

Udskriftsdato: 30. december 2025

AFG nr 10258 af 17/12/2019 (Gældende)

Leasing - bil - opgørelsesmetode

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0572232

Leasing - bil - opgørelsesmetode

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at såfremt en leasingtager i en leasingkontrakt formidlet af Spørger ApS ønsker at videreudleje en bil i en periode via Spørger ApS og ønsker at anvende den regnskabsmæssige opgørelsesmetode, dvs. fratrække de faktiske udgifter forbundet med udlejningen, kan opgørelsen af disse udgifter ske med 1/3 af udgifterne i forhold til udløjningsperioden og 2/3 af udgifterne i forhold til antal kørte kilometer. Skatterådet lagde herved vægt på, at der hverken i styresignalet SKM2016. 536. SKAT, der nu er indarbejdet i Den juridiske vejledning, afsnit C. C. 1.1.3, eller i ligningslovens § 15 R eller i bemærkningerne til den ændringslov, hvorved § 15 R blev indsat i ligningsloven, er holdepunkter for, at de krav, der stilles til dokumentation eller sandsynliggørelse af størrelsen og fordelingen af de afholdte biludgifter, kan opfyldes på den skematiske måde, som der blev spurgt til.

Skatterådet kunne derimod bekræfte, at ved anvendelse af den regnskabsmæssige opgørelsesmetode og såfremt leasingtager tilbageleverer køretøjet før udløbet af leasingaftalen, kan den betalte 1. gangsydelse fordeles over den reelle leasingperiode og ikke over den aftalte leasingperiode. Dog udtalte Skatterådet, at leasingtageren skal periodisere 1. gangsydelsen over den periode, som lejen vedrører, og at dette udgangspunkt skal fraviges, hvis den aftalte leasingperiode forkortes, og leasingtageren tilbageleverer bilen før det aftalte tidspunkt, idet den ikke fratrukne del af 1. gangsydelsen i så fald skal fratrækkes i det indkomstår, hvor det er aftalt, at kontrakten udløber og bilen skal tilbageleveres.

Skatterådsmøde 17. december 2019 - SKM2020. 20. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at såfremt en leasingtager i en leasingkontrakt formidlet af Spørger ApS ønsker at videreudleje køretøjet i en periode via Spørger ApS og ønsker at anvende den regnskabsmæssige opgørelsesmetode, dvs. fratrække de faktiske udgifter forbundet med udlejningen, kan opgørelsen af disse udgifter ske med 1/3 af udgifterne i forhold til udløjningsperioden og 2/3 af udgifterne i forhold til antal kørte kilometer?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at ved anvendelse af den regnskabsmæssige opgørelsesmetode, og såfremt leasingtager tilbageleverer køretøjet før udløbet af leasingaftalen, kan den betalte 1. gangsydelse fordeles over den reelle leasingperiode og ikke over den aftalte leasingperiode?

Svar

1. Nej.
2. Ja, se dog sagsfremstilling og begrundelse.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Selskabet fungerer bl.a. som formidler af leasingbiler til private. I samarbejde med flere leasingselskaber tilbydes således leasingbiler inde på Spørger ApS' hjemmeside. Det kan være både leasing af nye biler, af brugte biler og såkaldt korttidsleasing. Leasingperioden afhænger af, hvilken leasingtype man vælger.

Ved leasing af en ny bil tilbydes både faste 12 måneders aftaler med depositum og fleksible 12-24 eller 12-36 måneders aftaler med 1. gangsydelse. Nogle af disse aftaler vil også have mulighed for yderligere forlængelse, hvis leasingtager ønsker dette.

Ved leasing af brugte biler tilbydes fleksible 12-24 eller 12-36 måneders aftaler. Ved leasing af en brugt model er der hverken 1. gangsydelse eller depositum.

Ved korttidsleasing tilbydes 2 typer aftaler: Den ene mulighed vil være en 1-4 måneders aftale på en bilkategori og den anden mulighed, som vil være en fast 4 måneders aftale på en bestemt model.

Service og forsikring er inkluderet i leasingaftalen. Forsikringen omfatter ansvars- og kaskoforsikring og har en selvrisiko på 5.000 kr. pr. skade.

Konceptet betyder, at privatkunden bestiller det ønskede køretøj inde på Spørger ApS' hjemmeside, men indgår selve leasingkontrakten med et af de tilknyttede leasingselskaber. Som bilag til anmodningen om bindende svar er vedhæftet kopi af en sådan kontrakt. Der er tale om en standardkontrakt, udarbejdet i samarbejde med FDM.

