsel mellem arbejde og bopæl

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-0734267

Moms - undtagelsesvis kørsel mellem arbejde og bopæl

Skatterådet kan bekræfte, at den praksisskabte "25-gangeregel", der indebærer, at en medarbejder undtagelsesvis og maksimalt må køre 25 gange mellem den faste arbejdsplads og sædvanlig bopæl i arbejdsgiverens køretøjer, tælles for den enkelte medarbejder og over en løbende 12-måneders periode. Endvidere bekræftes, at det er hver enkelt kørsel på den konkrete strækning mellem faste arbejdsplads og sædvanlige bopæl, som skal medtælles. Det kan dog ikke bekræftes, at de 25 gange, der undtagelsesvist og maksimalt må køres mellem medarbejderens hjem og den faste arbejdsplads også gælder for den enkelte bil, såfremt der er tale om en varebil, hvor anvendelsen kan have moms- og afgiftsmæssige konsekvenser, dvs. at forskellige medarbejdere kan bruge den samme bil mere end 25 gange tilsammen, uden at det har konsekvenser for betaling af moms og privatbenyttelsesafgift.

Skatterådsmøde 25. oktober 2016 - SKM2016. 508. SR

Spørgsmål

1. Er Skatterådet enig i, at ved anvendelse og administration af "25-gange-reglen" - skal de 25 gange, der undtagelsesvis og maksimalt må køres mellem medarbejderens hjem og den faste arbejdsplads i en af arbejdsgiverens biler, tælles for den enkelte medarbejder og uanset, at der anvendes flere biler og uanset hvilken type bil, som anvendes?
2. Er Skatterådet enig i, at ved anvendelse og administration af "25-gange-reglen" - gælder de 25 gange, der undtagelsesvis og maksimalt må køres mellem medarbejderens hjem og den faste arbejdsplads, også for den enkelte bil, såfremt der er tale om en varebil, hvor anvendelsen kan have moms- og afgiftsmæssige konsekvenser?
3. Er Skatterådet enig i, at ved anvendelse og administration af "25-gange-reglen" - skal de 25 gange pr. år opgøres løbende for en 12 måneders periode, dvs. ud fra de til enhver tid forudgående 12 måneder?
4. Såfremt spørgsmål 3 besvares benægtende, er Skatterådet så af den opfattelse, at "25-gange-reglen" skal opgøres på årsbasis, dvs. pr. kalenderår?
5. Er Skatterådet enig i, at det er hver enkelt kørsel på den konkrete strækning mellem bopæl og det faste arbejdssted, som skal medtælles pr. gang kørslen foretages (jf. de viste eksempler)?

Svar

1. Ja
2. Nej
3. Ja
4. Bortfalder
5. Ja, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en statslig myndighed, der har behov for at få klarlagt regler og praksis for anvendelse og administration af den såkaldte 25-gange-regel.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Den såkaldte "25-gange-regel" er en praksis (og ikke lovgivning), som oprindeligt følger af en bindende forhåndsbesked af 10. december 2002 fra Ligningsrådet (SKM2003. 13. LR), hvorefter medarbejdere, der undtagelsesvis kører mellem arbejdsgiverens adresse og den sædvanlige bopæl, ikke skulle beskattes af denne kørsel, når bilen udelukkende skal anvendes erhvervsmæssigt den efterfølgende dag, og den ansatte i øvrigt er afskåret fra at anvende bilen privat. Tilsvarende skulle medarbejderne heller ikke

beskattes, når de efter at have anvendt bilen udelukkende erhvervsmæssigt kører hjem om aftenen og den efterfølgende dag kører direkte fra den sædvanlige bopæl til den faste arbejdsplads. Denne praksis er efterfølgende præciseret af Skatterådet i et bindende svar af 21. februar 2006 (SKM2006. 90. SR) til, at sådan "lejlighedsvis kørsel" højst må ske 25 gange pr. år.

