



Personbiler (hvidpladebiler)

2021

– skat, moms og afgifter

FORORD

Formålet med denne folder er at give virksomheder og deres ansatte en viden om den skattemæssige behandling af personbiler (hvidpladebiler) i bred forstand, hvad enten den ejes af medarbejderen, virksomheden eller er leaset, samt et kendskab til de grundlæggende moms- og afgiftsregler, der relaterer sig til denne type køretøjer.

Denne folder er udarbejdet efter gældende regler på udgivelsestidspunktet.

Februar 2021

Beierholm

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

Skatteafdelingen

1. Indledning	4
2. Erhvervsmæssig kørsel	5
2.1. Afgrænsning af erhvervsmæssig kørsel	5
2.2. Tilkaldevagt	7
2.3. Chauffører	7
2.4. 25-dages-reglen	8
3. Egen bil	9
3.1. Skattefri befordringsgodtgørelse	9
3.2. Befordringsfradrag for lønmodtagere	12
3.3. Befordringsfradrag for honorarmodtagere m.fl.	16
3.4. Salg af bil	17
4. Firmabil	18
4.1. Skattepligtig værdi af firmabil til rådighed for privat kørsel	19
4.2. Rådighed over flere biler	24
4.3. Flere ansatte benytter samme bil	24
4.4. Egenbetaling	25
4.5. Arbejdsgiverens indeholdelses- og oplysningspligt	25
4.6. Hvilke udgifter er ikke omfattet af beskatningen af fri bil?	26
4.7. Befordringsfradrag	27
4.8. Befordringsgodtgørelse	27
4.9. Deleleasing (splitleasing)	28
5. Selvstændigt erhvervsdrivende	30
5.1. Bilen holdes uden for virksomhedsordningen, eller virksomhedsordningen benyttes ikke	30
5.2. Bilen indgår i virksomhedsordningen	32
5.3. Overførsel af blandet bil til/fra virksomhedsordningen	32
5.4. Ophør med anvendelse af virksomhedsordningen	33
5.5. Salg af bil	33
6. Moms og afgifter	36
6.1. Personbiler	36
6.2. Leasingselskaber – forholdsmæssig betaling af registreringsafgift	38
6.3. Firmabil uden dansk registreringsafgift	39

1. INDLEDNING

Denne folder er en beskrivelse af de skatte-, moms- og afgiftsmæssige regler ved anvendelse af almindelige biler på hvide nummerplader (personbiler).

Udgiften til anskaffelse og drift af en bil er for mange en relativt stor post i budgettet.

Der kan derfor være god grund til at overveje de skattemæssige fordele og ulemper ved, at arbejdsgiver stiller en bil til rådighed for privat kørsel, som alternativ til, at man som lønmodtager anskaffer/kører i egen bil.

En arbejdsgivers hovedsynspunkt vil være, at det er den samlede lønudgift m.v. til den enkelte medarbejder, der er afgørende. Om der udbetales en samlet kontant løn og skattefri godtgørelse for erhvervsmæssig kørsel eller en kombination af løn og fri bil synes derfor ikke så afgørende.

For lønmodtageren går overvejelserne om fri bil eller egen bil typisk på, om man vil kende omfanget af nettoudgiften i form af beskatningen af fri bil, eller om egen bil eventuelt kan medføre en lavere nettoudgift. Ved sidstnævnte må lønmodtageren påtage sig risikoen ved ukendte merudgifter og en afskrivning, man først kender størrelsen af, når bilen sælges.

Det skal dog pointeres, at arbejdsgiveren og den ansatte – hvis fri firmabil ønskes – skal finde frem til en aftale om en fast månedsløn, som er uafhængig af de kommende driftsudgifter på bilen. Det kan nemlig ikke skattemæssigt accepteres, at arbejdsgiverens udgifter til bilen løbende modregnes i en aftalt fast gage. Aftaler om egenbetaling godkendes, når egenbetalingen sker fra beskattede midler.

Også selvstændigt erhvervsdrivende har visse valgmuligheder for den skattemæssige behandling af en bil, der anvendes såvel privat som erhvervsmæssigt.

Denne folder kan forhåbentligt bidrage til forståelse af reglerne om biler og transport og måske besvare nogle af de mange spørgsmål, som ofte opstår. Folderen omhandler ikke biler på gule nummerplader. Der henvises til vores publikation om "Varebiler (gulpladebiler) – skat, moms og afgifter".