Leasingtager betaler direkte til leasinggiver en fast månedlig ydelse i en bestemt periode. Denne ydelse inkluderer service og forsikring samt et antal kilometer pr. år, typisk 25.000 km pr. år. Ved bestilling er der oftest mulighed for at vælge flere eller færre kilometer, hvilket vil ændre den månedlige ydelse for leasingaftalen. Såfremt antallet af kilometer overstiger det aftalte, betales for det yderligere antal kilometer med en fast takst. Kontrakterne indgås for perioder mellem 1 måned og 36 måneder.

I nogle af aftalerne betales ligeledes en 1. gangsydelse, som indgår som en del af totalomkostningerne ved leasing af bilen, og som derfor fordeles over leasingperioden. Såfremt leasingtager tilbageleverer bilen før leasingkontraktens udløb, vil dette medføre, at der er færre måneder at fordele udbetalingen over.

Leasingaftaler formidlet via Spørger ApS har den fordel, at den private leasingtager, har mulighed for at videreudleje leasingkøretøjet via spørger ApS' hjemmeside, såfremt leasingtager ikke selv anvender leasingkøretøjet. På den måde kan leasingtager få dækket noget af sin leasingudgift samt evt. andre udgifter, som grøn ejerudgift. Når køretøjet lejes ud igennem Spørger ApS, er køretøjet dækket af Spørger ApS' udlejningsforsikring via et, af spørger ApS, tilknyttet forsikringsselskab.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1; "ja"

Selskabets repræsentant anfører, at der som følge af reglerne i ligningslovens § 15 R, der blev indsat i ligningsloven ved lov nr. 1727 2018, blev givet mulighed for at anvende en bundfradragsmodel, som også kendes fra udlejning af sommerhuse, hvilket for private gør det mindre besværligt at udleje biler, lystbåde og campingvogne i kortere perioder, idet man derved er fri for at opgøre fradragsberettigede udgifter og værditab, som kan være ganske vanskeligt at opgøre.

Det fremgår samtidig af bemærkningerne til lovforslaget (L 102 af 14. november 2018), punkt 2.2.1, at gældende ret er, at indkomst fra fysiske personers lejlighedsvis udlejning af biler, lystbåde, campingvogne m.v. er skattepligtig som ikke arbejdsmarkedsbidragspligtig personlig indkomst, jf. statsskattelovens § 4. Ved opgørelse af indkomsten fra udlejningen kan udlejeren ved en regnskabsmæssig opgørelse fratrække de faktiske udgifter og værditab forbundet med udlejningen efter statsskattelovens § 6, men det er en forudsætning for fradrag, at:

"omkostningerne i rimelig grad dokumenteres eller sandsynliggøres gennem f.eks. kilometerregnskab og/eller regnskab over udlejningsdage og udgifter."

Af samme punkt fremgår videre, at for biler kan udlejeren fratrække den del af udgifterne, som svarer til udlejningskørselens del af den samlede anvendelse opgjort på grundlag af antallet af kørte kilometer. Dette gælder f.eks. udgifter til vedligeholdelse, forsikring og grøn ejerafgift.

Det fremgår videre af samme lovbemærkninger, punkt 2.2.2, at: ”udlejer fortsat for et givent indkomstår kan vælge af foretage fradrag efter en regnskabsmæssig opgørelse i stedet for at benytte det foreslåede bundfradrag, men at det i givet fald skal gælde for alle omfattede aktiver.”

Det må formodes, at lovbemærkningerne har baggrund i SKATs styresignal offentliggjort i SKM2016. 536. SKAT omkring lejlighedsvis biludlejning mv.

Når man således agter at anvende den regnskabsmæssige metode, forudsætter dette, at der føres et egentligt regnskab samt typisk også kørebog og alle kvitteringer for udgifterne bliver gemt som bilag. Kørebogen kan anvendes til beregning af den del af udgiften, der knytter sig til videreudlejningen. Dvs. kilometerstanden ved videreudlejningens begyndelse og afslutning skal noteres. Udgifterne til drift og vedligeholdelse, der knytter sig til udlejningen, kan fradrages.

Som det imidlertid også fremgår af de omtalte lovbemærkninger, er det afgørende, at man dokumenterer eller sandsynliggøre udgifterne forbundet med udlejningen. Generelt forslås to metoder til dokumentation/sandsynliggørelse ”f.eks. kilometerregnskab og/eller regnskab over udlejningsdage og udgifter”. Med formuleringen er der således ikke i forbindelse med anvendelse af den regnskabsmæssige metode en bundet måde at opgøre udgifterne på i forbindelse med udlejningen. Dette er understreget med anvendelse af ordet ”f.eks.”, og med ordet ”kan” i de ovenfor nævnte i lovbemærkningerne.

Man kan således opgøre udgifter forbundet med udlejning af køretøjet ud fra antal kørte kilometer, men man skal ikke. Det må således også være muligt at opgøre på anden vis, så længe det giver dokumentation/sandsynliggørelse for, hvad de faktiske udgifter har været i forbindelse med udlejningen af køretøjet.