25-gange-reglen kan umiddelbart kun anvendes i de situationer, hvor medarbejderen ikke uden unødigt ulempe ville kunne afhente/levere bilen på det faste arbejdssted efter endt anvendelse. Med andre ord, så skal der være en "logistisk" mening i, at medarbejderen tager bilen til hjemmet og medarbejderen skal bo en vis distance fra det faste arbejdssted, da det ellers ikke vil medføre stor ulempe at afhente/levere bilen på det faste driftssted før/efter erhvervsmæssig anvendelse.

Det er Spørgers opfattelse, at praksis skal tolkes således, at 25-gange-reglen oprindeligt og for det første gælder i relation til den enkelte medarbejder, hvis medarbejderen skal undgå at blive beskattet af fri bil.

De konkrete afgørelser vedrørte oprindeligt almindelige momsbelagte personbiler på hvide plader, men den særlige 25-gange-regel om undtagelsesvis "privat" kørsel mellem bopæl og den faste arbejdsplads - gælder nu både personbiler på hvide plader og varebiler på gule plader, jf. politisk aftale fra 2008.

I teksten i den politiske aftale af den 4. april 2008 fremgår følgende:

"Praksis om undtagelsesvis kørsel - "25-dages reglen" - gælder i dag alene på skatteområdet. Efter praksis kan der uden beskatning køres indtil 25 gange årligt mellem arbejdssted og hjemmet, når bilen den efterfølgende dag udelukkende skal anvendes erhvervsmæssigt, f.eks. til kørsel til et møde eller til et kursussted, hvor den pågældende modtager undervisning i efteruddannelsesøjemed som et led i arbejdet. Det er i det gældende regelsæt forudsat, at der føres kørselsregnskab, og at bilen ikke må anvendes privat.

Denne praksis udvides, så moms- og skattepraksis er ens for denne kørsel.

Den såkaldte 25-dages regel vil herefter kunne anvendes til uden moms- og skattemæssige konsekvenser at tage arbejdsgiverens bil med hjem om aftenen, når den dagen efter skal anvendes erhvervsmæssigt, som f.eks. at køre til et kursussted, og omvendt til efter et kursus m.v. at tage bilen med hjem og køre i den på arbejde den følgende dag. Der kan køres mellem hjemmet og det enkelte kursussted m.v. i indtil 60 dage, jf. om 60-dages reglen nedenfor. "

Jf. Skatte-meddelelse af 15. april 2008 (SKM 2008.354. SKAT) fremgår følgende under overskriften "Undtagelsesvis kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året":

"Undtagelsesvis kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året anses for foretaget i virksomhedens interesse, når køretøjet den efterfølgende dag skal anvendes erhvervsmæssigt, f.eks. til kørsel til et møde, et kursussted eller en lufthavn med henblik på videretransport til møde mv. Det gælder også kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året dagen efter, bilen har været anvendt erhvervsmæssigt. I dette eksempel tæller kørslen 2 gange. "

Med indførelsen af 25-gange-reglen til brug for varebiler uden regulering af momsfradrag var det således hensigten, at der skulle ske en harmonisering af bestemmelserne for beskatning af fri bil (privat anvendelse) og fradrag moms (erhvervsmæssig anvendelse til momspligtige aktiviteter).

Når der ikke sker beskatning efter denne praksis, er der ikke tale om privat kørsel i bilen. Derfor anses det for erhvervsmæssig kørsel, og der skal ikke ske regulering af momsfradrag/privatbenyttelsesafgift.

Hvis der til gengæld sker beskatning hos den ansatte, skal der også reguleres moms af den bil, hvor der er foretaget "ikke erhvervsmæssig" kørsel. Momsen skal således reguleres, når personen foretager kørsel, der ikke kan anses for erhvervsmæssig, altså ved kørsel udover 25 gange.

Momsområdet adopterer således den praksis der er på skattesiden, hvilken vil sige at det umiddelbart burde være personen og ikke bilen som er afgørende. Men momsområdet er transaktionsbestemt og ikke personbestemt.

Derfor er det også Spørgers opfattelse, at praksis skal tolkes således, at 25-gange-reglen tilsvarende må gælde den enkelte bil, og at denne højst må bruges 25 gange pr. år til kørsel mellem medarbejderens bopæl og arbejde, hvis det ikke skal have moms- og afgiftsmæssige konsekvenser.

