

Udskriftsdato: torsdag den 11. juni 2026

AFG nr 9838 af 25/06/2019 (Gældende)

## Fri bil - overdragelse mellem interesseforbundne parter.

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0250821

## Fri bil - overdragelse mellem interesseforbundne parter.

Spørger, der er en installationsvirksomhed, købte i april 2016 en ny bil af mærket Volvo XC90 T8 for 1,3 mio. kr. og stillede den til rådighed for selskabets hovedaktionær, der samtidig er direktør i selskabet. Den 1. maj 2019 – dvs. 3 år efter spørgers anskaffelse - er bilen blevet overdraget internt i koncernen, til holdingselskabet, for 675.000 kr. Samtidig med overdragelsen er bilen tilbageleaset til spørger. Bilen står uændret til rådighed for hovedaktionæren.

Spørger ønsker bekræftet, at overdragelsen anses for sket på armslængdevilkår og at overdragelsesprisen på 675.000 kr. vil udgøre beskatningsgrundlaget ved beskatning af værdi af fri bil fra 1. maj 2019.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at overdragelsen er sket på armslængdevilkår, dvs. på sædvanlige og markedsmæssige vilkår, da overdragelsesprisen på 675.000 kr. må anses at være under markedsværdien, også når henses til en vis usikkerhedsmargin. Hertil kommer, at spørger ikke ved sin forklaring om baggrunden for overdragelsen har godtgjort, at der foreligger en forretningsmæssig begrundelse herfor.

*Skatterådsmøde 25. juni 2019 - SKM2019. 440. SR*

### Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at overdragelsen vil blive anset for at være på armslængdevilkår, og at handelsprisen vil udgøre beregningsgrundlaget for beskatningen af fri bil, når overdragelsen er sket senere end 36 måneder efter første indregistreringsdato?
2. Såfremt spørgsmål besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at beskatningsgrundlaget vil udgøre 150.990 kr. pr. år?

### Svar

1. Nej
2. Bortfalder, jf. besvarelsen til spørgsmål 1

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en installationsvirksomhed. Selskabet ejes 80% af X Holding A/S, som ejes med 51% af A. Den resterende aktiepost ejes af B (bror til A) og C (far til A og B). De angivne ejerandele er gældende for såvel stemmer som kapital.

A er direktør i begge selskaber, og han er aflønnet af spørger. As vederlag består dels af en kontant del, og dels af den private rådighed over en firmabil, som spørger indkøbte fabriksny i 2016. A er siden da blevet beskattet af fri bil i overensstemmelse med reglerne herfor.

Bilen, der er tale om, er en Volvo XC 90 2.0 T8 (hybrid-bil), med første indregistreringsdato i april 2016. Anskaffelsessummen udgjorde kr. 1,3 mio. Bilen har pr. 1. marts 2019 kørt ca. 97.000 km.

I anmodningen om bindende svar blev det oplyst, at spørger i løbet af første halvår 2019 planlægger at sælge bilen til X Holding A/S for derefter at leje den tilbage. Parterne ønskede at få bindende svar på denne transaktion, inden den blev gennemført. Det blev yderligere oplyst, at det kunne lægges til grund, at transaktionen først ville blive gennemført senere end 36 måneder efter første indregistreringsdato. Bilens salgspris samt den efterfølgende leasingaftale tilsigtedes at være på markedsvilkår. Bilen skulle herefter igen stilles til rådighed for A.

Det er nu efterfølgende blevet oplyst, at den planlagte disposition efter indsendelsen af anmodningen er blevet en faktisk disposition, idet bilen blev handlet mellem parterne pr. 1. maj 2019, og der samtidig blev indgået en leasingaftale.

Spørger har forinden overdragelsen indhentet en ekstern vurdering af bilens værdi med henblik på at sikre, at transaktionen ville ske på armslængdevilkår. Vurderingen er foretaget af en autoriseret Volvo-forhandler, som har ansat markedsværdien til kr. 675.000 – oprindeligt med det formål, at spørger ville sælge bilen til denne forhandler. I denne proces undersøgte spørger ligeledes lignende handler for at tage stilling til forhandlerens bud. Der har været handler med lignende biler, men ikke en præcist tilsvarende. De lignende handler har været med dieslbiler, som har kørt færre km end spørgers Volvo. Her har handelspriserne været kr. 690.000 og 725.000. På denne baggrund har spørger fundet forhandlerens værdiansættelse på kr. 675.000 retvisende.

Det er i tilknytning hertil oplyst, at den pågældende Volvo-forhandler historisk har forestået service på bilen.

Det fremgår af mailen af 27. februar 2019, hvori A anmoder forhandleren om at give et bud på bilen, at A, som har haft bilen til rådighed, aldrig har været tilfreds med rækkevidden og brændstofforbrug.

Yderligere anføres det i mailen til Volvo-forhandleren:

”Efterfølgende har der i lang (tid) været det problem, at man ikke har kunnet tanke uden at pistolen slog fra 50 gange. I sommers mente jeres værksted, det var tanken, der skulle udskiftes, og de fik det gjort, uden at det på nogen måde har hjulpet.

Igennem et par måneder har elmotoren nu larmet mere og mere, hvorfor jeg for et par uger siden bestilte tid for ovennævnte her i uge 8. Først var det en aftale, men senere fandt værkstedet ud af, at det ikke kunne lade sig gøre, da den eneste mekaniker I har, der har forstand på hybrid, skulle på kursus.

Herefter har jeg i denne uge haft bilen ved (...) (de sagde, de kunne klare opgaven). De har så ringet tilbage, at elmotorens skal skiftes...

Men, at det skal ske hos jer! Jeg har derfor bedt dem om at køre bilen ned til jer.

Det korte af det lange er, jeg er meget træt af bilen og vil ikke have den tilbage før den er helt i orden, men allerhelst vil jeg sælge den. Vil du komme med jeres bud? ”

Det blev i anmodningen oplyst, at der ved overdragelsen ville blive udstedt en faktura uden moms fra spørger til X Holding A/S på kr. 675.000 med sædvanlige betalingsbetingelser. X Holding A/S forventes at betale i henhold til disse. I forbindelse med overdragelsen ville bilen ligeledes blive omregistreret hos Motorstyrelsen.

Spørger har om den indgåede leasingaftale oplyst følgende:

”Den ekstraordinære leasingafgift, renten, markedsværdien ved aftalens indgåelse samt restværdien ved aftalens udløb er de væsentlige variabler i beregningen af leasingafgiften. Herunder uddybes disse forudsætninger:

#### Løbetid

Det er almindelig praksis, at løbetiden for en operationel leasingaftale af en bil udgør 36 måneder. Aftalen indeholder ingen købsoption for leasingtager, da dette ligeledes vurderes at være almindelig praksis på området.

### Ekstraordinær førstegangsydelse

Den ekstraordinære leasingafgift ved aftalens indgåelse er fastsat til 15 % af markedsværdien.

### Restværdi ved aftalens udløb

Restværdien er fastsat på baggrund af den værdiforringelse, bilen har undergået i de foregående 3 år. Bilens nypris i 2016 var ca. kr. 1,3 mio. og ved en gennemsnitlig årlig værdiforringelse på 20 % fremkommer handelsprisen fra foråret 2019 på 675.000.

Ved beregning af restværdien ved aftalens udløb er det forudsat, at bilen fortsat undergår en værdiforringelse på 20 % hvert år i perioden 2019-2022.

I forlængelse heraf bemærkes det, at den aftalte km-begrænsning er fastsat på baggrund af den hidtidige kørselshistorik til 35.000 km pr. år. Dermed sikres det, at der er sammenhæng mellem den historiske værdiforringelse og den fremtidige.