Såfremt den private leasingtager benytter regnskabsmodellen i forbindelse med udleje af køretøjet via Spørger ApS, er spørgsmålet, hvorledes omkostningerne kan opgøres. I nærværende tilfælde har leasingtager bl.a. udgift til selve leasingafgiften og den grønne afgift. Spørgsmålet er herefter, om disse udgifter skal fordeles over den tid, som leasingkøretøjet har været videreudlejet, eller skal fordeles over antallet af kørte kilometer i udlejningsperioden, eller om man skal lave en fordeling, der hedder 1/3 af udgifterne fordelt med baggrund i udlejningsperioden og 2/3 af udgifterne i forhold til antal kørte kilometer.

Der er efter repræsentantens opfattelse intet sted i lovteksten eller forarbejderne eller i øvrigt af praksis noget til hinder for anvendelse af den foreslåede løsning i opgørelsen af udgifterne i forbindelse med videreudleje af køretøjet, ligesom man også kan forestille sig andre fordelingsløsninger. Afgørende er, at omkostningerne i rimelig grad kan dokumenteres eller sandsynliggøres, når leasingtager anvender den regnskabsmæssige metode i forbindelse med videreudlejning af køretøjet.

I sin høringsudtalelse har repræsentanten udtryk uenighed i Skattestyrelsens opfattelse, hvorefter der hverken i styresignal SKM2016. 536. SKAT, der nu er indarbejdet i den juridiske vejledning afsnit C. C. 1.1.3, i ligningslovens § 15 R eller i bemærkningerne til ændringsloven, hvorved § 15 R blev indsat i ligningsloven, er holdepunkter for, at de krav, der stilles til dokumentationen eller sandsynliggørelsen og fordelingen af de afholdte biludgifter, kan opfyldes på den skematiske måde, som der spørges til.

Repræsentanten har herved dels anført, at der absolut heller ikke i det ovennævnte er holdepunkter for det modsatte dels anført, at der spørges til en ren opgørelsesmetode, som naturligvis forudsætter, at de faktiske udgifter samt værditab kan dokumenteres. Dette er en forudsætning for overhovedet at kunne anvende den regnskabsmæssige metode.

Repræsentanten har herudover anført, at der ud over dette er to parametre, som skal kunne dokumenteres, idet der er selve videreudlejningsperioden samt antal kørte kilometer i denne periode. Det må anses som

ganske ukompliceret at dokumentere via fremlejeaftalen, den periode køretøjet har været videregulejet i, ligesom det også er ganske ukompliceret at dokumentere, hvad kørestanden var på tidspunktet for videregulejningen, og hvad den var ved køretøjets tilbagelevering, fuldstændig som det sker den dag i dag med en række biludlejningsbureauer.

Repræsentanten nævner som eksempel den situation, at en leasingtager har leaset en bil i en periode på 12 måneder til en månedlig leasingafgift på 3.000 kr. og med 25.000 km i perioden. Leasingtager vælger så inden for leasingperioden at videreguleje bilen i 60 dage, hvor bilen kører 6.000 km. eller gennemsnitlig 100 km pr. dag. Dette betyder, at udgiften pr. dag vil være 12 måneder x 3.000 kr./365 dage = 99 kr. afrundet pr. dag, mens udgiften pr. dag regnet over antal kilometer udgør 12 måneder x 3.000 kr./25.000 km = 1,44 kr. per km. pr. dag, dvs. 144 kr. om dagen, hvis der er kørt 100 km.

Hvis udgifterne i forbindelse med udlejning af leasingbilen samlet herefter kan opgøres til 5.940 kr. over tiden (99 kr. x 60 dage = 5.940 kr.) og 8.640 kr. i forhold til kørte kilometer (144 kr. x 60 dage), skal fordeles som foreslået med 1/3 af udgifterne i forhold til udlejningsperioden og 2/3 af udgifterne i forhold til kørte kilometer i udlejningsperioden, betyder dette, at leasingtager vil have et samlet vægtet fradrag på 1.980 kr. (5.940 kr. x 1/3) + 5.760 kr. (8.640 kr. x 2/3) = 7.740 kr. for det pågældende år, som følge af udlejningen.

Efter repræsentantens opfattelse er det således svært at se, at en opgørelsesmetode som den foreslåede på grund af administrative eller kontrolmæssige hensyn, ikke kan anvendes, navnlig når man tænker på, at der ikke er nogen klare regler herimod.

I denne forbindelse bemærker repræsentanten, at den opgørelsesmetode, som skattestyrelsen angiver – ”hobby-modellen” – ikke gør udfordringerne mindre, da dette i forvejen er en ganske vanskelig opgørelsesmetode, navnlig hvad angår værdiforringelsen.