Praksis for anvendelse af den såkaldte "25-gange-regel" er beskrevet i Juridisk Vejledning, afsnit C. A. 5.14.1.5 om privat kørsel, hvor følgende bl.a. fremgår:

"Overskrides de 25 gange om året, udløser det beskatning af fri bil i den periode, hvor den ansatte har haft rådighed over bilen til privat brug.

Det er SKATs opfattelse, at hvis en person køre mere end 25 gange i forskellige biler, så er det den bil, vedkommende kører i den 26. gang, som vedkommende skal beskattes af. Vedkommende skal beskattes fremover af fri bil, dvs. fra og med den 30-dagesperiode.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at hvis en bil tages med hjem, fx fordi den ansatte skal på kursus i de tre efterfølgende dage, og der hver dag køres mellem kursusstedet (midlertidigt arbejdssted) og hjemmet, tæller det kun én gang ved opgørelsen af de 25 gange. Når der køres tilbage til arbejdsgiverens adresse efter endt kursus den efterfølgende dag, tæller det én gang mere ved opgørelsen af de 25 gange. "

For at 25-gange-reglen kan finde anvendelse er det i øvrigt en forudsætning, at medarbejderen er afskåret fra at kunne råde over bilen privat og reelt heller ikke kører privat i bilen. Medarbejderen skal underskrive en tro- og love erklæring om, at bilen ikke anvendes til privat kørsel, herunder heller ikke svinkeærinder. Der skal derudover føres kørebog for kørslen for at kunne dokumentere, at der alene har været foretaget erhvervsmæssig kørsel i den pågældende bil, når der er tale om kørsel i ikke-specialindrettede varebiler.

Ad. Spørgsmål 1

Så længe den nævnte kørsel højst sker 25 gange i alt om året - for den enkelte medarbejder - anses den undtagelsesvis kørsel i arbejdsgiverens bil mellem hjemmet og det faste tjenestested for erhvervsmæssigt (i virksomhedens interesse) og vil ikke have skattemæssige konsekvenser for medarbejderen.

På baggrund heraf er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "ja".

Ad. Spørgsmål 2

Jf. beskrivelsen oven for er det Spørgers opfattelse, at 25-gange-reglen skal overholdes både af medarbejderen (skattemæssigt) og af den enkelte bil (moms- og afgiftsmæssigt). Derfor må den enkelte bil (hvis der er tale om en ikke-specialindrettet varebil på gule plader) tilsvarende højst bruges 25 gange i alt om året til kørsel mellem en medarbejders bopæl og medarbejderens faste tjenestested, hvis det ikke skal have moms- og afgiftsmæssige konsekvenser for Spørger.

På baggrund heraf er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med et "ja".

Ad. Spørgsmål 3 og 4

Det fremgår ikke klart af hverken Juridisk Vejledning eller det bindende svar, SKM2006. 90. SR, hvordan perioden i forhold til de 25 gange skal opgøres - idet der blot står "højst 25 gange pr. år. "

I SKM2008. 354 står dog direkte anført "op til 25 gange om året (dvs. inden for 12 på hinanden følgende måneder) ", hvorfor vores opfattelse er, at så længe denne form for kørsel højst sker 25 gange i alt inden for 12 på hinanden følgende måneder, vil det hverken have skatte-, moms- eller afgiftsmæssige konsekvenser for hverken medarbejder eller selskabet.

På baggrund heraf er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3 skal besvares med et "ja" og at spørgsmål 4 som følge heraf udgår.

Ad. Spørgsmål 5

I modsætning til den såkaldte "60-dages-regel" (jf. ligningsloven § 9 B), som går på arbejdsdage, så går "25-gange-reglen" efter Spørgers opfattelse på antal ture (gange) og ikke dage.