### Rente

Renten er fastsat til 5 % p.a. Denne rente er vurderet som markedsrenten for denne type leasingaftaler. Heri har parterne bl.a. taget højde for, at der er tale om en fast rente.

Markedsværdi af bilen ved aftalens indgåelse	675.000
Ekstraordinær leasingafgift ved aftalens indgåelse (fastsat til 15 % af markedsværdien)	100.000
Årlig rente	5,0%
Antal ydelser (Skattestyrelsen: á 8.304 kr.)	36
Forventet markedsværdi af bilen ved aftalens udløb (værditab på 20 % pr. år er forudsat)	345.000

Det er endvidere oplyst, at der ikke foreligger nogen forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen fra spørger til X Holding A/S udover, at parterne ønsker at indgå aftalen.

### Anslået værdi fra Motorstyrelsen

Skattestyrelsen har anmodet Motorstyrelsen om at foretage en umiddelbar vurdering af handelsværdien af den i sagen overdragne bil.

Motorstyrelsen har i den anledning oplyst, at hvis bilen kom som import og skulle betale afgift i Danmark nu, er det Motorstyrelsens vurdering, at værdien af bilen udgør 939.000 kr.

Motorstyrelsen har taget udgangspunkt i to annoncer på samme variant, der er sat til salg til henholdsvis 1.195.000 kr. og 1.329.900 kr. samt en annonce på en sammenlignelig XC90, som er sat til salg til 999.900 kr.

Motorstyrelsen har med udgangspunkt i ovenstående i overensstemmelse med reglerne i registreringsafgiftsloven korrigeret for forskel i årgang, kilometer, ekstraudstyr, variant og annonceringstid.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

#### Nærmere om det stillede spørgsmål 1

Vi vil i det følgende uddybe det stillede spørgsmål, og samtidigt nærmere begrunde hvorfor det stillede spørgsmål efter vores opfattelse bør besvares med et ”ja”.

Beregningsgrundlaget for firmabiler der stilles til rådighed til privat benyttelse, afhænger af tidspunktet for bilens første registrering. Såfremt bilen er anskaffet inden for 3 år efter første indregistreringsdato skal beregningsgrundlaget i de første 36 måneder udgøre nyvognsprisen, og herefter 75% af nyvognsprisen. Hvis bilen er anskaffet senere end 3 år efter første indregistrering udgør anskaffelsessummen beregningsgrundlaget i hele rådighedsperioden.

X Holding A/S køber bilen af spørger til markedspris i andet kvartal 2019. Værdien er opgjort af en autoriseret forhandler, og selskabets egne undersøgelser støtter op om denne vurdering. Eftersom overdragelsen vil ske senere end 3 år efter første indregistrering af bilen, vil nyvognsprisen ikke længere udgøre beregningsgrundlaget i forbindelse med beskatning af fri bil.

Det fremgår af Den juridiske vejledning 2019-1 afsnit C. A. 5.14.1.1, at hvis der er tale om en leaset bil, skal beregningsgrundlaget ansættes svarende til den anskaffelsesudgift arbejdsgiveren ville have haft ved køb af bilen på lejetidspunktet. Denne anskaffelsesudgift må i en sale-and-lease back transaktion skulle ansættes til samme værdi, som leasinggiver betalte for bilen.

Sale-and-lease back transaktionen må dermed få den konsekvens at der skal beregnes en ny skattepligtig værdi af bilen, og at handelsprisen må udgøre beregningsgrundlaget.

Denne opfattelse støttes af Byrettens afgørelse i SKM2019. 5. BR. Her anskaffede et selskab en bil til kr. 3,9 mio. i 2016. I 2009 blev bilen solgt til et andet selskab, der var underlagt bestemmende indflydelse fra samme hovedaktionær, for kr. 1,6 mio. I 2012 blev bilen solgt tilbage til det førstnævnte selskab for kr. 0,7 mio. I hele perioden var bilen stillet til rådighed for selskabernes hovedaktionær, der ligeledes var direktør i begge selskaber.

Byretten tillagde selskaberne/hovedaktionæren bevisbyrden for at overdragelserne ikke var rent formelle overdragelse uden reelt indhold. Byretten anså denne bevisbyrde for løftet på grundlag af følgende:

”Da retten som ovenfor finder det bevist, at de to overdragelser af bilen skete på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, og da de aftalte salgssummer ikke afviger væsentligt fra de beløb, der er anslået af skønsmanden, finder retten ikke grundlag for at tage Skatteministeriets påstand om hjemvisning til følge.”

Skatteministeriet efterlyste i sagen en konkret forretningsmæssig begrundelse for dispositionerne. Byretten anser den angivne forretningsmæssige begrundelse for valid, men tildeler den ikke afgørende betydning i sin dom.

Skatteyder afviste undervejs det principielle krav om en forretningsmæssig begrundelse med Landsskatterettens praksis i SKM2005. 86. LSR.

I den afgørelse fra Landsskatteretten fremgår det, at ”beregninggrundlaget for værdien af fri bil må anses at udgøre bilens værdi på det tidspunkt, hvor selskabet leaser bilen (...) jf. Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i TfS 1997, 183. Der er således efter det oplyste ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte overdragelsen i relation til fastlæggelsen af beregningsgrundlaget i henhold til ligningslovens §16, stk. 4. Der er herved bl.a. henset til, at der gennemføres en omregistrering af bilen, at der er indgået en skriftlig leasingaftale, der efterleves, samt at bilen efterfølgende videresælges til tredjemand fra holdingselskabet.”

Situationen var den, at et selskab havde købt en bil for kr. 706.000 i 2000. I 2003 sælges bilen til selskabets holdingselskab for kr. 370.000. To uafhængige forhandlere havde fastsat markedsprisen i intervallet kr. 350.000-375.000. Efter overdragelsen leasede selskabet bilen fra holdingselskabet og fortsatte med at stille den til rådighed for direktøren, som også var hovedaktionær i selskaberne.

Ydermere henviser vi til Den juridiske vejledning 2019-1 afsnit C. A. 5.14.1.10, hvoraf det fremgår at:

”Koncerninterne overdragelser og overdragelser mellem interesseforbundne parter af en bil, der sker på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, vil - i overensstemmelse med Landsskatterettens praksis - blive lagt til grund. Det er dog en forudsætning, at der ikke er tale om rent formelle overdragelser uden reelt indhold”

Det afgørende må derfor være, at der er tale om en reel overdragelse, og at overdragelsen sker til markedspris og på sædvanlige markedsvilkår.

I denne situation omregistreres bilen, der udarbejdes en skriftlig leasingaftale, og købesummen betales. Vi anser på denne baggrund bevisbyrden for at der tale om en reel overdragelse for at være løftet.

I forhold til markedsprisen fremhæves det, at vurderingsmanden blev bedt om at afgive et købstilbud på bilen, og ikke en vurdering, der skulle anvendes til en koncernintern handel. Vurderingsmanden har dermed haft en økonomisk interesse i at fastsætte en værdi, som spørger i sin egenskab som sælger ville acceptere. Det anerkendes, at vurderingsmanden også har haft en interesse i fastsætte en værdi i den lave ende af intervallet for en markedspris. Eftersom der er foregået to sammenlignelige handler til hhv. kr. 690.000 og kr. 725.000 med biler, der trods alt havde kørt færre kilometer, er det dog spørgers opfattelse, at denne vurdering er inden for den rimelige skønsmæssige usikkerhed, der må påregnes ved værdiansættelsen af dyre biler.