Repræsentanten bemærker yderligere, at det af lovforarbejderne til ligningslovens § 15 R (L 102 af 14. november 2018, punkt 2.2.1) netop fremgår, at omkostningerne i forbindelse med anvendelse af en regnskabsmæssige opgørelse ”i rimelige grad skal dokumenteres eller sandsynliggøres”.

Lovgiver har således fastslået, at der ved anvendelse af den regnskabsmæssige metode alene skal ske dokumentation eller sandsynliggørelse i ”rimelig grad”. Det, som leasingtager her skal dokumentere, er nogle driftsudgifter, en videregulejningsperiode og en kilometeropgørelse i forbindelse med videregulejningen, dvs. forhold, der ganske nemt lader sig dokumentere. Lovgiver har samtidig bevaret muligheden for, at den private leasingtager kan anvende den regnskabsmæssige metode i forbindelse med videregulejningen på trods af indførelsen af bundfradragmodellen i ligningslovens § 15 R. Set i dette lys er det efter repræsentantens opfattelse derfor svært at se, at leasingtager skulle udelukkes fra at kunne opgøre udgifterne som foreslået.

Det er således repræsentantens samlede opfattelse, at der i et tilfælde som ovennævnte, hvor en privat person videregulejer et leaset køretøj i en kortere periode via Spørger ApS, kan ske opgørelse ud fra den regnskabsmæssige metode, således at de faktiske udgifter og værditab forbundet med udlejningen, kan opgøres med 1/3 af udgifterne i forhold til selve udlejningsperioden og 2/3 af udgifterne i forhold til antal kørte kilometer.

Spørgsmål 2: ”ja”

Særligt vedrørende spørgsmål 2, er det repræsentantens opfattelse, at selve fordelingen af udgiften til 1. gangsydelsen skal ske ligeligt over den faktiske udgiftsperiode, dvs. den periode, som leasingtager rent faktisk leaser bilen, og ikke aftaleperioden. Dette betyder f.eks., at ved en leasingaftale på 36 måneder

med en 1. gangsydelse på 36.000 kr., men hvor køretøjet tilbageleveres efter 18 måneder (med 1 måneds varsel), kan 1. gangsbetalingen fordeles over disse 18 måneder, således at der i det første indkomstår sker fordeling af 1. gangsydelsen med 1/36 pr. måned, dvs. 1.000 kr. pr. måned i 12 måneder, mens den resterende del af 1. gangsydelsen fordeles i opsigelsesåret over de resterende 6 måneder, dvs. med 4.000 kr. pr. måned i 6 måneder.

Repræsentanten har i denne forbindelse anført, at det følger af SKM2007. 311. SR, at den samlede leasingydelse (inkl. 1. gangsydelsen) skal fordeles ligeligt over indkomståret. Hvis udgifterne vedrører en længere periode, skal den fordeles over denne periode, hvilket må forstås således, at udgiften skal fordeles over den reelle leasingperiode og ikke over den forventede leasingperiode. Dette må ligeledes følge af, at betalingen af 1. gangsydelsen ikke nedreguleres som følge af førtids tilbagelevering af køretøjet, hvorfor leasingtageren har haft en reel udgift/et tab, som han ikke kan fordele over den resterende aftaleperiode, men som må fordeles over den resterende faktiske leasingperiode.

I sin høringsudtalelse har repræsentanten henvist til, at Skattestyrelsen for så vidt angår spørgsmål 2 har indstillet, at dette spørgsmål besvares med et "Ja", med henvisning til, at leasingtageren skal periodisere 1. gangsydelsen over den periode, som lejen vedrører. Dette udgangspunkt skal efter repræsentantens opfattelse fraviges, såfremt den aftalte leasingperiode forkortes, og leasingtageren tilbageleverer bilen før det aftalte tidspunkt, idet den ikke fratrukne del af 1. gangsydelsen i så fald skal fratrækkes i det indkomstår, hvor det er aftalt, at kontrakten skal udløbe og bilen tilbageleveres, jf. princippet i SKM2012. 703.