2. ERHVERVSMÆSSIG KØRSEL

Begrebet erhvervsmæssig kørsel har betydning i forskellige sammenhænge. F.eks. i relation til en arbejdsgivers mulighed for udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse, i relation til hvorvidt en firmabil anses for anvendt til privat kørsel og i relation til visse personers mulighed for fradrag for erhvervsmæssig befordring.

2.1. Afgrænsning af erhvervsmæssig kørsel

Ved erhvervsmæssig kørsel forstås grundlæggende kørsel i virksomhedens interesse. Derfor er kørsel mellem bopæl og arbejdsplads som hovedregel privat kørsel, hvorimod kørsel i arbejdsgivers tjeneste som hovedregel er erhvervsmæssig kørsel. Erhvervsmæssig kørsel kan eks. være kørsel til kunder, konferencer, afhentning af post eller materialer for virksomheden, samt kørsel inden for og mellem forskellige arbejdspladser.

I den forbindelse betragtes steder, hvor man modtager undervisning som led i arbejdet, i nogle tilfælde som en arbejdsplads. Ifølge praksis¹ skal der sondres mellem grunduddannelse henholdsvis efteruddannelse i forhold til videreuddannelse. Ved grunduddannelse og efteruddannelse vil der være tale om erhvervsmæssig kørsel.

Sondringen er dog langt fra klar og entydig. Vestre Landsret² har bl.a. afgjort, at en kaptajn ved forsvaret, der deltog på ingeniøruddannelse på universitetet, ikke kunne anses for at være på efteruddannelse, og derfor kunne universitetet ikke betragtes som en arbejdsplads, og der var dermed ikke tale om erhvervsmæssig kørsel.

Herudover er erhvervsmæssig kørsel i skattelovgivningen defineret som:

- a) Befordring mellem hjem og arbejdsplads i indtil 60 arbejdsdage inden for de seneste 12 måneder
- b) Befordring mellem to eller flere arbejdspladser for samme arbejdsgiver
- c) Befordring inden for samme arbejdsplads.

Al anden kørsel er privat kørsel.

Ved en arbejdsplads forstås de fysiske steder, hvor medarbejderen udfører et arbejde for sin arbejdsgiver, uanset om dette sted tilhører arbejdsgiveren, en kunde eller lignende.

¹ SKM 2009.624 SKAT

² SKM 2008.114 VLR

Hvis der køres mere end 60 arbejdsdage mellem bopælen og den samme arbejdsplads inden for en periode på 12 måneder, anses kørslen som privat fra arbejdsdag nr. 61, idet arbejdspladsen herefter anses som en fast arbejdsplads. Alle arbejdsdage skal tælles med, uanset længde. Hvis der en arbejdsdag kun køres den ene strækning, vil dette også tælle som en hel dag.

De 60 arbejdsdage behøver ikke at være 60 på hinanden følgende dage. Ved kørsel fra bopælen til en arbejdsplads enkelte dage over en periode skal antallet af dage lægges sammen for de forudgående 12 måneder. Sammentællingen afbrydes kun, hvis der arbejdes mindst 60 på hinanden følgende dage på andre arbejdspladser, eller ved almindelig forældelse efter 12 måneder, inden der igen kan køres mellem bopælen og den første arbejdsplads.

Følgende eksempler kan illustrere 60-dages-reglens anvendelse:

Eksempel 1

En konsulent med bopæl i Århus arbejder i en periode på 120 dage hos sin nye arbejdsgiver på 3 arbejdssteder, beliggende i henholdsvis Horsens, Silkeborg og Randers, efter følgende mønster:

- Arbejdsdagene 1 - 40:
Bopæl - Randers - Silkeborg - bopæl
- Arbejdsdagene 41 - 80:
Bopæl - Silkeborg - Randers - Horsens - bopæl
- Arbejdsdagene 81 - 120:
Bopæl - Randers - Silkeborg - Horsens - bopæl.

Kørsel mellem de forskellige arbejdspladser betragtes som erhvervsmæssig kørsel i hele perioden, da der er tale om kørsel for samme arbejdsgiver.