I den førnævnte byretsdom bragt i SKM2019. 5. BR fastslår Byretten i sin afgørelse, at der foreligger en sådan skønsmæssig usikkerhed for biler i den prisklasse:

”Efter bevisførelsen lægges det til grund, at den aftalte pris uden tillæg af moms på henholdsvis 1.600.000 kr. i 2009 og 725.000 kr. i 2012 ikke afveg væsentligt fra markedsværdien, som vurderet af skønsmanden. Der må i den forbindelse tages hensyn til den usikkerhed, der knytter sig til værdiansættelsen af denne type bil. ”

Skønsmanden fastsatte i den konkrete sag markedsværdierne til hhv. kr. 1.500.000 og kr. 900.000.

Der er 53 indregistrerede biler af denne type i Danmark, som blev indregistreret i 2016. Denne volumen må antages at være for lav til, at der kan laves en præcis værdiansættelse, hvorfor en vis usikkerhedsmargin må accepteres.

Det fremhæves, at bilen ligeledes overdrages på sædvanlige betalingsbetingelser.

Vi anser det for godtgjort, at overdragelsessummen svarer til markedsværdien, og at handlen i øvrigt sker på markedsvilkår.

#### Nærmere om det stillede spørgsmål 2

Vi vil i det følgende uddybe det stillede spørgsmål, og samtidigt nærmere begrunde hvorfor det stillede spørgsmål efter vores opfattelse bør besvares med et ”ja”.

For en bil, der er anskaffet/leaset senere end 3 år efter sin første indregistrering skal anskaffelsessummen anvendes som beregningsgrundlag ved fastsættelsen af skatteværdien for den skattepligtige, bilen stilles til rådighed for.

Skatteværdien udgør 25% af den del af bilens værdi, der ikke overstiger kr. 300.000, og 20% af resten. Eftersom anskaffelsessummen er kr. 675.000 beregnes der 25% af kr. 300.000 og 20% af kr. 375.000. Det giver en skattepligtig værdi på kr. 150.000. Hertil medregnes et miljøtillæg, som udgør 150% af den årlige grønne ejeravgift på kr. 660.

Den skattepligtige, som bilen stilles til privat rådighed for, skal dermed beskattes af kr. 150.990.

#### Afsluttende bemærkninger

Det er vores opfattelse, at vi med ovenstående har redegjort for, at der er tale om en reel overdragelse, som sker på markedsvilkår.

Der bør derfor svares ”ja” til de stillede spørgsmål.

#### Efterfølgende bemærkninger

Spørger har i forbindelse med, at Skattestyrelsen har indhentet yderligere oplysninger, efterfølgende suppleret sine bemærkninger med følgende:

”Vi har modtaget Skattestyrelsens anmodning om yderligere oplysninger pr. mail d. 24. april 2019.

Indledningsvist ønsker vi dog at fremhæve byretsdommen offentliggjort i SKM2019. 5. BR. I sagen pointerer byretten, at det, der må anses for afgørende i en sådan transaktion, er, at overdragelsen sker ”på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, og der er tale om reel overdragelse, hvorved bilen skiftede ejer”. Ligeledes fastslår byretten, at ”det forhold, at overdragelserne tillige kan have været begrundet i et ønske om at udnytte den skattemæssige fordel herved, kan herefter ikke føre til, at overdragelsen ikke tillægges skattemæssig virkning”.

I forlængelse heraf skal vi derfor bemærke, at afgørelsen af denne sag må tage udgangspunkt i en vurdering af, hvorvidt overdragelsen er reel. Realiteten af overdragelsen skal således efter vores opfattelse vurderes på:

- Om bilen omregistreres,
- Om den handles på markedsvilkår, herunder til handelsværdien,
- Om den kontante overdragelsessum afregnes i overensstemmelse med sædvanlige betalingsbetingelser, og
- Hvorvidt der udarbejdes en skriftlig leasingkontrakt på markedsvilkår.

Til støtte for den anvendte værdiansættelse har parterne indhentet en uafhængig forhandlers vurdering af bilen. Forhandleren har historisk forestået service på bilen, og har derfor et indgående kendskab til netop den konkrete bil.

Det fremhæves, at der findes meget få biler af denne type på det danske marked, hvorfor det vil være vanskeligt at udarbejde en nøjagtig værdiansættelse. Den markedsværdi, forhandleren estimerede, er ikke væsentlig forskellig fra andre lignende handler under hensyntagen til den usikkerhed, der vil være ved værdiansættelse af en sådan bil.

På baggrund af ovenstående anser vi derfor overdragelsen for at være reel og på sædvanlige markedsbestemte vilkår. De kriterier, byretten i SKM2019. 5. BR lagde til grund for sin afgørelse, er dermed ligeledes opfyldt i denne sag.

I jeres anmodning om yderligere oplysninger af 24. april 2019 efterspørger I en uddybning af den forretningsmæssige begrundelse for transaktionen.

Vi har ikke oplyst om en forretningsmæssig begrundelse for transaktionen i vores anmodning af 12. marts 2019, fordi der ikke foreligger nogen sådan.

Parterne ønsker at indgå denne aftale, og bilen overdrages til handelsværdien. Der er tale om en reel overdragelse på markedsmæssige vilkår, hvorved der ligeledes foretages omregistrering, fakturering og betaling mv. Som uddybet ovenfor, må dette være det afgørende i bedømmelsen af, hvorvidt der skal udarbejdes et nyt beskatningsgrundlag for personen, bilen er stillet til rådighed for, jf. reglerne for køb af biler, der er indregistreret tidligere end 36 måneder inden anskaffelsen.

Det er efter vores opfattelse forkert at tillægge den forretningsmæssige begrundelse nogen afgørende værdi i denne sammenhæng. Såfremt spørger havde solgt bilen til et eksternt leasingselskab og leaset den tilbage på samme vilkår som i denne transaktion, ville der efter vores opfattelse ikke blive stillet krav om nogen forretningsmæssig begrundelse for transaktionen. Ved brug af et eksternt leasingselskab ville en reduktion af beskatningsgrundlaget – for den person bilen stilles til rådighed for – blive accepteret.

Derfor bør en forretningsmæssig begrundelse ikke have afgørende betydning for, om beskatningsgrundlaget for den person, bilen stilles til rådighed for, kan reduceres til den nye handelsværdi.

#### Spørgers høringssvar af 3. juni 2019

Spørger har indsendt følgende høringssvar:

”Vi har modtaget Skattestyrelsens høringsbrev via e-boks d. 20. maj 2019.

Heri indstiller Skattestyrelsen til Skatterådet, at overdragelsen ikke skal medføre et nyt beskatningsgrundlag på den omtalte bil. Skattestyrelsen er af den opfattelse, at overdragelsen ikke sker på sædvanlige og markedsmæssige vilkår, og samtidig tillægges det betydning, at der ikke foreligger en forretningsmæssig begrundelse for transaktionen.

Vi er uenige i, at handlen ikke er på sædvanlige markedsmæssige vilkår, og vi er uenige i, at den forretningsmæssige begrundelse bør have så væsentlig indflydelse på vurderingen, som Skattestyrelsen synes. I det følgende vil dette blive underbygget.

#### Handel på sædvanlige markedsmæssige vilkår

Skattestyrelsen har forhørt sig hos Motorstyrelsen for at få en uformel vurdering af bilen. Motorstyrelsens vurdering tager udgangspunkt i to salgsannoncer for samme variant, der udbydes til hhv. kr. 1.195.000 og kr. 1.329.000, samt en – efter deres opfattelse – sammenlignelig variant, der udbydes til kr. 999.900.