Repræsentanten er enige heri og bemærker, at dette i praksis vil betyde, at såfremt der er betalt 30.000 kr. i 1. gangsydelsen for en leasingperiode, der er sat til 3 år, f.eks. fra den 1. januar 2019 - 1. januar 2022, og bilen efter aftale tilbageleveres den 1. juli 2021, kan der ske fordeling af den ikke fratrukne del af 1. gangsydelsen i tilbageleveringsåret, dvs. år 2021.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at såfremt en leasingtager i en leasingkontrakt formidlet af Spørger ApS ønsker at videreudleje køretøjet i en periode via Spørger ApS og ønsker at anvende den regnskabsmæssige opgørelsesmetode, dvs. fratrække de faktiske udgifter og værditab forbundet med udlejningen, kan opgørelsen af disse udgifter ske med 1/3 af udgifterne i forhold til udlejningsperioden og 2/3 af udgifterne i forhold til antal kørte kilometer

Begrundelse

Bilejere, der lejlighedsvis udlejer en bil, som de selv benytter, når den ikke er udlejet, anses ikke for at drive erhvervsmæssig virksomhed. De har valgt mellem at opgøre indkomsten efter de regler, der gælder for hobby og anden ikke-erhvervsmæssig virksomhed, og så at benytte reglen i ligningslovens § 15 R om bundfradrag ved opgørelse af indkomst ved udlejning af bl.a. biler. Dette gælder efter Skattestyrelsens opfattelse tilsvarende, når en leasingtager videreudlejer en bil, som han eller hun selv har lejet.

Hvis den skattepligtige vælger at opgøre indkomsten ved lejlighedsvis biludlejning efter de regler, der gælder for hobby og anden ikke-erhvervsmæssig virksomhed, skal indkomsten opgøres efter de retningslinjer, der beskrives i styresignalet SKM2016. 536. SKAT, der nu ophævet og indarbejdet i Den juridiske vejledning, afsnit C. C. 1.1.3. Ved indkomstopgørelsen kan den skattepligtige fradrage de faktiske udgifter, der knytter sig til udlejningen af bilen. Endvidere kan ejeren af en privat bil, der benyttes til udlejning,

foretage fradrag for en forholdsmæssig del af bilens værditab, mens en leasingtager, der videreudlejer en bil, kan foretage fradrag for en forholdsmæssig del af leasingudgiften.

Ved opgørelsen af kørselsudgifterne kan satsen for skattefri befodringsopgørelse, jf. ligningslovens § 9 B, stk. 4, ikke anvendes. Der kan højst foretages fradrag for den del af årets biludgifter, der svarer til udlejningskørselens del af den samlede kørsel opgjort på grundlag af antal af kørte kilometer. Dette gælder både med hensyn til faste og variable udgifter vedrørende bilen. Det er en forudsætning for fradrag, at udgifterne i rimelig grad dokumenteres eller sandsynliggøres. I styresignalet anføres, at den forholdsmæssige del fx kan dokumenteres ved, at der føres et kilometerregnskab, hvoraf bilens kilometerstand ved indkomstårets begyndelse og indkomstårets ophør fremgår, og hvor kilometerstanden før og efter hver udlejning er anført.

Hvis den skattepligtige derimod vælger at anvende reglen om bundfradrag i ligningslovens § 15 R, kan den skattepligtige fradrage et grundbeløb på 9.000 kr. (2010-niveau) i bruttolejeindtægten fra udlejningen af aktiverne ved indkomstopgørelsen i indkomståret. Endvidere kan der af den del af lejeindtægten, der overstiger det nævnte fradrag, fradrages med 40 %. Fradragene kan ikke overstige bruttolejeindtægten og dækker samtlige udgifter mv., der er forbundet med udlejningen.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er der hverken i styresignalet eller i ligningslovens § 15 R eller i bemærkningerne til den ændringslov, hvorved § 15 R blev indsat i ligningsloven, holdepunkter for, at de krav, der stilles til dokumentation eller sandsynliggørelse af størrelsen og fordelingen af de afholdte biludgifter, kan opfyldes på den skematiske måde, som der spørges til.

Som det anføres i bemærkningerne til lovforslaget til den ændringslov, hvorved ligningslovens § 15 R blev indsat i ligningsloven, kan fradragsreglerne for udlejning af bl.a. biler være administrativt bebyrden- de for en person, der både bruger aktivet privat og til udlejning. Derfor er reglen om bundfradrag i ligningslovens § 15 R indført. Der havde for så vidt angår biler næppe været nogen grund at indføre denne regel, hvis det var muligt at opgøre driftsudgifterne på den skematiske måde, som der spørges til.

Hvis den skattepligtige vælger at opgøre indkomsten ved lejligheds biludlejning efter nettoprincippet, jf. styresignalet SKM2016. 536. SKAT, skal der således foretages en egentlig regnskabsmæssig opgørelse af resultatet af udlejningen. Dette er også forudsat i det ændringsforslag, hvorved ligningslovens § 15 R blev indsat i ligningsloven. Styrelsen finder derfor, at der skal svares ”nej” til spørgsmål 1.