Praksis med at tage bilen med til bopælen op til 25 gange om året og om turen tæller for 1 eller 2 gange kan efter Spørgers opfattelse eksemplificeres ved følgende eksempler:

1. Hvis medarbejderen (dag 1) tager bilen med hjem (kører fra det faste arbejdssted direkte til bopælen) fordi den skal anvendes erhvervsmæssigt næste dag og herefter (dag 2) kører direkte retur til det faste arbejdssted - tæller dette som 1 gang.
2. Hvis medarbejderen anvender bilen erhvervsmæssigt (kører direkte fra det faste arbejdssted) og så kører hjem til bopælen om aftenen (dag 1) efter endt erhvervsmæssig anvendelse - for næste morgen (dag 2) at køre direkte til det faste arbejdssted - tæller dette som 1 gang.
3. Hvis medarbejderen anvender bilen erhvervsmæssigt (kører direkte fra det faste arbejdssted til et midlertidigt arbejdssted) og kører så hjem til bopælen om aftenen (dag 1). På dag 2 kører medarbejderen direkte fra bopælen til et nyt midlertidigt arbejdssted og herefter retur til det faste arbejdssted (dag 2) - tæller dette slet ikke med i 25-gange-reglen.
4. Hvis medarbejderen dag 1 tager bilen med hjem (kører fra det faste arbejdssted direkte til bopælen), dag 2 kører erhvervsmæssigt (ud fra og retur til bopælen) og dag 3 kører direkte fra bopælen til det faste arbejdssted om morgenen - tæller dette som 2 gange.
5. Hvis medarbejderen dag 1 tager bilen med hjem (kører fra det faste arbejdssted direkte til bopælen), dag 2-4 kører udelukkende erhvervsmæssigt (f.eks. hver dag kører fra bopælen og til et kursussted/midlertidigt arbejdssted - med overholdelse af 60-dages reglen) og dag 5 kører direkte fra bopælen retur til det faste arbejdssted - tæller dette med som 2 gange.

Eksemplerne illustrerer Spørgers fortolkning af reglerne; at det er hver enkelt kørsel på den konkrete strækning mellem bopæl og det faste arbejdssted, som skal medtælles pr. gang - og ikke (tur/retur) pr. dag.

På baggrund heraf er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 5 skal besvares med et "ja".

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Skatterådet er enig i, at ved anvendelse og administration af "25-gange-reglen" - skal de 25 gange, der undtagelsesvis og maksimalt må køres mellem medarbejderens hjem og den faste arbejdsplads i en af arbejdsgiverens biler, tælles for den enkelte medarbejder og uanset, at der anvendes flere biler og uanset hvilken type bil, som anvendes.

Lovgrundlag

Finansministeriets Budgetvejledning 2016, side 49, 2.4.16 Ministerbiler og andre tjenestebiler

"Statens tjenestebiler må kun anvendes til tjenesterelaterede formål. (...) "

Cirkulære nr. 9304 af 16/06/2003 om statens tjenestebiler (Historisk), § 1

"Statens tjenestebiler må ikke anvendes til formål, der er tjenesten uvedkommende. "

Ligningsloven § 16

"(...)

Stk. 4. Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten. Bilens skattepligtige værdi beregnes dog mindst af 160.000 kr. (...) Er bilen kun til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed. Hvis en bil, der af arbejdsgiveren mv. er stillet til rådighed for den skattepligtige udelukkende for erhvervsmæssig kørsel, benyttes privat, beskattes værdien af den private benyttelse i det pågældende år efter reglerne i 1.-7. pkt, medmindre der er betalt dagsafgift for privat benyttelse af bilen, jf. § 4 i lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. (...). Kørsel mellem hjem og virksomheden højst 1 dag om ugen eller i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder anses ved anvendelsen af reglerne i 9. pkt. ikke for privat kørsel for skattepligtige, der som led i kundeopsøgende arbejde fra hjemmet i øvrigt udelukkende kører erhvervsmæssigt. Den skattepligtige værdi efter 1.-9. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten, men nedsættes ikke med eventuelle beløb, der beskattes efter reglen i § 9 C, stk. 7. (...) "

Praksis

SKM2003. 13. LR

"Et A/S ønskede svar på, om medarbejdere ville blive beskattet efter reglerne om fri bil som følge af kørsel mellem arbejdspladsen og medarbejderens sædvanlige bopæl, når medarbejderen førte kørselsregnskab og skriftligt på tro og love erklærede, at medarbejderen ikke må benytte bilen til anden kørsel end den i erklæringen specifikt forudsatte kørsel.