Herudover anses følgende kørsel mellem bopæl og arbejdsplads og omvendt for erhvervsmæssig:

- a) Kørsel mellem bopæl og Randers for dagene 1 - 40 og 81 - 100, i alt 60 arbejdsdage
- b) Kørsel mellem Silkeborg og bopæl og bopæl og Silkeborg for dagene 1 - 40 og 41 - 60, i alt 60 arbejdsdage
- c) Kørsel mellem Horsens og bopæl for dagene 41 - 80 og 81 - 100, i alt 60 arbejdsdage.

Den øvrige kørsel mellem bopæl og arbejdsplads samt arbejdsplads og bopæl er skattemæssigt at betragte som privat kørsel (bopæl til Silkeborg: 61 - 80 + bopæl til Randers 101 - 120 + Horsens til bopæl: 101 - 120).

Eksempel 2

En tømrer, der bor i Dronninglund, bliver af sin arbejdsgiver sendt til en ny arbejdsplads i Aalborg. Tømreren arbejder dér i 80 dage. For de første 60 dage er der tale om erhvervsmæssig kørsel.

Derefter arbejder tømreren på forskellige nye arbejdspladser (arbejdet på den enkelte arbejdsplads er under 60 dage) i alt 80 dage. Der er for alle dage tale om erhvervsmæssig kørsel.

Tømreren bliver herefter sendt til arbejdspladsen i Aalborg igen i 40 dage. Kørslen i disse 40 dage er erhvervsmæssig, da han har arbejdet i mere end 60 dage andre steder, siden han sidst var på arbejdspladsen i Aalborg.

Kørsel for flere arbejdsgivere

Ved kørsel mellem arbejdspladser for forskellige arbejdsgivere gælder 60-dages-reglen også. Der kan altså ikke opnås skattefri kørselsgodtgørelse fra og med den 61. dag, når der f.eks. køres mellem arbejdsplads A og B i mere end 60 dage. Det er strækningen, og ikke hvem der køres for, der afgør om 60-dages-reglen er opfyldt.

2.2. Tilkaldevagt

Ansatte, der har tilkaldevagt fra bopælen, og som tager virksomhedens bil med hjem, fordi den skal benyttes i forbindelse med tilkaldene, vil ikke af den grund få udløst beskatning af fri bil. Ved tilkald er det tilstrækkeligt, at man kan blive tilkaldt til mindst en adresse, der ikke er den sædvanlige arbejdsplads. Der skal dog være tale om en reel tilkaldevagt, hvilket blandt andet betyder, at der er indskrænkninger i den ansattes frihed i fritid i en eller anden form. Den ansatte kan ikke have permanent tilkaldevagt. Der er ikke i praksis taget stilling til, hvor mange dage, det accepteres, at man har tilkaldevagt inden for en uge, måned eller år, uden det anses for værende permanent tilkaldevagt.

2.3. Chauffører

Chauffører, hvis hovedopgave er at transportere personer, materialer eller værktøj, kan starte og slutte det daglige arbejde ved at køre fra og til bopælen i virksomhedens bil, uden at det udløser beskatning af fri firmabil. Som udgangspunkt gælder dette dog kun, hvis der ikke er tale om et tilfældigt chaufførarbejde for virksomheden, eller hvis chaufførarbejdet ikke er en sekundær opgave i forhold til den ansattes øvrige arbejdsopgaver hos den pågældende arbejdsgiver.

På trods af dette udgangspunkt har Ligningsrådet i 2004³ i en konkret sag fundet, at der var tale om erhvervsmæssig kørsel. Arbejdsgiveren havde i denne sag udført kontrol med, at den

³ SKM 2004.347 LR

ansatte ikke kørte privat i bilen. Derved blev kørslen på trods af det sekundære anset for erhvervsmæssig.

Medarbejdere, som lejlighedsvis fungerer som chauffør og undtagelsesvis kører mellem hjem og arbejdspladsen, kan undgå beskatning af fri bil, hvis bilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt den efterfølgende dag, eller hvor medarbejderen har anvendt bilen erhvervsmæssigt den pågældende dag og direkte kører fra hjem til arbejdspladsen den efterfølgende dag. Skatterådet har bestemt, at undtagelsesvis kørsel i denne forbindelse højst kan udgøre 25 dage årligt – se nedenfor.

