

Udskriftsdato: tirsdag den 23. juni 2026

AFG nr 10255 af 28/11/2017 (Gældende)

Hestetransporter - Beskatning af hovedanpartshaverens rådighed

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 17-1055159

Hestetransporter - Beskatning af hovedanpartshaverens rådighed

Skatterådet bekræfter, at spørgers private anvendelse af en hestetransporter ikke indebærer, at spørger skal beskattes efter reglerne i ligningsloven § 16, stk. 4, da hestetransporteren ikke kan anses for egnet som alternativ til en privat bil.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger alene skal beskattes af markedslejen de dage, hvor bilen konkret anvendes til private formål. Spørger er hovedanpartshaver i selskabet, og skal således anses for at have rådighed over køretøjet hele året, med undtagelse af de perioder hvor køretøjet konkret anvendes erhvervsmæssigt. Spørger vil således skulle beskattes af et beløb der svarer til lejeprisen for en tilsvarende hestetransporter for hele låneperioden, med fradrag for perioder hvor køretøjet konkret er anvendt erhvervsmæssigt.

Skatterådet kan med henvisning til ovenstående ikke bekræfte, at der ikke skal føres en egentlig kørebog, eller at dokumentation for den private kørsel kan ske ved kørebog for den private kørsel i form af notering af dato for kørslen, angive adresse start, adresse slut, kilometerstand start og kilometerstand slut.

Skatterådsmøde 28. november 2017 - SKM2017. 724. SR

Spørgsmål

1. Kan SKAT bekræfte, at Spørgers private anvendelse af lastbilen ikke indebærer, at Spørger skal beskattes efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 4?
2. Kan SKAT bekræfte, at Spørger alene skal beskattes af markedslejen de dage, hvor bilen konkret anvendes til private formål?
3. Kan SKAT bekræfte, at der ikke skal føres en egentlig kørebog, men at dokumentation for den private kørsel kan ske ved kørebog for den private kørsel i form af notering af dato for kørslen, angive adresse start, adresse slut, kilometerstand start og kilometerstand slut?

Svar

1. Ja
2. Nej
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ejer 100 pct. af kapitalandelene i H1, og er samtidig ansat i selskabet. Selskabet driver entreprisvirksomhed og dermed beslægtede formål.

Som følge af den virksomhed, der drives i selskabet, afholder virksomheden en del omkostninger til transport af materiel og materialer til og mellem forskellige byggepladser via en fremmed fragtmænd.

Selskabets aktivitet indebærer, at der på de fleste arbejdspladser enten indrettes skurfaciliteter, eller at der lejes en skurvogn til medarbejderne.

For at opnå større fleksibilitet i driften af virksomheden, og da der er to personer i virksomheden, herunder spørger, der har kørekort til lastbiler, påtænker Selskabet at erhverve en lastbil, der både kan transportere materiel, materiale mv. samt erstatte skurvognsfaciliteterne, idet man kan sidde i lastbilen og spise, anvende bilens toilet samt gå i bad. Selskabet kan herved opfylde arbejdsmiljøreglerne uden at skulle indrette skurfaciliteter hver gang.

Lastbilen er endvidere så fleksibel i sin indretning, at det er muligt at montere og afmontere skillevægge, hvilket gør bilen egnet til hestetransport. Selskabet påtænker derfor også at udleje bilen til hestetransport, ligesom Spørger påtænker at anvende bilen ca. hver anden weekend til hestetransport i privat sammenhæng.

Lastbilen er anskaffet i privat regi.

Selskabet påtænker at erhverve lastbilen, som vejer omkring xx ton og er xx meter lang. Den er registreret til godstransport.

Det er spørgers vurdering, at der er et marked for udlejning af hestetransportere. Såfremt det er muligt vil bilen blive udlejet til transport af konkurrenceheste til stævner i Danmark og Skandinavien, hvor der er behov for en sikker transport. Udlejning vil ske i det omfang der er efterspørgsel. Lastbilen bliver samtidig brugt til godskørsel i firmaet, så udlejning til hestetransport vil også blive tilpasset efter dette. Udlejningerne kan være kortere transporter på 4 timer og transporter på op til 1 uges varighed, hvor der er behov for overnatning.

Den private anvendelse af køretøjet vil typisk være kortere transporter i nærområdet på 3-4 timer samt enkelte transporter, der varer fra fredag til søndag. Dette kan være transport til Y1 fredag med hjemkørsel igen søndag.