Ligningsrådet besvarede det stillede spørgsmål benægtende, således at medarbejdere, der undtagelsesvis kører mellem arbejdsgiverens adresse og den sædvanlige bopæl, ikke beskattes af denne kørsel, når bilen udelukkende skal anvendes erhvervsmæssigt den efterfølgende dag, og den ansatte i øvrigt er afskåret fra at anvende bilen privat. Ligningsrådet fandt endvidere, at medarbejderne heller ikke skulle beskattes, når de - under tilsvarende betingelser - efter at have anvendt bilen udelukkende erhvervsmæssigt kører hjem om aftenen og den efterfølgende dag kører direkte fra den sædvanlige bopæl til arbejdspladsen. "

SKM2006. 90. SR

"Skatterådet fandt, at ansatte, der blev pålagt at medbringe en firmabil til den private bopæl, skulle beskattes af værdi af fri bil. Skatterådet godkendte dog, at ansatte i en række opregnede tilfælde kunne medbringe firmabilen til den private bopæl uden at blive beskattet af værdi af fri bil. Det drejede sig om (...) og endelig f) ansatte, der omfattet af det tidligere Ligningsråds afgørelse om lejlighedsviskørsel, når denne kørsel sker højst 25 gange pr. år. "

Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.14.1.5 Privat kørsel

"(...)

Undtagelsesvis kørsel mellem bopæl og arbejdsgiverens adresse - 25 gange-reglen

Kørsel med firmabil mellem hjem og arbejde er privat kørsel. Dette gælder også, selvom bilen bliver brugt til kørsel til og/eller fra bopælen i forbindelse med kørsel, der i øvrigt er erhvervsmæssig.

Ligningsrådet har dog udtalt, at hvis en ansat undtagelsesvist kører mellem arbejdsgiverens adresse og den sædvanlige bopæl op til 25 gange om året, udløser kørslen ikke beskatning hvis

- bilen udelukkende skal bruges erhvervsmæssigt den efterfølgende dag
- den ansatte i øvrigt er afskåret fra at bruge bilen privat
- der føres kørselsregnskab.

Det udløser desuden ikke beskatning, når en medarbejder under tilsvarende betingelser efter udelukkende at have brugt bilen erhvervsmæssigt kører hjem om aftenen og den efterfølgende dag kører direkte fra den sædvanlige bopæl til arbejdspladsen. Se SKM2003. 13. LR.

Skatterådet har i en sag fastsat undtagelsesvis kørsel til højst 25 gange om året. Se SKM2006. 90. SR. Hver enkel kørsel mellem arbejdssted og bopæl og kørsel mellem bopæl og arbejdssted tæller med ved opgørelsen af de 25 gange.

Overskrides de 25 gange om året, udløser det beskatning af fri bil i den periode, hvor den ansatte har haft rådighed over bilen til privat brug.

Det er SKATs opfattelse, at hvis en person kører mere end 25 gange i forskellige biler, så er det den bil, vedkommende kører i den 26. gang, som vedkommende skal beskattes af. Vedkommende skal beskattes fremover af fri bil, dvs. fra og med den 30-dagesperiode.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at hvis en bil tages med hjem, fx fordi den ansatte skal på kursus i de tre efterfølgende dage, og der hver dag køres mellem kursusstedet (midlertidigt arbejdssted) og hjemmet, tæller det kun én gang ved opgørelsen af de 25 gange. Når der køres tilbage til arbejdsgiverens adresse efter endt kursus den efterfølgende dag, tæller det én gang mere ved opgørelsen af de 25 gange.

(...)"

Begrundelse

Det er SKATs opfattelse, at "25-gange-reglen" tælles for den enkelte medarbejder, uagtet om denne kører i forskellige køretøjer eller køretøjstyper, anskaffet af arbejdsgiveren, mellem det faste arbejdssted og sin sædvanlige bopæl.