2.4. 25-dages-reglen

Denne bestemmelse er tiltænkt de situationer, hvor en medarbejder skal på kursus, kundebe-søg eller lignende, og i den forbindelse skal anvende arbejdsgivers bil. I den situation kan det være mest hensigtsmæssigt, at medarbejderen medtager bilen til den private bopæl dagen før den erhvervsmæssige tur, eller først afleverer bilen dagen efter, den erhvervsmæssige tur.

Sådanne ture skal som udgangspunkt ikke resultere i beskatning af fri bil. Derfor gælder der en 25-dages regel, hvorefter medarbejdere må tage bilen med hjem i op til 25 dage, når dette sker lejlighedsvist.

Det er i den forbindelse vigtigt at være opmærksom på, at hvis man medtager bilen til bopælen og først afleverer bilen den følgende dag, så tæller dette for 2 dage i opgørelsen af de 25 dage.

Reglen gælder skattemæssigt pr. medarbejder ligesom 60-dages-reglen.



3. EGEN BIL

Erhvervsmæssig kørsel kan foretages i egen bil eller i arbejdsgivers bil.

Ved egen bil forstås som udgangspunkt en bil, der er indregistreret i ejerens navn. Ved egen bil forstås imidlertid også en:

- Bil ejet af ægtefælle eller samlever, når parterne har fælles økonomi
- Delebilordning, hvor arbejdsgiver ikke er involveret
- Samejeordning, hvor ejerskab og udgifter deles fuldt ud, og hvor arbejdsgiver ikke er involveret
- Bil leaset af den ansatte hos et leasingselskab.

Endelig godkender skattemyndighederne, at der er tale om egen bil, hvor en bil f.eks. er indregistreret i faderens navn, hvis sønnen kan dokumentere, at han er den reelle ejer af bilen – dvs. har finansieret købet og afholder de løbende udgifter på bilen.

3.1. Skattefri befordringsgodtgørelse

Ved erhvervsmæssig kørsel i "egen bil" kan arbejdsgiveren udbetale skattefri befordringsgodtgørelse til den ansatte efter Skattestyrelsens satser, jf. vores folder "Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse".

Reglerne om skattefri befordringsgodtgørelse gælder tilsvarende for medlemmer af eller medhjælpere for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.

Endelig kan foreninger udbetale skattefri befordringsgodtgørelse til ulønnede bestyrelsesmedlemmer eller til frivillige ulønnede medhjælpere, der yder bistand som led i foreningens skattefri virksomhed.

For at befordringsgodtgørelse kan udbetales skattefrit, er det en betingelse, at:

- Der er tale om erhvervsmæssig kørsel, jf. afsnit 2.1
- Godtgørelsen maksimalt udbetales for faktisk kørte kilometer
- Arbejdsgiveren fører kontrol med antallet af kørte kilometer og den udbetalte godtgørelse
- Godtgørelsen ikke overstiger de af Skattestyrelsen fastsatte satser.

Der stilles ikke krav om kørebog i traditionel forstand, men et bogførings-/afregningsbilag, der indeholder følgende oplysninger:

- Modtagerens navn
- Kørsels erhvervmæssige formål
- Dato for kørslen
- Kørsels (geografiske) mål samt eventuelle delmål
- Angivelse af antal kørte kilometer
- De anvendte satser
- Beregning af befordringsgodtgørelsen.

Arbejdsgiver har ansvaret for, at kørselsopgørelsen indeholder de nødvendige oplysninger. Arbejdsgiver skal påse, at det er det rigtige antal kilometer, der afregnes, at afregningen sker til gældende satser, og at de skattemæssige bestemmelser om befordringsgodtgørelse i øvrigt overholdes. Foretages der ikke en effektiv kontrol heraf, bliver lønmodtageren skattepligtig af den udbetalte godtgørelse. En dom fra Vestre Landsret⁴ viser, at det er af afgørende betydning, at arbejdsgiveren rent faktisk løbende håndhæver sin kontrolforpligtelse. Hertil kommer en dom fra Højesteret⁵, hvor der ikke var sket opdeling af udbetalt befordringsgodtgørelse for almindeligt lønmodtagerarbejde i et selskab og udbetalt befordringsgodtgørelse vedr. bestyrelsesarbejde. Derfor var der ikke ført den fornødne kontrol med udbetalingerne, og alle udbetalinger var derfor skattepligtige (også dem der var udbetalt "korrekt").

Manglende løbende kontrol medfører således, at hele godtgørelsen er skattepligtig, selvom det efterfølgende kan dokumenteres, at der ikke er udbetalt for meget i godtgørelse.