I sin høringsudtalelse fremhæver repræsentanten, at der ikke er holdepunkter for, at de krav, der stilles til dokumentation eller sandsynliggørelse og fordeling af de afholdte biludgifter, ikke kan opfyldes ved anvendelse af den opgørelsesmetode, der foreslås. Han fremhæver endvidere, at det via fremlejnings- aftalen er ganske ukompliceret at dokumentere, hvad kørestanden var på tidspunktet for køretøjets videreudlejning. Det er repræsentantens opfattelse, at de udfordringer, der er i forbindelse med anvendelse af den metode, som Skattestyrelsen mener, der bør anvendes, er mindst lige så store, som de er ved anvendelse af den metode, som repræsentanten foreslår. Endelig anfører repræsentanten, at det fremgår af lovforarbejderne til ligningslovens § 15 R, at omkostningerne i forbindelse med anvendelse af en regn- skabsmæssig metode ”i rimelig grad skal dokumenteres eller sandsynliggøres”. Det er repræsentantens opfattelse, at dette krav kan opfyldes med den foreslåede opgørelsesmetode.

Efter Skattestyrelsens, kan det, som repræsentanten anfører i høringsudtalelsen, ikke føre til nogen ændring af Skattestyrelsens indstilling, jf. ovenfor.

Det bemærkes, at det kun er personer, der ejer den bil, der udlejes, som kan foretage fradrag for en forholdsmæssig del af værditabet på bilen.

Skattestyrelsen finder således, at Skatterådet bør svare ”nej” til spørgsmål 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet at ved anvendelse af den regnskabsmæssige opgørelsesmetode, og såfremt leasingtager tilbageleverer køretøjet før udløbet af leasingaftalen, kan den betalte 1. gangsydelse fordeles over den reelle leasingperiode og ikke over den aftalte leasingperiode.

Begrundelse

En forudbetalt udgift, der kan trækkes fra efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, skal periodiseres i det omfang, udgiften kan henføres til flere år, jf. Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. C. 2.5.3.3.2.

Lejeudgifter skal periodiseres over den periode, som lejen vedrører, jf. SKM2006-683. LSR.

Efter Skattestyrelsens opfattelse må det herefter lægges til grund, at betaling af en 1. gangsleasingydelse skal periodiseres over den periode, som ydelsen vedrører.

Skattestyrelsen finder, at der som udgangspunkt må være symmetri med hensyn til periodisering af indtægter og udgifter, da fordringshaverens ret til at modtage betaling indtræder på samme tidspunkt som skyldnerens forpligtelse til at betale.

I SKM2012. 703. SR havde en skattepligtig, der ejede en ejendom, indgået en 30-årig brugsretsaf tale med en virksomhed, der gav virksomheden eneret til at opsætte vindmøller mv. på ejendommen. Som vederlag for at retten til at opstille vindmøllerne mv., betalte virksomheden et engangsvederlag, som den skattepligtige indtægtsførte med 1/30 årligt. Skatterådet fandt, at skatteyderen ikke kunne fortsætte med at periodisere de forudbetalte beløb over lejeperioden, hvis han solgte ejendommen. Skatterådet bekræftede, at det beløb, som ved salget af ejendommen endnu ikke er blevet beskattet, og som dækkede forudbetalt leje, skulle beskattes i afståelsesåret som personlig indkomst.

Spørgerens repræsentant har oplyst, at der ikke skal ske delvis tilbagebetaling af en 1. gangsleasingydelse, hvis leasingtageren tilbageleverer køretøjet før udløbet af den aftalte periode.

Efter Skattestyrelsen opfattelse skal leasingtageren således periodisere 1. gangsydelsen over den periode, som lejen vedrører. Dette udgangspunkt fraviges dog, hvis den aftalte leasingperiode forkortes, og leasingtageren tilbageleverer bilen før det aftalte tidspunkt, idet den ikke fratrækkes del af 1. gangsydelsen i så fald skal fratrækkes i det indkomstår, hvor det er aftalt, at kontrakten skal udløbe og bilen tilbageleveres, jf. princippet i SKM2012. 703.

Hvis man tager udgangspunkt i repræsentantens eksempel, betyder dette, at leasingtager i år 1 kan fratrække den del af årets leasingydelse, herunder andelen af 1. gangsydelsen (12 x 1.000 kr., svarende til 12.000 kr.), der forholdsmæssigt kan henføres til kørslen i udlejningsperioden. I år 2 kan leasingtager tilsvarende fratrække den del af årets leasingydelse, herunder andelen af 1. gangsydelsen (6 x 1.000 kr. + 18.000 kr., svarende 24.000 kr.), der kan henføres til kørslen i udlejningsperioden.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”ja, se dog sagsfremstilling og begrundelse”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningslovens § 15 R

Fysiske personer, der udlejer de i stk. 2 nævnte aktiver, kan fradrage et grundbeløb på 9.100 kr. (2010-niveau) i bruttolejeindtægten fra udlejningen af aktiverne ved indkomstopgørelsen for indkomståret. Fradraget efter 1. pkt. kan ikke overstige bruttolejeindtægten. Endvidere kan der af den del af lejeindtægten, der overstiger fradraget efter 1. pkt., fradrages 40 pct. Fradrag efter 1. og 3. pkt. dækker samtlige udgifter m.v., der er forbundet med udlejningen. 1.-4. pkt. gælder ikke for den del af bruttolejeindtægten, der er erhvervet som led i erhvervsmæssig virksomhed. Grundbeløbet i 1. pkt. reguleres efter personskattelovens § 20.