Af Den juridiske vejledning under afsnit C. A. 5.14.1.5 om Privat kørsel fremgår, at det er SKATs opfattelse, at hvis en person kører mere end 25 gange i forskellige biler, så er det den bil, vedkommende kører i den 26. gang, som vedkommende skal beskattes af. "25-gange-reglen" opgøres derfor efter hvor mange gange den enkelte medarbejder har anvendt ét af arbejdsgivers køretøjer mellem det faste arbejdssted og sin sædvanlige bopæl.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at ved anvendelse og administration af "25-gange-reglen" - gælder de 25 gange, der undtagelsesvis og maksimalt må køres mellem medarbejderens hjem og den faste arbejdsplads, også for den enkelte bil, såfremt der er tale om en varebil, hvor anvendelsen kan have moms- og afgiftsmæssige konsekvenser?

Lovgrundlag

Momslovens § 37, stk. 1

§ 37 Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Momslovens § 38, stk. 2

Stk. 2. For varer og ydelser, som af en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a benyttes både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til virksomheden uvedkommende formål, kan der udelukkende foretages fradrag for den del af afgiften, der skønsmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Momslovens § 41

Afgift, der vedrører anskaffelse af vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 t, kan ikke fradrages, medmindre køretøjerne udelukkende anvendes i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede levering af varer og ydelser.

Stk. 2. Afgift, der vedrører drift af de i stk. 1 omhandlede motorkøretøjer, kan fuldt ud fradrages, uanset om køretøjet kun delvis anvendes til fradragsberettigede formål i virksomheden.

Stk. 3. For lejede motorkøretøjer af den i stk. 1 omhandlede art, der under lejemålet ikke udelukkende anvendes i virksomheden, kan afgiften vedrørende driften og en tredjedel af afgiften på lejen fradrages.

Stk. 4. Er der for et køretøj af den i stk. 1 og 3 omhandlede art betalt afgift for privat anvendelse af køretøjet i henhold til § 29 a, stk. 1, anses køretøjet fortsat som anvendt udelukkende i forbindelse med virksomhedens fradragsberettigede leveringer af varer og ydelser.

Stk. 5. Det er en betingelse for fradragsret efter stk. 2 og 3, at virksomhedens leverancer af varer og ydelser overstiger registreringsgrænsen i § 48, stk. 1, 1. pkt.

Forarbejder

I teksten i den politiske aftale af den 4. april 2008 fremgår følgende:

"Praksis om undtagelsesvis kørsel - "25-dages reglen" - gælder i dag alene på skatteområdet. Efter praksis kan der uden beskatning køres indtil 25 gange årligt mellem arbejdssted og hjemmet, når bilen den efterfølgende dag udelukkende skal anvendes erhvervsmæssigt, f.eks. til kørsel til et møde eller til et kursussted, hvor den pågældende modtager undervisning i efteruddannelsesøjemed som et led i arbejdet. Det er i det gældende regelsæt forudsat, at der føres kørselsregn-skab, og at bilen ikke må anvendes privat.

Denne praksis udvides, så moms- og skattepraksis er ens for denne kørsel.

Den såkaldte 25-dages regel vil herefter kunne anvendes til uden moms- og skat-temæssige konsekvenser at tage arbejdsgiverens bil med hjem om aftenen, når den dagen efter skal anvendes erhvervsmæssigt, som f.eks. at køre til et kursus-sted, og omvendt til efter et kursus m.v. at tage bilen med hjem og køre i den på arbejde den følgende dag. Der kan køres mellem hjemmet og det enkelte kursus-sted m.v. i indtil 60 dage, jf. om 60-dages reglen nedenfor. "

SKM2008. 354. SKAT (varebiler med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton)

"Undtagelsesvis kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året

Undtagelsesvis kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året (dvs. inden for 12 på hinanden følgende måneder) anses for foretaget i virksomhedens interesse, når køretøjet den efterfølgende dag skal anvendes erhvervsmæssigt, fx til kørsel til et møde, et kursussted eller en lufthavn med henblik på videretransport til møde mv. Det gælder også kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året dagen efter, bilen har været anvendt erhvervsmæssigt. I dette eksempel tæller kørslen to gange. "