Skattestyrelsens satser er for 2021 fastsat til følgende:

- Kørsel indtil: 20.000 km/årligt: DKK 3,44 pr. km
- Kørsel ud over: 20.000 km/årligt: DKK 1,90 pr. km.

Det skal bemærkes her, at 20.000 km-grænsen alene relaterer sig til den enkelte arbejdsgiver og ikke den bil, eller de biler, der benyttes af den pågældende medarbejder.

Godtgøres arbejdstageren for den erhvervmæssige kørsel med en sats, der er lavere end den af Skattestyrelsen fastsatte, kan dette også ske skattefrit, men arbejdstageren kan i så fald ikke fratrække differencen mellem den modtagne godtgørelse og Skattestyrelsens sats. Denne difference er tabt for arbejdstager.

Selvom en arbejdsgiver udbetaler befordringsgodtgørelse med en sats, som er væsentlig lavere end den af Skattestyrelsen fastsatte maksimale sats, vil det sjældent være økonomisk fordelagtigt at få godtgørelsen udbetalt som en skattepligtig befordringsgodtgørelse, selvom den erhvervmæssige kørsel herved i stedet kan fratrækkes efter reglerne om befordring mellem hjem og arbejde. Det skyldes, at beskattningen sker som løn (op til ca. 56%), og fradraget gives som et ligningsmæssigt fradrag (ca. 25% i 2021).

⁴ SKM 2002.525 VLR

⁵ SKM 2009.430 HR

Hvis arbejdsgiveren udbetaler befordringsgodtgørelse med en sats pr. kilometer, som er højere end den af Skattestyrelsen fastsatte sats, skal hele den udbetalte godtgørelse som udgangspunkt medregnes som personlig indkomst ved indkomstopgørelsen, jf. ovenstående praksis. Den ansatte er i stedet henvist til at foretage et ligningsmæssigt fradrag for den foretagne kørsel efter reglerne om fradrag for befordring mellem hjem og arbejde.

Ønsker en arbejdsgiver at godtgøre medarbejderens erhvervsmæssige kørsel med en sats, der er højere end den af Skattestyrelsen fastsatte eller med et fast beløb, bør godtgørelsen derfor opdeles i to dele:

- a. Godtgørelse svarende til Skattestyrelsens satser (skattefrit)
- b. En ekstra godtgørelse (skattemæssigt tillæg til lønnen).

Godtgør arbejdsgiveren den erhvervsmæssige kørsel med et fast månedligt eller årligt beløb, vil arbejdstageren være skattepligtig af det modtagne beløb og kan alene fratrække den erhvervsmæssige kørsel efter reglerne for kørsel mellem hjem og arbejde, så det er summen af dagens kørsel mellem hjem og arbejde samt erhvervsmæssig kørsel for firmaet, der danner grundlag for fradraget.

Det er dog muligt at udbetale forskud på skattefri befordringsgodtgørelse med acotobeløb for hver enkelt kørsel eller med ugentlige eller månedlige beløb, forudsat, at:

- Forskuddet er afpasset modtagerens forventede erhvervsmæssige kørsel og
- Den endelige opgørelse og afregning af den skattefrie befordringsgodtgørelse, som lønmodtageren har ret til, sker senest med udgangen af den måned, der følger efter måneden, hvor den erhvervsmæssige kørsel er sket.

Det er desuden muligt at få dækket udgifter til bro- og motorvejsafgifter samt færgebilletter og parkeringsafgifter (ikke bøder), som medarbejderen har afholdt i forbindelse med den erhvervsmæssige kørsel, som udlæg efter regning. Det vil sige, at udgiften kan dækkes af arbejdsgiveren mod aflevering af originalbilag til dokumentation for udgiftens afholdelse.

3.1.1. Kørsel og uddannelse

Se folderen "Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse".

3.1.2. Modregning af godtgørelse i løn

Skattefri kørselsgodtgørelse må ikke modregnes i en forud fastsat bruttoløn. Såfremt den aftalte løn nedsættes med den udbetalte befordringsgodtgørelse, bliver godtgørelserne skattepligtige for modtageren.

Der gælder således et modregningsforbud, der rammer tilfælde, hvor lønnen løbende nedsættes i overensstemmelse med antallet af kørte kilometer og dermed den udbetalte befordringsgodtgørelse.