Vi har kunnet identificere to af disse annoncer via vores egen søgning. Her søgte vi på Volvo XC90 med modelår tidligst 2015, hvorefter vi sorterede på prisen, således at den dyreste bil kom først. De 3 dyreste udbudte biler var:

ID	Bil	Brændstof	Modelår	KM-stand	Pris
A	Volvo XC90 2,0 T8 407 Inscription aut. AWD 5d	Hybrid/Benzin	2017	19.000	1.329.000

B	Volvo XC90 2,0 D5 235 Inscription aut. AWD 7p 5d	Diesel	2019	8	1.095.000
C	Volvo XC90 2,0 T6 320 R-Design aut. AWD 7prs 5d	Benzin	2017	27.000	999.900

Skattestyrelsen skriver, at Motorstyrelsen har korrigeret for forskelle i model, km-stand mv. i deres vurdering. Vi er uenige i metoden, da der tages udgangspunkt i biler, der er meget forskellige fra ”spørger-bilen”, når man ser på modellens årgang og kilometerstanden.

Der er først og fremmest tale om nyere biler fra andre model-årgange. Samtidig har de kørt så få kilometer, at de på ingen måde kan sammenlignes med spørger-bilen. Den bil af de oplistede biler ovenfor, der har kørt mest, har kørt knap en fjerdedel af de kilometer, spørger-koncernens bil har kørt.

Vi anser afvigelsen i kørte kilometer på så forholdsmæssig ny en bil som værende så væsentlig, at det vil være noget nær umuligt at estimere en handelsværdi på baggrund af ovenstående søgeresultater.

Bil C omtales af Motor- og Skattestyrelsen, som en ”sammenlignelig” bil. Bilen er efter vores opfattelse på ingen måde sammenlignelig, når der henses til km-standen. Nedenfor har vi identificeret biler, som kan betegnes som sammenlignelige.

Vi har anvendt Motor-/Skattestyrelsens søge-metodik (hvor der sorteres efter ”dyreste først”), og identificeret 2 andre biler, der på baggrund af model-år og km-stand kan sammenlignes med spørger-koncernens bil.

ID	Bil	Brændstof	Modelår	KM-stand	Pris
D	Volvo XC90 2,0 D5 225 R-Design aut. AWD 5d	Diesel	2016	95.000	749.900
E	Volvo XC90 2,0 D5 225 Inscription aut. AWD 7p 5d	Diesel	2016	103.000	729.500

I relation til bil D bemærkes det, at der ligeledes udbydes to andre Volvo XC90 model 2016, der har kørt henholdsvis 40.000 km og 68.000 km til samme pris.

Bilerne D og E anses ligeledes for at være sammenlignelige på deres udstyrspakker efter sammenligning af deres salgsannoncer og specifikationen af spørger-bilen i leasingkontrakten.

Vi anerkender, at bilerne D og E ikke er hybrid-biler, som Skattestyrelsens bil A. Hybrid-varianten af Volvo XC90 er sjælden i Danmark, hvilket underbygges af, at bil A er den eneste udbudte nyere model af Volvo XC90 i en hybrid-version. Som forklaret ovenfor, er den bil dog ikke sammenlignelig med spørger-bilen som følge af en anderledes årgang, og at bil A blot har kørt en femtedel af de 100.000 km, spørger-bilen har kørt.

Vi har forespurgt samme forhandler, der har budt på spørger-bilen, om han har kendskab til andre handler med lige præcis den model, sagen omhandler. Han har forklaret over for A, at han ikke har kendskab til andre handler med præcis denne model. I samme forbindelse tilbød han i øvrigt endnu engang at købe bilen til kr. 675.000.

Det må derfor være godtgjort, at her er tale om en forholdsvis unik bil, der er særdeles svær at værdiansætte, fordi der ikke er et effektivt marked for bilen.

Værdiansættelsen kan tage udgangspunkt i de fremhævede biler D og E. I denne forbindelse anerkender vi, der skal tages højde for, at spørger-bilen er en hybrid-bil, hvilket alt andet lige bør hæve prisen. Samtidig skal der tages højde for bilen generelle stand. Som det fremgår af As mail til forhandleren (fremsendt i forbindelse med anmodningen om bindende svar) er denne bil i en nærmest kronisk dårlig stand, og den har hyppigt været på værksted for at få udført større og mindre reparationer. Denne historik bør alt andet lige reducere værdien af bilen.

Afslutningsvist fremhæves det, at her er tale om udbudspriser – og ikke faktiske handelspriser. Det fremgår ikke af de annoncer, vi har set, hvor længe bilerne har været udbudt til salg til de nævnte priser. Der er ligeledes ingen oplysninger om disse bilers faktiske salgspriser. Det konstateres dog, af undertegnede, at bil A ligeledes var udbudt til den nævnte pris i marts måned, da vi udarbejdede anmodningen om bindende svar.

Konkret har parterne modtaget et reelt købstilbud fra en forhandler på kr. 675.000. Det er muligt for X Holding (som d. 1. maj 2019 købte bilen af spørger) at sælge bilen i morgen til denne pris, hvis de ønsker dette. Kr. 675.000 er dermed den eneste kendte pris, som en køber vil give for bilen.

Som beskrevet ovenfor har forhandleren, der ønsker at købe bilen, for nyligt genfremsat sit købstilbud til spørger. Det kan derfor efter vores opfattelse lægges til grund, at her er tale om et reelt købstilbud fra en ekstern part. Dette købstilbud udgør efter vores opfattelse et væsentligt bedre udgangspunkt for en værdiansættelse end de fundne udbudspriser på ikke-solgte – mere eller mindre sammenlignelige – biler.

I denne sammenhæng understreges det i byretsdommen i SKM2019. 5. BR, at der tillades en vis usikkerhed i forbindelse med estimat af bilens værdi. I dommen accepteredes således en overdragelse til kr. 725.000, der var kr. 175.000 (19%) lavere end skønsmandens værdiansættelse. Den anvendte værdi vurderedes at være inden for det usikkerhedsspænd, man må forvente, når der er tale om ”denne type bil”.

I vores sag er der ligeledes tale om en sjældent handlet bil i en forholdsvis høj prisklasse, om end nyprisen på bilen i byretsdommen var højere end spørger-bilen. Det er vores opfattelse, at den estimerede handelsværdi på kr. 675.000 må anses for et rimeligt usikkerhedsspænd, hvorfor denne værdi må accepteres.

#### Betydning af en forretningsmæssig begrundelse

Skattestyrelsen tillægger en forretningsmæssig begrundelse meget høj betydning i vurderingen af, om der er tale om en reel handel. Det er efter vores opfattelse en meget restriktiv fortolkning af byretsdommen SKM2019. 5. BR,

Byrettens systematik i afgørelsen var først og fremmest at vurdere, hvorvidt der var tale om en reel handel på markedsmæssige vilkår. Her blev det lagt til grund, at der var tale om en omregistrering af bilen, at købesummen blev betalt, og at der blev udarbejdet en skriftlig leasingaftale, som blev overholdt.

Samtidig havde retten bestilt Syn & Skøn i forbindelse med værdiansættelsen af bilen. Her tillod man – som beskrevet ovenfor – en varians i de anvendte værdier i forhold til skønsmandens vurdering på hhv. 33% højere og 19% lavere (der var tale om 2 koncerninterne overdragelser med års mellemrum).

I denne sag er der trods alt tale om en billigere bil, end den bil byretten behandlede, men der er desuagtet tale om en bil, der sjældent handles, og som der ikke findes et effektivt marked for i Danmark.

Dette er i overensstemmelse med den anden byretsdom, der for nyligt er afsagt (SKM2019. 150. BR). Her udtaler byretten, at *”det er således et krav til en koncernintern overdragelse eller en overdragelse mellem interesseforbundne parter, at overdragelsen sker på sædvanlige og markedsmæssige vilkår, og at handlen har været reel. Bevisbyrden herfor påhviler de nærtstående parter.”*

Vi anser, jf. ovenstående, bevisbyrden for en reel transaktion på sædvanlige og markedsmæssige vilkår for at være løftet.