Godsrummet i lastbilen er opbygget med et "skydesystem", hvor separationsvæggene til hestene samles i den forreste del af lastbilen. Når bilen skal bruges til hestetransport køres væggene ud i godsrummet på en skinne. Det tager ca. 5 min. Det ligger som udgangspunkt under den private anvendelse at køre væggene frem i godsrummet så lastbilen i hverdagen kan benyttes til godstransport.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1 og 2

Anmodningen angår de skattemæssige konsekvenser for Spørger, såfremt Spørger anvender ovenstående lastbil til privat brug for hestetransport i ca. hver anden weekend.

Reglerne om beskatning af personalegoder, der stilles til rådighed for ansatte hovedaktionærer, er bl.a. reguleret i ligningslovens § 16.

I ligningslovens § 16, stk. 1, hedder det:

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

I ligningslovens § 16, stk. 3, hedder det:

Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-16, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel. Rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren m.v. udbyder til salg som led i sin virksomhed, skal dog alene beskattes, i det omfang rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgiver m.v. (...) Værdien af følgende goder beskattes uden hensyn

til grundbeløbene i 3., 4. og 6. pkt., og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbene er overskredet:

1. Fri bil, fri sommerbolig og fri lystbåd, jf. stk. 4-6.
2. Fri kost og logi, når værdiansættelsen kan foretages efter de af Skatterådet fastsatte normalværdier.
3. Fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, og fri computer med tilbehør, jf. stk. 12 og 13.
4. Fri helårsbolig, personalelån og tv- og radiolicens.

I ligningslovens § 16, stk. 4, hedder det:

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. Til den skattepligtige værdi medregnes et miljøtillæg. Miljøtillægget udgør den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller efter vægtafgiftsloven, med tillæg af 50 pct. For biler, der er anskaffet af arbejdsgiveren højst 3 år efter første indregistrering, opgøres bilens værdi til den oprindelige nyvognspris i indtil 36 måneder regnet fra og med den måned, hvori første indregistrering er foretaget, og herefter til 75 pct. af nyvognsprisen. For biler, der er anskaffet mere end tre år efter første indregistrering, og for tidligere hyrevogne, der anskaffes uden berigtigelse af registreringsafgift, opgøres bilens værdi til arbejdsgiverens købspris inklusive eventuelle istandsættelsesudgifter. Ved værdiansættelsen af biler, der ikke indregistreres her i landet, og ved værdiansættelsen af biler, der er omfattet af registreringsafgiftslovens § 1, stk. 4, skal den værdi anvendes, som efter 5. og 6. pkt. ville blive lagt til grund ved værdiansættelsen af en tilsvarende bil, der er anskaffet her i landet og indregistreret her. 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. Er dagsafgiften som nævnt i 7. pkt. betalt af arbejdsgiveren, skal den skattepligtige beskattes af værdien heraf, jf. stk. 3. 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. For biler omfattet af § 4, stk. 1, II, A, i lov om vægtafgift af køretøjer m.v. finder 1.-11. pkt. kun anvendelse, såfremt der skal betales tillægsafgift for privat anvendelse efter § 2 a i lov om vægtafgift af køretøjer m.v. For biler, der er indregistreret første gang den 2. juni 1998 eller tidligere finder 1.-11. pkt. ikke anvendelse på biler, hvor merværdiafgift vedrørende anskaffelsen er fradraget ifølge merværdiafgiftsloven § 37, stk. 1, § 38, stk. 1, eller § 41, fordi bilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt.”

De almindelige regler om beskatning af værdi af fri bil finder som udgangspunkt ikke anvendelse for lastbiler. Dette støttes også af de administrative anvisninger, jf. Juridisk Vejledning afsnit C. A. 5.14.1.3:

”Køretøjer der ikke er sædvanlige biler i sædvanlig forstand

(...)

Særlige køretøjer

Der er desuden særlige køretøjer, der ikke umiddelbart anses for omfattet af reglerne om fri bil til rådighed. Det gælder specialkøretøjer som fx lastvogne, kranvogne og andre specialkøretøjer. ”

Endvidere anføres bl.a. i afsnit C. A. 5.14.13:

”Specialkøretøjer

Der er køretøjer, der normalt ikke er omfattet af reglerne om fri bil til rådighed. Det gælder fx lastvogne, slamsugere, kranvogne, tankbiler og andre specialkøretøjer.

Disse køretøjer anses ikke for egnede som alternativ til en privat bil, og privat kørsel i sådanne køretøjer udløser derfor ikke beskatning efter LL § 16, stk. 4. ”

I de tilfælde, hvor der er tale om særlige køretøjer, f.eks. en lastbil, finder reglerne i ligningslovens § 16, stk. 4, ikke anvendelse. Dette indebærer, at værdi af fri bil skal opgøres efter hovedreglen i ligningslovens § 16, stk. 3, hvorefter beskatning af skattepligtige personalegoder skal ske til markedsværdien.