Stk. 2. Aktiverne omfattet af stk. 1 er:

- 1) Personbiler, M1, jf. bilag II til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2007/46/EF af 5. september 2007.
- 2) Varebiler, N1, jf. bilag II til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2007/46/EF af 5. september 2007, omfattet af § 4, stk. 1, II, A, i lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. eller brændstofforbrugsafgiftslovens § 1, stk. 1, nr. 2, når de er registreret til hel eller delvis privat benyttelse.
- 3) Campingvogne.
- 4) Påhængskøretøjer, der er konstrueret og indrettet til ophold og beboelse.
- 5) Lystbåde.

Stk. 3. Det er en betingelse for anvendelse af fradragene i stk. 1, at der sker indberetning af indkomstårets samlede lejeindtægter fra de omfattede aktiver, jf. stk. 2, efter skatteindberetningslovens § 43. For indkomstårene 2018, 2019 og 2020 finder betingelsen i 1. pkt. ikke anvendelse.

Styrestyresignalet SKM2016. 536. SKAT om lejlighedsvis biludlejning og samkørsel mv.

[...]

2. Lejlighedsvis biludlejning

Bilejere, der lejlighedsvist udlejer deres private bil, anses ikke for at drive erhvervsmæssig virksomhed.

Den indtægt, der opnås ved denne form for virksomhed, er skattepligtig og opgøres efter de regler, der gælder for hobby og anden ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Se herom Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. C. 1.1.2.

Ved indkomstopgørelsen kan bilejeren fradrage de faktiske udgifter, der knytter sig til udlejning af bilen, jf. nettoindkomstprincippet i statsskattelovens § 4. Ved opgørelse af kørselsudgifterne kan satsen for skattefri befordringsgodtgørelse, ligningslovens § 9 B, stk. 4, ikke anvendes. Udgifterne skal opgøres efter nedenstående retningslinjer:

Ved opgørelsen af indkomsten fra udlejningen af bilen kan bilejeren højst fratrække den del af årets biludgifter, som svarer til udlejningskørselens del af den samlede kørsel opgjort på grundlag af antallet af kørte kilometer. Dette gælder både med hensyn til faste udgifter som fx grøn ejerafgift, lovpligtig ansvarsforsikring og eventuel kaskoforsikring og med hensyn til variable udgifter som fx. brændstof, løbende vedligeholdelse, slid på dæk og serviceeftersyn.

Der kan ikke afskrives på bilen efter reglerne i afskrivningsloven, men der kan foretages fradrag for en forholdsmæssig del af det skønnede værditab, som bilen udsættes for i løbet af indkomståret. Den forholdsmæssige del opgøres som udlejningskørselens andel af den samlede kørsel i indkomståret.

Det er en forudsætning for, at bilejeren ved opgørelsen af indkomsten ved udlejning kan fratrække en forholdsmæssig del af sine kørselsudgifter, at udgifterne i rimelig grad dokumenteres eller sandsynliggøres. Den forholdsmæssige del kan fx dokumenteres ved, at bilejeren fører et kilometerregnskab, hvoraf bilens kilometerstand ved indkomstårets begyndelse og indkomstårets ophør fremgår, og hvori kilometerstanden før og efter hver udlejning er anført.

Udgifter, som bilejeren alene afholder, fordi han eller hun udlejer sin bil, kan fratrækkes fuldt ud i lejeindtægten. Dette gælder fx det beløb, som bilejeren betaler til et selskab, der formidler udlejningen, og en eventuel ekstra forsikring, der særskilt knytter sig til udlejningen.

Der kan ikke foretages fradrag for udgifter, der alene knytter sig til ejerens private brug af bilen.

Hvis årets fradragsberettigede udgifter overstiger årets lejeindtægter, er det skattemæssige resultat 0 kr. Et evt. underskud fra udlejningen kan således ikke modregnes i anden indkomst. Endvidere kan et underskud ikke fremføres til modregning i overskud fra senere indkomstår. Dette gælder også med hensyn til overskud fra biludlejning i senere indkomstår.

Da indkomst fra lejlighedsvis biludlejning ikke anses for erhvervsmæssig, skal bilejeren ikke betale arbejdsmarkedsbidrag af indkomsten.

[...]