Sekundært tager byretten i SKM2019. 5. BR stilling til, hvorvidt de forklaringer, der blev afgivet om årsagerne til transaktionen, var af en sådan karakter, at en reel overdragelse på markedsmæssige vilkår kunne tilsidesættes. Som vi læser dommen, vurderer byretten, at det primære formål ikke er begrundet i at opnå skattemæssige fordele, hvorfor overdragelserne i den pågældende sag tillægges skattemæssig virkning.

Vi har tidligere oplyst, at der ikke som sådan foreligger nogen forretningsmæssig begrundelse. Dette skal ses i den kontekst, at hverken Landsskatteretten eller Skattestyrelsen under behandlingen af sagen i SKM2019. 5. BR anerkendte årsagen til transaktionerne, som værende forretningsmæssige begrundelser.

I SKM2019. 5. BR var baggrunden for transaktionerne bl.a. forbedring af nøgletal som følge af dårlige regnskabstal. Det fremgår efter vores opfattelse ikke af byrettens afgørelse, hvorvidt byretten faktisk anser de nævnte årsager som en decideret forretningsmæssig begrundelse for transaktionen. Som vi læser afgørelsen, lægges der i stedet vægt på, at der faktisk er en rimelig forklaring på transaktionsmønsteret, og at det primære formål ikke er skattemæssigt begrundet.

I vores sag kan det tilsvarende afvises, at transaktionen er motiveret af skattemæssige årsager. Vi er opmærksomme på, at vi ikke har delt de overvejelser, der ligger til grund for spørgers ønske om at sælge bilen, hvorfor vi herunder forklarer baggrunden for transaktionen.

Som forklaret i vores oprindelige anmodning om bindende svar er A hovedanpartshaver i spørger via sin aktiepost på 51% i X Holding (X Holding ejer 80% af spørger).

Spørger ejes med 20% af X Ansat Holding, som dels ejes af X Holding og dels af 4 ledende medarbejdere. A har derfor 6 medejere at tage hensyn til, når han tegner spørger dels som direktør og dels som hovedaktionær. 2 af disse medejere er familiemedlemmer til A, og de er medejere i X Holding.

De ledende medarbejdere købte sig først ind i spørger i 2016. Det er derfor en forholdsvis ny situation for A at have ”eksterne” medejere i den traditionelt familieejede koncern. Inden medarbejderne købte sig ind, havde spørger købt den Volvo XC90, sagen omhandler, og stillet den til rådighed for A i hans egenskab som direktør for selskabet. Dette ville ikke være ønskværdigt i dag, da den nuværende ejerkreds ikke vil godkende, at det fællesejede selskab (spørger) køber en bil for kr. 1,3 mio. for at stille den til rådighed for direktøren. Den økonomiske risiko, der er forbundet med så dyr en bil, skal ikke pålægges minoritetsaktionærerne.

I spørgers ejertid har bilen været på værksted i flere omgange med væsentlige reparationer. Spørger er ikke tilfreds med bilen, og forhører sig derfor om bilens værdi hos forhandleren i begyndelsen af

2019. Forhandleren tilbyder at købe bilen for kr. 675.000. Dermed konstateres et væsentligt værditab på bilen. Dette værditab deles indirekte mellem alle 7 ejere i henhold til deres ejerandele, eftersom værditab på et selskabs aktiv alt andet lige medfører et værditab på det pågældende selskabs aktier.

På denne baggrund ønskes det, at X Holding, der ejes af A, B og C, ejer bilen, og dermed fremadrettet bærer værditabet på bilen. Spørger solgte bilen til X Holding til den samme pris, som de kunne have solgt den for til en forhandler, jf. dennes købstilbud. Dermed overtog X Holding det fremtidige værditab på bilen.

I samme forbindelse indgik selskaberne en leasingaftale. Leasingaftalen indebærer ingen købsoption el.lign. for spørger. Dermed er det fremtidige værditab og de øvrige risici, der er forbundet med ejerskab af en bil, effektivt overdraget til X Holding.

Det er vores opfattelse, at vi med ovenstående har forklaret baggrunden for transaktionen og godtgjort over for Skattestyrelsen og Skatterådet, at her ikke er tale om en formel aftale, der udelukkende har til formål at nedsætte As beskatningsgrundlag. I stedet er her tale om en helt reel aftale begrundet i hensyn til minoritetsaktionærer.

Som vi fremhævede i vores indsendelse af yderligere oplysninger af 7. maj 2019, anser vi det for at være klart, at såfremt spørger havde taget imod forhandlerens købstilbud på kr. 675.000 og efterfølgende leaset den tilbage, ville den forretningsmæssige begrundelse ikke være et tema. As beskatningsgrundlag ville således være reduceret som følge heraf.

Det vil efter vores opfattelse være bekymrende, hvis en reel transaktion på vilkår, der lige så vel kunne have været indgået med en ekstern part, ikke tillægges skattemæssig virkning, blot fordi der er tale om en koncerntern overdragelse. Den skattemæssige fordel i form af nedsættelse af beskatningsgrundlaget for fri bil, ville være opnået uanset om handlen var lavet med den eksterne part eller holdingselskabet.

### Afsluttende bemærkninger

Som det fremgår af ovenstående, så er vi uenige i konklusionerne i udkastet til sagsfremstilling og forslag til afgørelse i sagen.

Som beskrevet er transaktionen gennemført for at fremtidige værditab på bilen ikke skal deles af de ikke-nærtstående medejere i koncernen.

Som vi herudover har redegjort for, så er der tale om en reel overdragelse, hvor overdragelsen medfører ejerskifte i enhver sammenhæng, hvor overdragelsessummen betales, hvor der i stedet indgås en leasingaftale, og hvor leasingaftalens forpligtelser er reelle og overholdes.

På denne baggrund bør der efter vores opfattelse svares ”ja” til de stillede spørgsmål.

I forhold til det fremkomne usikkerhedsmoment vedrørende værdiansættelsen af bilen, så skal vi dels fremhæve, at praksis anerkender en vis form for skønsudøvelse, og dels bemærke, at Skattestyrelsen/Motorstyrelsen ikke har kunnet finde biler, der er konkret sammenlignelige med spørger-bilen. Endeligt skal det erindres, at historiske udbudspriser ikke er ensbetydende med, at de pågældende biler faktisk er solgt. Og der, hvor bilerne er solgt, er udbudspriserne ikke nødvendigvis ensbetydende med faktiske salgspriser.”

### **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at overdragelsen vil blive anset for at være på armslængdevilkår, og at handelsprisen vil udgøre beregningsgrundlaget for beskattningen af fri bil, når overdragelsen er sket senere end 36 måneder efter første indregistreringsdato.

### *Begrundelse*

Skattestyrelsen lægger til grund for svaret, at spørger den 1. maj 2019 har overdraget en bil af mærket Volvo XC90, T8 Twin Engine til X Holding A/S for 675.000 kr. Bilen leases pr. samme dato tilbage til spørger for en 36 måneders periode.

Skattestyrelsen lægger endvidere til grund for svaret, at der er sket en omregistrering af bilen i Motorregisteret, således at X Holding A/S står som ejer af bilen og endelig, at der er sket betaling af købesummen.

Bilen har inden overdragelsen været stillet til rådighed for selskabernes hovedaktionær, hvilket fortsætter efter overdragelsen.

Hovedaktionæren er indtil overdragelsen blevet beskattet af fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4, med udgangspunkt i en værdi på ca. 1,3 mio. kr., svarende til den værdi, som bilen blev indregistreret til den 7. april 2016.