I Juridiske Vejledning afsnit C. A. 5.14.1.13 anføres:

”Privat kørsel i øvrigt

Privat kørsel i øvrigt i et særligt køretøj beskattes efter LL § 16, stk. 3.

Ansattes private kørsel i biler, der efter deres art og fremtræden ikke er anvendelige som alternativ til en privat bil, beskattes ikke efter de almindelige regler om firmabil til rådighed for privat kørsel, jf. ligningslovens § 16, stk. 4 (procentreglerne). Det drejer sig om fx lastvogne, kranvogne, værkstedsvogne og andre specialkøretøjer.

Hvis den ansatte anvender bilen i eget erhvervmæssigt øjemed, eller den private anvendelse ikke sker i tilknytning til den erhvervmæssige anvendelse af bilen, skal anvendelse af arbejdsgiverens bil beskattes med et beløb, der svarer til det, det vil koste den pågældende at leje en bil med tilsvarende anvendelsesmuligheder, jf. LL § 16, stk. 3. ”

Tilsvarende følger af SKATs vejledning ”Regler for særlige køretøjer”:

”Privat kørsel i øvrigt i et særligt køretøj. Fx kørsel til fritidsaktiviteter, sommerhus osv. Her beskattes du med et beløb, der svarer til det, det ville koste dig at leje et køretøj med tilsvarende anvendelsesmuligheder. Dette gælder også, hvis du anvender arbejdsgiverens køretøj i eget erhvervmæssigt øjemed for dig selv eller for en anden arbejdsgiver. ”

Afgørende for den skattemæssige stilling er således bl.a., om bilen udgør en almindelig bil/varevogn, eller om der er tale om et specialindrettet køretøj.

I TfS 1994.667 udtalte Ligningsrådet bl.a. i svar på spørgsmål 4:

Ligningsrådet udtalte, at spørgsmålet om en bil er uegnet til anvendelse som alternativ til privat bil eller ej bestemmes ud fra bilens indretning. Hvis der er tale om, at bilen ikke er anvendelig som alternativ til en privat bil, idet der er tale om en værkstedsvogn eller et andet specialkøretøj, finder ligningslovens § 16 stk. 4 ikke anvendelse på kørslen hjem/arbejdsplads.

For at der er tale om et specialindrettet køretøj, skal følgende krav være opfyldt:

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

I Juridisk Vejledning er endvidere henvist til et skema, der angiver en række forhold, som kan indgå i vurderingen af, hvorvidt der er tale om en bil, der er uegnet til privat kørsel.

Forhold, der taler for specialindrettet:	Forhold, der taler imod specialindrettet:
Der er tale om et større køretøj.	Køretøjet er smart og minder om biler, der normalt bruges privat.
Der er tale om en kassevogn.	Køretøjet er rent og pænt indvendigt, så man ikke behøver arbejdstøj for at køre i den.
Der er ikke sideruder i køretøjets varerum.	Køretøjet er en ladvogn uden nogen eller kun begrænset specialindretning.
Der er som følge af et erhvervsmæssigt behov indrettet mange fastspændte reoler, der fylder det meste af køretøjets lastrum.	Der er ikke et erhvervsmæssigt behov for køretøjets indretning.
Køretøjet er ud over de fastspændte reoler også fyldt med nødvendigt værktøj og materialer.	Der er ikke erhvervsmæssigt behov for at medbringe det pågældende værktøj mv.
Køretøjet er beskidt som følge af den erhvervsmæssige brug.	Køretøjet har firehjulstræk, uden at den erhvervsmæssige brug nødvendiggør dette.
Køretøjet lugter ubehageligt som følge af den erhvervsmæssige brug.	Køretøjets normale anvendelsesområde svarer ikke til den erhvervsmæssige anvendelse.
Der er indrettet erhvervsbetingede installationer på sædet ved siden af føreren.	
Køretøjet bærer generelt præg af erhvervsmæssig brug.	

Der skal normalt lægges vægt på flere af de forhold, der er nævnt i skemaet ud over de generelle betingelser, som er nævnt over skemaet. Der kan dog også være andre konkrete forhold, der har betydning for vurderingen.

I henhold til ovenstående fremgår det af ligningslovens § 16, stk. 1, at vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af hel eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, skal beskattes, når godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Regler om beskatning af fri bil er som udgangspunkt reguleret i ligningslovens § 16, stk. 4. Disse skematiske regler finder imidlertid alene anvendelse for biler i sædvanlig forstand, altså *almindelige* personbiler og varebiler.

I nærværende sag er der tale om en lastbil med en vægt på 18 ton, og som er 10-11 meter lang. Lastbilen rummer spisepladser, toilet og bad og er egnet til kørsel med materiel, materialer og kørsel med heste.