"Tillægsafgift for privat benyttelse (privatbenyttelsesafgift)

Den kørsel, der efter momsreglerne anses for erhvervsmæssig, anses også for erhvervsmæssig i relation til reglerne om betaling af privatbenyttelsesafgift. "

SKM2009. 177. SKAT (varebiler med tilladt totalvægt over 3 ton men ikke over 4 ton)

"Undtagelsesvis kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året

Undtagelsesvis kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året anses for foretaget i virksomhedens interesse, når køretøjet den efterfølgende dag skal anvendes erhvervsmæssigt, f.eks. til kørsel til et møde, et kursussted eller en lufthavn med henblik på videretransport til møde mv. Det gælder også kørsel mellem hjem og arbejde op til 25 gange om året dagen efter, bilen har været anvendt erhvervsmæssigt. I dette eksempel tæller kørslen 2 gange. "

"Tillægsafgift for privat benyttelse (privatbenyttelsesafgift)

Den kørsel, der efter momsreglerne anses for erhvervsmæssig, anses også for erhvervsmæssig i relation til reglerne om betaling af privatbenyttelsesafgift. "

Begrundelse

Det fremgår af SKM2008. 354. SKAT og SKM2009. 177. SKAT, at praksis om undtagelsesvis kørsel mellem hjem og arbejde "25-dages reglen" udvides, så moms- og skattepraksis er ens for denne kørsel, når det drejer sig om kørsel i vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 4 ton.

Den skattemæssige praksis er beskrevet i Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.14.1.5, hvoraf det bl.a. fremgår:

"Overskrides de 25 gange om året, udløser det beskatning af fri bil i den periode, hvor den ansatte har haft rådighed over bilen til privat brug.

Det er SKATs opfattelse, at hvis en person kører mere end 25 gange i forskellige biler, så er det den bil, vedkommende kører i den 26. gang, som vedkommende skal beskattes af. Vedkommende skal beskattes fremover af fri bil, dvs. fra og med den 30-dagesperiode. "

Det er SKATs opfattelse, at det samme gælder på momsområdet, dvs. at hvis en person kører mere end 25 gange i forskellige biler, så har det momsmæssige konsekvenser for den bil vedkommende kører i den 26. gang.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at den enkelte bil uden momsmæssige konsekvenser kan benyttes mere end 25 gange af forskellige personer.

Hvis de 25 gange også skulle gælde for den enkelte bil, vil der være tilfælde, hvor virksomhederne bliver afskåret fra at stille bil til rådighed for medarbejderne til denne kørsel, fx hvis virksomheden har 5 ansatte, men kun råder over en bil.

Som det fremgår af praksis anses den kørsel, der efter momsreglerne anses for erhvervsmæssig, også for erhvervsmæssig i relation til reglerne om betaling af privatbenyttelsesafgift.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej"

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Skatterådet enig i, at ved anvendelse og administration af "25-gange-reglen" - skal de 25 gange pr. år opgøres løbende for en 12 måneders periode, dvs. ud fra de til enhver tid forudgående 12 måneder.

Lovgrundlag

Der henvises til det anførte under spørgsmål 1.

Praksis

Der henvises også til det anførte under spørgsmål 1 og 2.

SKM2008. 354. SKAT (Ændring af praksis for kørsel i vare- og lastmotorkøretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton, hvor der er fratrullet moms ved anskaffelsen)

"(...)

Moms - specialindrettede køretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3 ton

(...)