Ved overdragelsen, der er oplyst ikke at være forretningsmæssigt begrundet, er bilen netop over 36 måneder.

Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver, sættes til en årlig værdi på 25 % af den del af bilen værdi, der ikke overstiger 300.000 kr. og 20 % af resten. Bilen skattepligtige værdi beregnes dog af mindst 160.000 kr.

For biler, der er anskaffet af arbejdsgiveren højst tre år efter første indregistrering, opgøres bilens værdi i det indkomstår, hvori første indregistrering er foretaget, og i de to følgende indkomstår til den oprindelige nyvognspris og herefter til 75 % af nyvognsprisen.

For biler, der er anskaffet mere end tre år efter første indregistrering, opgøres bilens værdi til arbejdsgiverens købspris inklusive eventuelle istandsættelsesudgifter.

I den forbindelse bliver koncerninterne overdragelser og overdragelser mellem interesseforbundne parter af en bil, der sker på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, lagt til grund. Det er dog en forudsætning, at der ikke er tale om rent formelle overdragelser uden reelt indhold, jf. Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.14.1.10, Særlige bilordninger.

Der skal foretages en nærmere vurdering af forholdene i den enkelte sag, og der er senest afsagt to byretsdomme på området, henholdsvis SKM2019. 5. BR og SKM2019. 150. BR, som begge forholder sig til, hvorvidt overdragelser er sket på sædvanlige og markedsbestemte vilkår og hvorvidt der er tale om reelle overdragelser.

I SKM2019. 5. BR var en bil anskaffet af hovedaktionærens holdingselskab i 2006. Bilen blev i 2009 overdraget til et andet selskab, der var 100 % ejet af hovedaktionæren. Bilen blev i den forbindelse leaset tilbage til holdingselskabet. I 2012 blev bilen overdraget tilbage til holdingselskabet.

I hele perioden var bilen stillet til privat rådighed for hovedaktionæren, der blev beskattet af fri bil.

Spørgsmålet var, om det var den oprindelige købspris i 2006, der skulle udgøre beskattingsgrundlaget i indkomstårene 2010-2014, eller om det var de lavere overdragelsespriser i henholdsvis 2009 og 2012.

Der var sket omregistreringer af bilen ved overdragelserne. Der var sket faktisk betaling af købesummerne. De anvendte priser afveg herudover ikke væsentligt fra markedsværdien, som vurderet af den skønsmand, der var udmeldt under retssagen. Endelig var den leasingaftale, der blev indgået i 2009 mellem selskaberne overholdt.

Retten fandt det bevist, at de to overdragelser mellem koncernforbundne selskaber skete på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, og at der var tale om reelle overdragelser, hvorved bilen skiftede ejer.

Af hovedaktionærens forklaring, der blev støttet af andre vidner, fremgik endvidere, at overdragelsen i 2009 var begrundet i et ønske om at styrke likviditeten i koncernen, der var under et voldsomt økonomisk pres som følge af finanskrisen. Koncernen havde mistet 80 % af omsætningen og havde fyret op mod to tredjedele af medarbejderne. Koncernen beskæftiger sig med ejendomsudvikling og havde grunde for omkring 400 mio. kr., der var uomsættelige.

Det var endvidere opfattelsen, at det gav et forkert signal, at koncernen samtidig ejede en så dyr firmabil.

Tilbageoverdragelsen i 2012 skete ifølge forklaringen som følge af, at det gik bedre for koncernen, hvor der nu igen var gang i forretningen. Ved overdragelsen undgik man den dobbeltadministration, der var opstået som følge af salget til hovedaktionærens selskab og tilbageleasingen

På baggrund af bevisførelsen lagde retten herefter til grund, at overdragelserne var forretningsmæssigt begrundede.

Det forhold, at overdragelserne tillige kunne have været begrundet i skattemæssige overvejelser, kunne herefter ikke føre til, at overdragelserne ikke skulle tillægges skattemæssig virkning.

I SKM2019. 150. BR nåede byretten frem til, at det var den oprindelige anskaffelsessum, der skulle anvendes som beskatningsgrundlag og ikke den værdi bilen efterfølgende var overdraget til mellem en hovedaktionær og dennes selskab. Retten stadfæstede således Landsskatterettens afgørelse (SKM2017. 596. LSR).

Af byrettens præmisser fremgår bl.a.:

”Det er således et krav til en koncernintern overdragelse eller en overdragelse mellem interesseforbundne parter, at overdragelsen sker på sædvanlig og markedsdækkende vilkår, og at handlen har været reel. Bevisbyrden herfor påhviler de nærtstående parter.

Der foreligger ikke holdepunkter for at fastslå, at handlerne den 31. januar 2012 og den 1. juli 2012 havde et reelt indhold, idet det på baggrund af værditabet navnlig mellem H ApS' købspris på 525.003,00 kr. i juni 2011, købsprisen på 300.000,00 kr. i henhold til slutsedlen vedrørende A's køb af bilen, og købsprisen den 1. juli 2012 i forbindelse med at H ApS købte bilen tilbage, lægges til grund, at det egentlige formål med handlerne var, at nedbringe beskatningsgrundlaget fra de 525.003,00 kr. til den pris på 280.000,00 kr., som H ApS skulle betale for bilen ved tilbagekøbet den 1. juli 2012.

Der er herved navnlig lagt vægt på, at der ikke foreligger materiale, der dokumenterer omfanget af A's erhvervsdækkende kørsel før, under og efter han skulle have ejet bilen, og dermed A's forklaring om baggrunden for handlerne”.

Der var endvidere ikke sket omregistrering af bilen i forbindelse med overdragelserne mellem de interesseforbundne parter, ligesom betalingen for bilen skete via en mellemregningskonto.

I både SKM2019. 5. BR og SKM2019. 150. BR lægges der vægt på, om den pris der handles til er markedsprisen, om der sker betaling af købesummen, om der sker omregistrering osv. Dvs. om overdragelsen er sket på sædvanlige og markedsbestemte vilkår.

Herudover inddrages i begge sager, om der er en forretningsmæssig begrundelse for overdragelserne.

Som det fremgår af afgørelsen i SKM2019. 5. BR inddrages dette moment, uanset retten lægger til grund, at overdragelserne må anses for reelle og sket på markedsbestemte vilkår, og uanset der var et længere tidsinterval mellem overdragelserne.

Det er i nærværende sag spørgers opfattelse, at overdragelsen af bilen fra spørger til X Holding A/S er sket på armslængdevilkår, herunder til markedsværdien, og at der ikke er tale om en overdragelse uden reelt indhold, idet overdragelsen bliver registreret i Motorregisteret.

Bilen, der i april 2016 er anskaffet af spørger for 1,3 mio. kr., er overdraget til holdingselskabet til en værdi på 675.000 kr. Dette svarer til den værdi, som den Volvo-forhandler, som hidtil har serviceret bilen, har tilbudt at give for bilen.

Det er endvidere forklaret, at der ikke er nogen forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen.

Skattestyrelsen skal i forhold til overdragelsesprisen på 675.000 kr. bemærke, dels at denne værdi kommer fra en forhandler og ikke en værdi, som en tilsvarende bil er annonceret til og dels at denne værdi i øvrigt synes at ligge noget under markedsværdien for en sådan bil.

Det bemærkes i den forbindelse, at Skattestyrelsen på en uformel henvendelse til Motorstyrelsen har fået en umiddelbar vurdering af bilen, og denne udgør ifølge Motorstyrelsen ca. 930.000 kr. Værdien er bl.a. fremkommet ved en sammenligning med tilsvarende annoncerede biler, hvoraf én bil, der er oplyst at være sammenlignelig med nærværende bil, er annonceret til en værdi på ca. 999.900 kr.