Lastvognen erhverves med henblik på det erhvervsmæssige behov, der er i selskabet. Konkret vil lastvognen blive anvendt til at køre med materialer til og mellem byggepladser, og dels vil den blive anvendt som et lovligt alternativ til skurvogne på selskabets arbejdspladser. Indretning tager derfor primært sigte på de erhvervsmæssige behov og arbejdsmiljøretlige regler, der er på området. Der er således tale om et stort køretøj, der ikke kan sammenlignes med almindelige biler og varevogne.

Bilen er derfor heller ikke i det daglige egnet til privat kørsel og udgør derfor heller ikke et alternativ til en privat bil. Derimod er den egnet til kørsel med heste, hvilket også gør den anvendelig til transport af heste i privat sammenhæng.

Da lastbilen ikke har karakter af en sædvanlig bil og alene vil blive anvendt privat i relation til transport af heste, udgør lastbilen ikke et alternativ til en almindelig bil. Reglerne om beskatningen af fri bil i ligningslovens § 16, stk. 4, finder derfor ikke anvendelse. Dette indebærer, at det ikke er rådigheden, som beskattes. Med andre ord skal Spørger alene beskattes af værdien af lastbilen de dage, hvor Spørger konkret anvender bilen, ligesom det er markedsværdien, der skal beskattes.

Ad spørgsmål 3

Spørger ønsker sikkerhed for den skattemæssige stilling, herunder at kunne løfte bevisbyrden for den private anvendelse.

Der foreligger ingen lovkrav, der regulerer, hvordan den private anvendelse skal bevises. Spørgsmålet er derfor, om SKAT er enige i, at det er tilstrækkeligt, at der udarbejdes en kørebog for den private anvendelse. Dvs. at der noteres dato for privat anvendelse, adresse start, adresse slut, kilometer start og kilometer slut. De dage, hvor den står parkeret i privat sammenhæng, anføres dato, ligesom adresse start og slut anføres med samme adresse.

Herved etableres grundlag for den private anvendelse uden at det er nødvendigt, at udarbejde et fuldstændigt kørselsregnskab.

Spørgsmål 3 bør derfor besvares bekræftende.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgers private anvendelse af lastbilen ikke indebærer, at spørger skal beskattes efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 4.

Begrundelse

I henhold til ligningslovens § 16, stk. 1, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens § 4, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner m.m.

Fri bil i ansættelsesforholdet beskattes efter reglen i ligningslovens § 16, stk. 4.

Det fremgår endvidere af ligningslovens § 16 A, stk. 5, at en hovedaktionær, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der bl.a. stilles en bil til rådighed, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal medregne værdien af bilen efter reglen i ligningslovens § 16, stk. 4, tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til bilen.

Spørger er hovedaktionær og ansat i selskabet der påtænker at erhverve den omhandlede lastbil.

Det fremgår af ligningslovens § 16, stk. 4, at det er den private rådighed der medfører beskatning, og ikke omfanget af den private kørsel, ligesom beskatningen opgøres som en procentdel af bilens værdi samt et miljøtillæg.

En række køretøjer, er dog ikke omfattet af reglerne om beskatning af fri bil til rådighed efter ligningslovens § 16, stk. 4. Det gælder for eksempel lastvogne, lastbiler, slamsugere, kranvogne, tankbiler, værkstedsbiler og andre specialkøretøjer. Disse køretøjer anses ikke for egnede som alternativer til en privat bil, og privat kørsel i sådanne køretøjer udløser derfor ikke beskatning efter LL § 16, stk. 4. Se bemærkningerne til § 4 i forarbejderne i L 181, FT 2001-02 vedrørende en ændring af ligningslovens § 16, stk. 4, SKM2010. 753. LSR og den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.14.1.13 Særlige Køretøjer.

Køres der privat i de særlige køretøjer, beskattes kørslen med udgangspunkt i ligningslovens § 16, stk. 3. Se den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.14.1.13 Særlige køretøjer

Efter ligningslovens § 16, stk. 3 skal den skattepligtige værdi af et personalegode fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel, det vil sige markedsværdien.

Af de fremsendte oplysninger fremgår det, at det pågældende køretøj er en lastbil, med en samlet total vægt på omkring xx ton.

Af Færdselsstyrelsens vejledning om syn af køretøjer, afsnit 1.03.025-026 fremgår, at en lastbil er en bil, der er indrettet til at benyttes til godsbefordring, og som har en tilladt totalvægt på mere end 3.500 kg. [JBT1]

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at lastbilen ikke kan anses for egnet som alternativ til en privat bil. Spørgers private anvendelse af lastbilen indebærer derfor ikke, at spørger skal beskattes efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 4.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger alene skal beskattes af markedslejen de dage, hvor bilen konkret anvendes til private formål.