Kørsel mellem hjem og arbejde Du må køre mellem hjem og arbejde i specialindrettede køretøjer. Denne kørsel anses for foretaget i virksomhedens interesse på betingelse af:

1. at der er et erhvervsmæssigt behov for at køretøjet er indrettet på den specielle måde
2. at det specialindrettede køretøj er nødvendigt for at du kan udføre dit arbejde

Du må undtagelsesvis køre mellem hjem og arbejde i op til 25 gange om året (dvs. inden for 12 på hinanden følgende måneder), når du den efterfølgende dag skal anvende køretøjet erhvervsmæssigt, det kan fx være, når du skal køre til et møde, et kursussted eller en lufthavn med henblik på videretransport til møde mv. Det gælder også undtagelsesvis kørsel, når du efter sådan erhvervsmæssig anvendelse kører hjem om aftenen og den efterfølgende dag kører fra hjem til arbejde. I dette eksempel tæller kørslen 2 gange. Det betyder, at du også undtagelsesvis kan køre hjem i et specialindrettet køretøj, selv om specialindretningen ikke er nødvendig for, at du kan udføre dit arbejde, fx fordi du er administrativ medarbejder i virksomheden. "

Begrundelse

Der er hverken i SKM 2003.13. LR, SKM2006. 90. SR eller Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.14.1.5 Privat kørsel konkret taget stilling til, om "25-gange-reglen" skal opgøres over en løbende 12-måneders periode eller pr. kalenderår (indkomstår).

SKAT har i SKM2008. 354. SKAT vedrørende vare- og lastmotorkøretøjer med en totalvægt ikke over 3 ton, hvor der er fratrullet moms ved anskaffelsen, fastslået, at "25-gange-reglen" for de i meddelelsen omfattede køretøjer, skal opgøres over en løbende 12-måneders periode.

Som følge af SKM2008. 354. SKAT er "25-gange-regel" efter fast administrativ moms- og skattepraksis fortolket således, at opgørelsen sker over en løbende 12-måneders periode for samtlige af arbejdsgiverens motorkøretøjer.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Bortfalder

Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at Skatterådet enig i, at det er hver enkelt kørsel på den konkrete strækning mellem bopæl og det faste arbejdssted, som skal medtælles pr. gang kørslen foretages (jf. de anførte eksempler nr. 1-5 under "Ad spørgsmål 5").

Lovgrundlag

Der henvises til det anførte under spørgsmål 1.

Praksis

Der henvises til det anførte under spørgsmål 1 og 3.

Begrundelse

Med henvisning til Den juridiske vejledning under afsnit C. A. 5.14.1.5 om privat kørsel skal "25-gange-regel" forstås således, at det er de maksimale antal gange (ture), og ikke dage, en medarbejder kan anvende arbejdsgiverens bil, mellem det faste arbejdssted og den sædvanlige bopæl over en 12-måneders periode, uden at blive beskattet af værdien af fri bil, jf. ligningslovens § 16, stk. 4.

Det skal bemærkes, at situationerne som beskrevet i eksempel 1, 2, 4 og 5 er i overensstemmelse med fast administrativ praksis, mens den situation, som beskrives i eksempel nr. 3, indebærer, at der skal noteres for én gang i "25-gange"-opgørelsen. Af Den juridiske vejledning under afsnit C. A. 5.14.1.5 om Privat kørsel fremgår, at det er Skatteministeriets opfattelse, at hvis en bil tages med hjem, fx fordi den ansatte skal på kursus i de tre efterfølgende dage, og der hver dag køres mellem kursusstedet (midlertidigt arbejdssted) og hjemmet, tæller det kun én gang ved opgørelsen af de 25 gange. Når der køres tilbage til arbejdsgiverens adresse efter endt kursus den efterfølgende dag, tæller det én gang mere ved opgørelsen af de 25 gange.

Situationen i eksempel 3 medfører ikke, at medarbejderen undtages fra at skulle noteres for én gang i "25-gange"-opgørelsen, blot fordi, at denne først kører til et midlertidigt arbejdssted på sin vej mellem det faste arbejdssted og den sædvanlige bopæl. Det afgørende er, at medarbejderen har tilbagelagt en køretur i arbejdsgiverens bil mellem det faste arbejdssted og den sædvanlige bopæl, mens de erhvervsmæssige afbrydelser undervejs er uden betydning.

Eksempel 3 indebærer, at den ansatte skal noteres for én gang i "25-gange"-opgørelsen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Ja, se indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.