Den anslåede vurdering fra Motorstyrelsen indikerer efter Skattestyrelsens opfattelse, at værdien på 675.000 kr. ligger under markedsprisen, også når henses til en vis usikkerhedsmargin.

Det er endvidere oplyst, at der er indgået en leasingaftale mellem X Holding A/S og spørger, hvorved bilen leases tilbage til det sælgende selskab (spørger).

I henhold til denne aftale, der løber 36 måneder, skal leasingtager, dvs. spørger, udover en førstegangsydelse på 100.000 kr. samt månedlige leasingydelse på 8.304 kr. betale forsikringsydelse samt service og vedligeholdelse mv. på bilen. Leasingtager har ingen køberet eller købepligt i relation til den leasede bil og aftalen kan opsiges fra leasingtagers side med 1 måneds varsel, men er uopsigelig fra leasinggivers side.

Opsigelsesvilkårene ses umiddelbart at afvige fra typiske erhvervsleasingkontrakter, idet disse sædvanligvis er uopsigelige. Spørger kan opsige leasingkontrakten med 1 måneds varsel uden en bindingsperiode.

Skattestyrelsen finder på baggrund af ovenstående ikke, at parterne har godtgjort, at overdragelsen er sket på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, dels når henses til at handelsværdien af bilen må vurderes at være højere end den værdi på 675.000 kr., som den er overdraget til, jf. Motorstyrelsens anslåede værdi, og dels når henses til leasingkontraktens bestemmelser om leasingtagers adgang til at opsige aftalen.

Hertil kommer, at det er oplyst, at der ikke er en forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen.

Spørger har med henvisning til bl.a. SKM2019. 5. BR anført, at det er uden betydning, hvorvidt der er en forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen, når blot den er på sædvanlige og markedsbestemte vilkår og har et reelt indhold.

Spørger fremhæver således, at byretten fastslår, at ”det forhold, at overdragelserne tillige kan have været begrundet i et ønske om at udnytte den skattemæssige fordel herved, kan herefter ikke føre til, at overdragelsen ikke tillægges skattemæssig virkning.

Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at byretten i SKM2019. 5. BR dels fandt, at overdragelserne var sket på sædvanlige og markedsbestemte vilkår og havde et reelt indhold og dels, at der var en forretningsmæssig begrundelse for handlerne. Byrettens ovenstående udtalelse om, at en skattemæssig fordel opnået herved ikke kan føre til, at overdragelserne ikke tillægges skattemæssig virkning, skal efter Skattestyrelsens opfattelse ses i sammenhæng med, at der også var en forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen.

Det bemærkes endvidere, at byretten i SKM2019. 150. BR bl.a. ikke fandt holdepunkter for at fastslå, at de pågældende handler havde et reelt indhold, idet det på baggrund af værditabene mellem handlerne måtte lægges til grund, at det egentlige formål var at nedbringe beskatningsgrundlaget. Retten lagde navnlig vægt på, at der ikke forelå materiale, der kunne dokumentere forklaringen om baggrunden for handlerne. Byretten tillagde det efter Skattestyrelsens vurdering således betydning, at der ikke var en forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen.

Sammenlagt finder Skattestyrelsen ikke, at overdragelsen er sket på sædvanlige og markedsmæssige vilkår. Derudover er overdragelsen ikke forretningsmæssig begrundet. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at overdragelsen til X Holding A/S og den efterfølgende tilbageleasing ikke kan tillægges skattemæssig virkning. Det er således ikke overdragelsestallet på 675.000 kr., som skal udgøre beskatningsgrundlaget for værdi af fri bil, men derimod den oprindelige nyvognspris.

#### Skattestyrelsens bemærkninger til spørgers høringssvar

Spørger angiver at være uenig i Skattestyrelsens indstilling, dels i forhold til vurderingen af, at værdien på 675.000 kr. ikke synes at være markedsværdien og dels i forhold til betydningen af, at det ikke er en forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen og tilbageleasingen.

#### Handel på sædvanlige markedsmæssige vilkår

Spørger oplyser, at spørger er uenig i den metode, som Motorstyrelsen har anvendt ved vurderingen af værdien af bilen.

Skattestyrelsen har forelagt spørgers høringssvar for Motorstyrelsen.

Motorstyrelsen oplyser, at de tre annoncer, som spørger henviser til, ikke er alle de tre annoncer, som Motorstyrelsen har anvendt.

Motorstyrelsen har anvendt to T8'ere som grundlag, og der er foretaget nedregulering for kilometer og ekstraudstyr med i alt 186.000 kr. En nærmere begrundelse og redegørelse herfor fremgår af vedlagte bilag 1.

Motorstyrelsen udtaler yderligere:

”Der er ved udsøgning af annoncer ikke søgt efter de dyreste. Den metode anvender vi ikke.

Der er udsøgt, hvad der er til salg, og ved et stort udbud, sorteres de dyreste og billigste altid fra.

Der udsøges altid samme motor variant eller inden for samme brændstoftyper, da en benzin og diesel ikke umiddelbart er sammenlignelige.

I rådgivers indsigelser er der ikke taget højde for, at en T8 har en nypris på 1.464.935 kr. og en D5 har en nypris på 1.175.363 kr., en forskel på ca. 25%. Derfor kan en annonce på en D5 ikke sammenlignes lige over til en T8. ”

Skattestyrelsen finder på grundlag af ovenstående ikke anledning til at ændre opfattelsen af, at Motorstyrelsens vurdering af bilen på ca. 930.000 kr. indikerer, at overdragelsesprisen på 675.000 kr. er under markedsprisen også når henses til en vis usikkerhedsmargin.

#### Betydning af forretningsmæssig begrundelse

Spørger tilkendegiver, at Skattestyrelsen tillægger en forretningsmæssig begrundelse meget høj betydning i vurderingen af, om der er tale om en reel handel, og at dette, efter spørgers opfattelse, er en meget restriktiv fortolkning af SKM2019. 5. BR.

Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at byretten i SKM2019. 5. BR fandt det bevist, at de to overdragelser i sagen skete på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, og at der var tale om reelle overdragelser, hvorved bilen skiftede ejer.

Retten fandt derudover ikke grundlag for at tilsidesætte forklaringerne om baggrunden for overdragelserne og udtalte i tilknytning hertil, at det forhold, at overdragelserne tillige kan have været begrundet i et ønske om at udnytte den skattemæssige fordel herved, kan herefter ikke føre til, at overdragelserne ikke tillægges skattemæssig virkning.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at retten har fundet og tillagt det betydning, at der var en forretningsmæssig begrundelse for overdragelserne. Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at når der findes en sådan forretningsmæssig begrundelse, kan overdragelserne ikke tilsidesættes, blot fordi der samtidig er et ønske om at udnytte den skattemæssige fordel ved overdragelserne.

I denne sag er det adspurgt først forklaret, at der ikke var en forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen. Det er nu i høringssvaret oplyst, at overdragelsen er gennemført af hensynet til minoritetsaktionærerne i spørger.

Spørger har i tilknytning hertil oplyst, at minoritetsaktionærerne, der består af nogle ledende medarbejdere, først købte sig ind i selskabet i 2016. For at fremtidige værditab ikke skal deles af disse ikke-nærtstående medejere i koncernen, er bilen overdraget til X Holding A/S.

Skattestyrelsen finder ikke, at spørger ved sin forklaring har godtgjort, at der var en forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen. Skattestyrelsen henser herved til, at det først blev forklaret, at der ikke var nogen forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen. Skattestyrelsen bemærker endvidere, at de ledende medarbejdere indtrådte i 2016, og først 2 ½ år senere overdrages bilen til X Holding A/S. Dette er samtidig 3 år efter spørger anskaffede bilen i første omgang, og således sammenfaldende med tidspunktet, hvor beskatningsgrundlaget i forbindelse med en handel ikke længere skal ansættes til nyvognsprisen.