Begrundelse

Det fremgår af besvarelsen af spørgsmål 1, at den omhandlede lastbil må anses for et specialkøretøj, der ikke er egnet som alternativ til en privat bil og derfor ikke er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4. Af den juridiske vejledning fremgår, at privat kørsel i specialkøretøjer, der ikke er egnede som alternativ til en privat bil skal beskattes med udgangspunkt i ligningsloven § 16, stk. 3, det vil sige i forhold til markedsværdien. Se den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.14.1.13 Særlige køretøjer.

Af cirkulæret til ligningsloven (cirkulære nr. 72 af 17. april 1996) fremgår af pkt. 12.4.3:

”Har godet karakter af lån af et formuegode i en periode, er den skattemæssige værdi af godet den leje, som godet kan lejes til for låneperioden på det frie marked.

Har godet karakter af sparet privatforbrug, er den skattemæssige værdi af forbruget det beløb, som den ansatte har sparet ved ikke selv at afholde udgiften til det sparede privatforbrug.

Værdiansættelsen af aktiver, der overdrages til eje eller til lån, foretages således med udgangspunkt i adgangen til at råde over aktivet, mens værdiansættelsen af forbrug foretages med udgangspunkt i det faktiske forbrug. ”

Ifølge den juridiske vejledning er det som udgangspunkt den faktiske private brug der skal beskattes. Se den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.14.1.13 Særlige Køretøjer.

I den konkrete sag er der imidlertid tale om, at det af spørger 100 % ejede selskab påtænker at anskaffe en lastbil bygget og indrettet til hestetransport.

Efter SKATs opfattelse er hestetransportereren primært indrettet til transport af heste og anskaffet som følge af spørgers private interesse. Dette bestyrkes af, at lastbilen ifølge det oplyste skal anvendes i et ikke uvæsentligt omfang til hestetransport i privat sammenhæng. Hestetransportereren er endvidere ifølge det oplyste allerede anskaffet i privat regi.

Når endvidere henses til at spørger er hovedaktionær i det selskab, der påtænker at anskaffe den omhandlede hestetransporter og dermed har adgang til at råde over køretøjet til privat brug, er det SKATs opfattelse, at formuegodet må anses for overdraget til lån, således at det er selve rådigheden over formuegodet i låneperioden, der er et skattepligtigt gode, jf. afgørelsen i SKM2003. 126. ØLR og SKM2012. 23. SR.

I TfS 1997, 308 fandt Ligningsrådet, at en tandlæge skulle beskattes efter ligningslovens § 16, stk. 3, af rådigheden over en autocamper stillet til rådighed af tandlægeselskabet, hvori tandlægen var hovedaktionær. Den skattemæssige værdi af autocamperen var den leje, som autocamperen kunne lejes for i låneperioden på det frie marked. Autocamperen var gennem sommermånederne stillet til rådighed for den pågældende tandlæge. Resten af året blev autocamperen opmagasineret hos en uafhængig tredjepart, uden adgang for tandlægen og afmeldt motorregisteret.

Køretøjet skal således anses for at være til rådighed for spørger, og til brug for dennes private hestetransport. Spørger vil dermed skulle beskattes af et beløb svarende til hvad godet kan lejes for i låneperioden på det frie marked, dvs. markedsværdien af godet jf. ligningslovens § 16, stk. 3.

Idet spørger efter SKATs opfattelse, må anses at have rådighed over køretøjet hele året, med undtagelse af de perioder hvor køretøjet konkret anvendes erhvervsmæssigt, vil spørger skulle beskattes af et beløb der svarer til lejeprisen for en tilsvarende hestetransporter for hele låneperioden, med fradrag for perioder hvor køretøjet konkret er anvendt erhvervsmæssigt.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at der ikke skal føres en egentlig kørebog, men at dokumentation for den private kørsel kan ske ved kørebog for den private kørsel i form af notering af dato for kørslen, angive adresse start, adresse slut, kilometerstand start og kilometerstand slut.

Begrundelse

Der henvises til indstillingen og begrundelsen til spørgsmål 2.

Rådigheden over lastbilen skal beskattes efter ligningslovens § 16, stk. 3 som et lån af et formuegode. Den skattemæssige værdi af et gode, der har karakter af lån af et formuegode i en periode, fastsættes til den leje, som godet kan lejes for i låneperioden på det frie marked, jf. punkt 12.4.3 i Skatteministeriets cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven.