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a:

Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

a. Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger;

Forarbejder

I lovforslag nr. L 102 2018/1 anføres bl.a.:

"Et bundfradrag er administrativt enklere for personer, der i begrænset omfang foretager udlejning, da der ikke skal ske en opgørelse af de faktiske udgifter og værditab. Benyttes det foreslåede bundfradrag i et givent indkomstår, kan der derfor ikke tages yderligere fradrag for udgifter og værditab forbundet med udlejningen af de omfattede aktiver i det relevante indkomstår. Da der foreslås ét fælles bundfradrag for de omfattede aktiver, betyder det, at der heller ikke kan foretages en opdeling pr. aktiv, f.eks. ved at benytte det foreslåede bundfradrag ved lejeindtægt fra campingvogn- og/eller lystbådudlejning og herudover foretage en regnskabsmæssig opgørelse for lejeindtægt fra biludlejning.

Udlejer kan fortsat for et givent indkomstår vælge at foretage fradrag efter en regnskabsmæssig opgørelse i stedet for at benytte det foreslåede bundfradrag, men det skal i givet fald gælde for alle de omfattede aktiver. Herved kan en udlejer, der har faktiske udgifter, som overstiger det foreslåede bundfradrag, fortsat opnå et fradrag, der fuldt ud dækker udgifterne. Det kan f.eks. være relevant, hvis udlejningen har et relativt stort omfang, eller hvis der er høje udgifter forbundet med udlejningen. ”

Praksis

SKM2012. 703. SR

En skattepligtig, der ejede en ejendom, indgik en 30-årig brugsretsaftale med en virksomhed, der gav virksomheden eneret til at opsætte vindmøller mv. på ejendommen. Som vederlag for at retten til at opstille vindmøllerne mv., betalte brugeren et engangsvederlag, som den skattepligtige indtægtsførte med 1/30 årligt. Skatterådet fandt, at skatteyderen ikke kunne fortsætte med at periodisere de forudbetalte beløb over lejeperioden, hvis han solgte ejendommen. Skatterådet bekræftede, at det beløb, som ved salget af ejendommen endnu ikke er blevet beskattet, og som dækkede forudbetalt leje, skulle beskattes i afståelsesåret som personlig indkomst

SKM2007. 311. SR

Skatterådet bekræftede, at en engangsydelse på 109.960 kr. ekskl. depositum på 120.000 kr., der skulle betales i forbindelse med leasing af en stationcar for en 1-årig periode til brug for blandet privat og erhvervsmæssig kørsel kunne **fradrages** med den fordelingsprocent, der fremkommer ifølge den førte kørebog. Skatterådet fandt ikke grundlag for at antage, at det skattemæssige ejerskab til bilen var overgået til forespørgeren. Da der var sammenfald mellem leasingperioden og indkomståret, var det ikke aktuelt at periodisere den samlede leasingudgift over de indkomstår, hvortil udgiften kunne henføres. Det var derfor uden betydning for fradragsretten, at den samlede leasingydelse på 119.248 kr. blev betalt i form af en forholdsmæssig stor 1. gangsydelse og forholdsmæssig små månedlige afdrag. Dog skulle den samlede leasingudgift fordeles ligeligt over indkomståret. Skatterådet fremhævede, at fradrag for leasingydelserne – uanset forfaldstidspunkt – skulle henføres til det indkomstår, som ydelserne vedrørte.

SKM2006. 683. LSR

Et selskab havde indgået en aftale med sit moderselskab om leje af erhvervslokaler. Lejen skulle betales årligt forud med forfald den 31. december. Landsskatteretten fandt, at efter den gældende praksis på området for lejeindtægter og udgifter skulle datterselskabet periodisere sine lejeudgifter over den periode, som lejen vedrørte. Den endelige retlige betalingsforpligtelse ansås således for opstået løbende hen over lejeperioden.

Da datterselskabets lejebetaling pr. 31. december 2004 dækkede perioden fra 1. januar til 31. december 2005, kunne lejeudgiften trækkes fra ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for 2005. Dette blev også støttet af, at lejeudgiften i det hele vedrørte et senere indkomstår end forudbetalingsåret. Det forhold, at selskabet underskrev lejeaftalen og betalte lejen den 23. december 2004, og at lejen efter den indgåede lejeaftale var forfalden til betaling den 31. december 2004, var ikke afgørende for fradragstidspunktet.

Den gældende praksis for forudbetalinger på højst 12 måneder forudsatte efter Landsskatterettens opfattelse, at forudbetalingen rakte ind over to indkomstår. Da lejen i sagen vedrørte perioden fra 1. januar til 31. december 2005, var der ikke tale om en forudbetaling, der vedrørte flere indkomstår, og denne situation var derfor ikke omfattet af den praksis, der gjaldt for forudbetalinger på højst 12 måneder.