Derudover anfører spørger, at minoritetsaktionærerne ikke skal bære risikoen for værditabet på bilen.

En leasingaftale, der er indgået på markedsdækkende vilkår må normalt pålægge leasingtager risikoen for værditab, idet værditabet indregnes i leasingydelse. Særligt i situationer, hvor der ikke er købepligt.

Leasingaftalen i denne sag tager netop højde for et værditab i leasingperioden, og spørgers argumentation om, at salg og tilbageleasing betyder, at spørger – og dermed minoritetsaktionærerne - ikke bærer risikoen for yderligere værditab, kan ikke være en forretningsmæssig begrundelse.

Hvis leasingaftalen ikke indeholdt et værditab, ville aftalen også af denne grund ikke være på sædvanlige og markedsmæssige vilkår.

Skattestyrelsen fastholder på baggrund af ovenstående sin indstilling om, at overdragelsen ikke findes at være sket på sædvanlige og markedsmæssige vilkår. Derudover er overdragelsen ikke forretningsmæssig begrundet. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at overdragelsen til X Holding A/S og den efterfølgende tilbageleasing ikke kan tillægges skattemæssig virkning.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at beskatningsgrundlaget vil udgøre 150.990 kr. pr. år?

### *Begrundelse*

Da spørgsmål 1 er besvaret benægtende, bortfalder besvarelsen af spørgsmål 2.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Bortfalder, jf. besvarelsen til spørgsmål 1”.

## **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstillinger og begrundelser. Skatterådet bemærker, at der ved afgørelsen ikke er taget stilling til, om vurderingsgrundlaget skal være en forhandlers salgspris, prisen mellem private eller andet.

## **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

### Spørgsmål 1 og 2

#### *Lovgrundlag*

#### Ligningslovens § 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. 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.

(...)"

*Praksis*

SKM2005. 86. LSR

En bil, som et selskab havde købt brugt i 2000 for 706.000 kr. og stillet til rådighed for hovedaktionærens ægtefælle, som var ansat i selskabet, blev i 2003 solgt til holdingselskabet i koncernen for 370.000 kr. Efter salget leasede holdingselskabet bilen til selskabet, der stillede den til rådighed for hovedaktionærens ægtefælle. Bilen blev efterfølgende solgt til en forhandler for 360.000 kr. i forbindelse med køb af anden bil.

Der var ikke grundlag for at tilsidesætte dette sale og lease back arrangement. Værdi af fri bil skulle beregnes på grundlag af værdien af bilen på det tidspunkt, hvor selskabet leasede bilen.

Det blev lagt til grund, at salgsprisen var udtryk for den reelle handelspris, at der blev gennemført en omregistrering af bilen, at der blev indgået en leasingaftale, som blev efterlevet samt at bilen efterfølgende blev videresolgt til tredjemand.

SKM2019. 150. BR

(Tidligere instans: SKM2017. 596. LSR)

Et selskab anskaffede den 30. juni 2011 en BMW 535 for 525.003 kr. Selskabet stillede bilen til rådighed for hovedaktionæren, som blev beskattet heraf med baggrund i værdien på 525.023 kr., da bilen var mere end 3 år fra bilens første indregistrering.

Den 31. januar 2012 solgte selskabet bilen til hovedaktionæren for 300.000 kr. Betalingen herfor blev debiteret på mellemregningskontoen.

Bilen blev af selskabet tilbagekøbt den 1. juli 2012 for 280.000 kr. og på ny stillet til rådighed for hovedaktionæren.

Byretten tiltrådte Landsskatterettens resultat, hvorefter de to overdragelser af bilen i 2012 ikke var reelle. Hovedaktionærens beregningsgrundlag for beskatning af fri bil i perioden 1. februar – 31. december 2012 udgjorde derfor uændret selskabets oprindelige anskaffelsessum på 525.003 kr. og ikke prisen på 280.000 kr. ved overdragelsen den 1. juli 2012.

Retten udtalte bl.a.:

"Der foreligger ikke holdepunkter for at fastslå, at handlerne den 31. januar 2012 og den 1. juli 2012 havde et reelt indhold, idet det på baggrund af værditabet navnlig mellem G11 ApS's købspris på 525.003,00 kr. i juni 2011, købsprisen på 300.000,00 kr. i henhold til slutsedlen vedrørende A's køb af bilen, og købsprisen den 1. juli 2012 i forbindelse med at G11 ApS købte bilen tilbage, lægges til grund, at det egentlige formål med handlerne var, at nedbringe beskatningsgrundlaget fra de 525.003,00 kr. til den pris på 280.000,00 kr., som G11 ApS skulle betale for bilen ved tilbagekøbet den 1. juli 2012. Der er herved navnlig lagt vægt på, at der ikke foreligger materiale, der dokumenterer omfanget af A's erhvervsmæssige kørsel før, under og efter han skulle have ejet bilen, og dermed A's forklaring om baggrunden for handlerne.

Hertil kommer, at den foreliggende vurdering fra G12 i Y2-by ikke i sig selv findes at understøtte, at handlerne henholdsvis den 31. januar 2012 og den 1. juli 2012 skete på sædvanlige og markedsmæssige vilkår, og navnlig ikke, at der var tale om reelt begrundede overdragelser. Dette skyldes dels at grundlaget

for vurderingen er uoplyst, og dels at det af vurderingen tillige fremgår, at denne er uforbindende for G12 i Y2-by.

Den omstændighed, at der gik 5 måneder mellem A's køb af bilen af G11 ApS den 31. januar 2012 og tilbagekøbet den 1. juli 2012, kan ikke i sig selv føre til en anden vurdering.

På den baggrund har A ikke dokumenteret eller sandsynliggjort, at hans køb den 1. februar 2012 af den BMW 535 til en pris af 300.000,00 kr., som han indtil da havde haft stillet til rådighed af sit selskab G11 ApS, og det efterfølgende tilbagesalg den 1. juli 2012 for 280.000,00 kr., dels var indgået på sædvanlige og markedsmæssige vilkår, og dels var udtryk for en reel overdragelse. A's forklaring kan, i sammenhæng med de øvrige omstændigheder, ikke alene underbygge handlernes realitet. ”

SKM2019. 5. BR

Et selskab købte i 2006 en bil for ca. 3,9 mio. kr. og stillede den til rådighed for selskabets hovedaktionær. I 2009 solgte selskabet bilen til et andet selskab, der havde samme hovedaktionær. Bilen blev solgt for 1,6 mio. kr. og blev leaset tilbage til det sælgende selskab, som igen i 2012 købte bilen tilbage for 725.000 kr. I hele perioden stod bilen uændret til rådighed for hovedaktionærens private kørsel.

Skatteministeriet gjorde gældende, at der ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for værdi af fri bil efter en helhedsvurdering skulle ses bort fra de to overdragelser af bilen i 2009 og 2012, således at beskatningsgrundlaget i hele perioden udgjorde den oprindelige købesum på 3,9 mio. kr. Ministeriet anførte, at de to overdragelser ikke var begrundet i forretningsmæssige forhold, men alene i skattemæssige overvejelser om at nedbringe beskatningsgrundlaget.

Retten fandt det bevist, at de to overdragelser skete på sædvanlige og markedsbestemte vilkår, og at der var tale om reelle overdragelser, hvorved bilen skiftede ejer. Efter bevisførelsen lagde retten også til grund, at overdragelserne var forretningsmæssigt begrundede