Idet spørger efter SKATs opfattelse, må anses at have rådighed over køretøjet hele året, med undtagelse af de perioder hvor køretøjet konkret anvendes erhvervsmæssigt, vil spørger skulle beskattes af et beløb der svarer til lejeprisen for en tilsvarende hestetransporter for hele låneperioden, med fradrag for perioder hvor køretøjet konkret er anvendt erhvervsmæssigt.

Det er således SKATs opfattelse, at spørgsmålet skal besvares benægtende.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Nej”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1, 2 og 3

Lovgrundlag

Statsskatteloven § 4

”Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

(...)

b) af bortforpagtning, bortfæstning eller udleje af rørligt og urørligt gods, såvel som af vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods. (...)”

Ligningsloven § 16, stk. 1 og 3-4

”§ 16. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

(...)

Stk. 3. Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-16, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel. Rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren m.v. udbyder til salg som led i sin virksomhed, skal dog alene beskattes, i det omfang rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgiver m.v. Goder, herunder julegaver i form af naturalier, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et grundbeløb på 1.000 kr. (2010-niveau). Julegaver i form af naturalier fra en arbejdsgiver m.v. beskattes dog ikke, hvis værdien af julegaven ikke overstiger et grundbeløb på 700 kr. (2010-niveau). Værdien af arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger m.v., beskattes uden hensyn til grundbeløbet i 3. pkt., og værdien af disse goder

medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbet er overskredet. Goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et grundbeløb på 5.500 kr. (2010-niveau). Grundbeløbene i 3., 4. og 6. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20. For både 3. og 6. pkt. gælder, at hvis godernes samlede værdi overstiger grundbeløbet, beskattes hele den samlede værdi. Værdien af følgende goder beskattes uden hensyn til grundbeløbene i 3., 4. og 6. pkt., og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbene er overskredet:1) Fri bil, fri sommerbolig og fri lystbåd, jf. stk. 4-6.

2) Fri kost og logi, når værdiansættelsen kan foretages efter de af Skatterådet fastsatte normalværdier.

3) Fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, og fri computer med tilbehør, jf. stk. 12 og 13.

4) Fri helårsbolig, personalelån og tv- og radiolicens.

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. (...)"

Ligningslovens § 16 A, stk. 5

"Stk. 5. En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Godernes værdi ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for udbytte i form af en helårsbolig, der stilles til rådighed for en hovedaktionær som nævnt i § 16, stk. 9, sidste pkt."

Praksis

SKM2003. 126. ØLR

Østre Landsret anførte følgende:

" Det lægges til grund, at sagsøgeren som indehaver af 51% af aktiekapitalen i H1 Holding A/S, der drev virksomhed på sagsøgerens privatadresse, har haft rådighed over selskabets motorcykel.

Efter sagsøgerens forklaring kan det lægges til grund, at det i sagen fremlagte kørselsregnskab er udfærdiget af ham 1½ år efter, at kørslerne har fundet sted og på baggrund af bl.a. dagbogsnotater og benzinkvitteringer. Landsretten finder på denne baggrund ikke, at kørselregnskabet kan tillægges bevismæssig værdi. Vidnerne HO og JL har endvidere kun delvist kunnet understøtte sagsøgerens forklaring om benyttelsen af motorcyklen. Herefter finder landsretten ikke, at sagsøgeren har sandsynliggjort, at han ikke har anvendt motorcyklen til privat brug, eller at omfanget af en sådan kørsel alene har haft en helt bagatelagtig karakter.

(...)"

SKM2017. 179. ØLR

Østre landsret stadfæstede byrettens dom, som er gengivet i SKM2016. 22. BR.

SKM2016. 22. BR

Københavns Byret anførte følgende:

”A havde som direktør og eneanpartshaver i H1 AB rådighed over selskabets 3 Mercedes personbiler, Porche Boxter personbilen og BMW motorcyklen.

Der er ikke i de omhandlede indkomstår ført noget kørselsregnskab for disse personbiler/motorcyklen.

(...)

På den anførte baggrund må det påhvile A at sandsynliggøre, at bilerne/motorcyklen ikke var til rådighed for og ikke blev anvendt til privat kørsel. Da A ikke har ført kørselsregnskab, finder retten, at A ikke har sandsynliggjort, at bilerne/motorcyklen ikke var stillet til rådighed for og ikke blev anvendt til privat kørsel. Den omstændighed, at A i alle indkomstårene ejede en række andre biler kan ikke føre til et andet resultat.

Herefter, og i øvrigt af de af Skatteankenævnet anførte grunde, tager retten derfor Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.”

SKM2010. 753. LSR→

Afgørelsen vedrørte en kassevogn benyttet af en ejendomsfunktionær og indrettet til brug for hans arbejde. Landsskatteretten udtalte i denne forbindelse bl.a. følgende i deres bemærkninger og begrundelse:

”For visse køretøjer, herunder kraner, slamsugere, lastbiler og værkstedsbiler, der ikke kan anses for egnede som alternativ til en privat bil, gælder der en særlig praksis. Anses et køretøj ikke for egnet som alternativ til en privat bil, udløser privat kørsel ikke beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 4.”

SKM2012. 23. SR→

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse, hvori følgende var anført:

”(…)

Bliver personalegodet overdraget til den ansattes ejendom, skal godet beskattes med et beløb, der svarer til, hvad godet på overdragelsestidspunktet kan købes for på det fri marked.

Bliver personalegodet overdraget til låns, skal den ansatte beskattes af et beløb svarende til, hvad godet kan lejes for i rådighedsperioden på det fri marked. Der kan fx være tale om bolig eller løsøre.

(...)-Da el-cyklen ikke er til eje for den ansatte, men har karakter af lån af et formuegode, skal den skattemæssige værdi af el-cyklen fastsættes til den leje, som godet kan lejes for i låneperioden på det fri marked, jf. cirkulære til ligningslovens nr. 72 af 17. april 1996 punkt 12.4.3 og Skatteministeriets juridiske vejledning, 2011-2, afsnit C. A. 5.14.3.

(...)

TfS 1997, 308

Ligningsrådet fandt, at en tandlæge skulle beskattes efter ligningslovens § 16, stk. 3, af rådigheden over en autocamper stillet til rådighed af tandlægeselskabet, hvori tandlægen var hovedaktionær. Den skattemæssige værdi af autocamperen var den leje, som autocamperen kunne lejes for i låneperioden på det frie marked. Autocamperen var gennem sommermånederne stillet til rådighed for den pågældende tandlæge. Resten af året blev autocamperen opmagasineret hos en uafhængig tredjepart, uden adgang for tandlægen og afmeldt motorregisteret.

Skatteministeriets cirkulære nr. 72 af 17. april 1996

Følgende fremgår af cirkulærets punkt 12.4.3:

” Foreligger der et personalegode, skatteansættes den ansatte med udgangspunkt i den værdi, som det må antages at koste den pågældende at erhverve godet i almindelig fri handel (markedsværdien).

Har godet karakter af overdragelse af et formuegode til eje, er den skattemæssige værdi af godet det beløb, som godet kan købes for på overdragelsestidspunktet på det frie marked.

Har godet karakter af lån af et formuegode i en periode, er den skattemæssige værdi af godet den leje, som godet kan lejes til for låneperioden på det frie marked.

Har godet karakter af sparet privatforbrug, er den skattemæssige værdi af forbruget det beløb, som den ansatte har sparet ved ikke selv at afholde udgiften til det sparede privatforbrug.

Værdiansættelsen af aktiver, der overdrages til eje eller til lån, foretages således med udgangspunkt i adgangen til at råde over aktivet, mens værdiansættelsen af forbrug foretages med udgangspunkt i det faktiske forbrug.

Værdiansættelsen foretages som udgangspunkt uafhængigt af, om firmaet stiller arbejdsmæssige betingelser til ydelsen af godet, f.eks. repræsentative forpligtelser m.v. Sådanne ulemper reducerer ikke den skattemæssige værdi af godet, idet det forudsættes, at den ansatte er vederlagt herfor med pengeløn. For tjeneste- og lejeboliger gælder særlige regler, jf. punkt 12.7.

(...)

Baggrunden for dette værdiansættelsesprincip er ønsket om i højere grad at tilnærme beskatningen af personalegoder til omkostningerne ved selv at købe det pågældende gode for beskattede midler.”

Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.14.1.13 Særlige køretøjer:

”Specialkøretøjer

Der er køretøjer, der normalt ikke er omfattet af reglerne om fri bil til rådighed. Det gælder fx lastvogne, slamsugere, kranvogne, tankbiler og andre specialkøretøjer.

Disse køretøjer anses ikke for egnede som alternativ til en privat bil, og privat kørsel i sådanne køretøjer udløser derfor ikke beskatning efter LL § 16, stk. 4.

Se D. A. 11.3 om den momsmæssige behandling af specialkøretøjer.

Specialindrettede køretøjer

Specialindrettede køretøjer er biler der almindeligvis er egnede som en privat bil, men som på grund af indretningen mv. ikke er egnet til at træde i stedet for en privat bil.

Disse køretøjer anses ikke for egnede som alternativ til en privat bil, og privat kørsel i sådanne køretøjer udløser derfor ikke beskatning efter LL § 16, stk. 4. Det er en forudsætning, at bilerne ikke må bruges - og rent faktisk ikke bliver brugt - til privat kørsel i øvrigt. Kun de biler, der efter deres art og fremtræden kan bruges som alternativ til en privat bil, er omfattet af LL § 16, stk. 4. Vurderingen er dog konkret.

Se D. A. 11.3 og D. A. 11.6 om den momsmæssige behandling af specialindrettede køretøjer.

Beskatning af privat kørsel i særlige køretøjer

Hvis der alligevel køres privat i særlige køretøjer, skal kørslen beskattes med udgangspunkt i LL § 16, stk. 3.

Der skelnes imellem følgende former for privat kørsel:

- Kørsel mellem hjem og arbejdsplads
- Privat kørsel i tilknytning til en erhvervmæssig kørsel
- Privat kørsel i øvrigt.

Se også TfS 1999, 703, der indeholder skatteministerens besvarelse af spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg vedrørende beskatning i situationer, hvor en arbejdsgiver stiller et specialindrettet køretøj til rådighed for den ansatte.

(...)

Privat kørsel i øvrigt

Privat kørsel i øvrigt i et særligt køretøj beskattes efter LL § 16, stk. 3.

Ansattes private kørsel i biler, der efter deres art og fremtræden ikke er anvendelige som alternativ til en privat bil, beskattes ikke efter de almindelige regler om firmabil til rådighed for privat kørsel, jf. ligningslovens § 16, stk. 4 (procentreglerne). Det drejer sig om fx lastvogne, kranvogne, værkstedsvogne og andre specialkøretøjer.

Hvis den ansatte anvender bilen i eget erhvervmæssigt øjemed, eller den private anvendelse ikke sker i tilknytning til den erhvervmæssige anvendelse af bilen, skal anvendelse af arbejdsgiverens bil beskattes med et beløb, der svarer til det, det vil koste den pågældende at leje en bil med tilsvarende anvendelsesmuligheder, jf. LL § 16, stk. 3. ”

Den juridiske vejledning C. A. 5.14.1.11 Vurderingen af hvornår en bil er til rådighed for privat kørsel

”Rådigheden afskåret

(...)

Hvis en arbejdsgiver

- mener, at en bil er til rådighed for privat brug eller
- ikke ønsker at foretage kontrol af brugen af firmabilen

og den ansatte ikke ønsker at blive beskattet af fri bil til privat kørsel, skal den ansatte kunne dokumentere, at han eller hun ikke har accepteret arbejdsgiverens tilbud om at have bilen til rådighed privat.

Det må som minimum kræves, at den ansatte forud for året har meddelt arbejdsgiveren sin beslutning. Desuden er det et krav, at den ansatte kan godtgøre, at den samlede benyttelse af bilen udelukkende har været erhvervmæssig i det pågældende år. En sådan dokumentation kan næppe være tilstrækkelig, hvis den er mindre detaljeret end et fuldstændigt kørselsregnskab.

(...)

Skærpet formodningsregel for hovedaktionærer mv.

Hvis en hovedaktionær har råderet over en firmabil, er der en formodning for, at bilen ikke kun er til rådighed for erhvervmæssig kørsel, men også for privat kørsel. Det skyldes, at der er tale om interesseforbundne parter.

Derfor skal en hovedaktionær, der ønsker at undgå beskatning af rådighed over firmabil til privat kørsel, over for ligningsmyndigheden sandsynliggøre, at han eller hun er afskåret fra at bruge bilen til privat kørsel.

Der er tale om en konkret ligningsmæssig bedømmelse, hvor dokumentationskravene kan skærpes, og der bliver derfor lagt mere vægt på nøjagtigheden af både eventuelle kørebogsregistreringer og den aftale, som parterne har indgået om, at bilen kun må bruges erhvervsmæssigt. ”

Færdselsstyrelsens vejledning om syn af køretøjer, afsnit 1.03.025-026:

”025 Lastbil N2

Bil, der er indrettet til at benyttes til godsbefordring, og som har en tilladt totalvægt på mere end 3.500 kg, men ikke over 12.000 kg.

(...)

026 Lastbil N3

Bil, der er indrettet til at benyttes til godsbefordring, og som har en tilladt totalvægt på mere end 12.000 kg. ”

TfS 1997, 584 – Skatteministerens svar på spørgsmål 215 af d. 13. juni 1997:

”Når en hovedaktionær har råderet over en firmabil, er der en formodning om, at bilen ikke kun er til rådighed for erhvervsmæssig kørsel, men også for privat kørsel. Derfor må hovedaktionæren, der ønsker at undgå beskatning af rådighed over bilen til privat kørsel, sandsynliggøre, at den pågældende er afskåret fra at anvende bilen til privat kørsel. Da der imidlertid er tale om interesseforbundne parter, må det formodes, at dokumentationskravene skærpes. ”