Der er en værnsregel i ligningsloven, som fjerner muligheden for udbetaling af skattefri godtgørelse, hvis en medarbejder har kompenseret arbejdsgiver for udbetalingen ved lønomlægning. Det kan gøre sig gældende i følgende situationer:

- Hvis der sker udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse for erhvervsmæssig kørsel mellem hjem og arbejde i de første 60 dage ved start i et nyt job, når dette samtidig er kombineret med en lavere løn
- Hvis der aftales en lønomlægning i forbindelse med, at en medarbejder i en periode får rejsedage for arbejdsgiver, og der i den forbindelse kan ske udbetaling af skattefri befordringsgodtgørelse.

Hvis den udbetalte løn ikke svarer til, hvad der normalt ville blive udbetalt for det pågældende arbejde, har Skattestyrelsen hjemmel til at tilsidesætte den skattefrie udbetaling og dermed gøre den skattepligtig – almindelige A-indkomst.

3.2. Befordringsfradrag for lønmodtagere

3.2.1 Kørsel mellem hjem og arbejde

Kørsel mellem hjem og arbejde er som udgangspunkt privat kørsel (ud over de første 60 gange, jf. afsnit 2.1).

For de kørte kilometer mellem hjem og arbejde gives der et ligningsmæssigt fradrag for det faktiske antal arbejdsdage, hvor befordringen har fundet sted.

Fradraget beregnes på grundlag af den normale transportvej ved kørsel i bil mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads. Ifølge Landsskatteretten⁶ skal der dog lægges væsentlig vægt på den vej, som pågældende selv har valgt, når bare denne er valgt ud fra geografiske forhold, tidsmæssige forbrug og økonomisk rimelighed. Det er uden betydning for fradragets størrelse, om befordringen sker med f.eks. bil, offentlige transportmidler eller cykel. Der kan foretages fradrag for den del af den daglige kørsel, der overstiger 24 km.

For 2021 er satserne fastsat som følger:

- For de første 24 km opnås ikke fradrag
- For de følgende 96 km er satsen DKK 1,90 pr. km
- Køres over 120 km, er satsen for disse DKK 0,95 pr. km.

Det er muligt at opnå forhøjet befordringsfradrag, svarende til satsen på DKK 1,90 pr. km for kørsel ud over 120 km pr. dag for lønmodtagere, der er bosiddende i bestemte yderkommuner eller på bestemte øer.

⁶ SKM 2006.669 LSR

Disse kommuner er: Bornholm, Brønderslev, Frederikshavn, Faaborg-Midtfyn, Guldborgsund, Hjørring, Jammerbugt, Langeland, Lolland, Læsø, Morsø, Norddjurs, Odsherred, Samsø, Skive, Slagelse, Struer, Svendborg, Sønderborg, Thisted, Tønder, Vesthimmerland, Vordingborg, Ærø eller Aabenraa samt følgende små øer: Aarø, Baagø, Egholm, Endelave, Hjarnø, Mandø, Neksø, Orø, Sejerø eller Tunø.

Der gælder særlige overgangsregler for lønmodtagere, der ved udgangen af 2006 var bosat i nogle af de nu opløste udkantskommuner. Disse regler vil ikke blive gennemgået her.

3.2.2. Yderligere befordringsfradrag for lavt lønnede m.fl.

Herudover gælder det, at der opnås et tillæg til det beregnede befordringsfradrag for lavt lønnede. Dvs. person med en AM-bidragspligtig indkomst på maksimalt DKK 340.800 (2021). Tillægget bliver optrappet i takt med, at skatteværdien af de ligningsmæssige fradrag bliver nedtrappet som konsekvens af forårspakken fra 2010.

Der skal selvangives det sædvanlige befordringsfradrag på selvangivelsen. Skattestyrelsen beregner automatisk det eventuelle ekstra befordringsfradrag ud fra de selvangivne oplysninger på årsopgørelsen.

3.2.3. Arbejdsgiver udbetaler ikke skattefri befordringsgodtgørelse

Såfremt en arbejdsgiver ikke har udbetalt skattefri befordringsgodtgørelse for erhvervsmæssig kørsel, kan medarbejderen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst alene foretage fradrag for denne kørsel efter reglerne om fradrag for befordring mellem hjem og arbejde. Den erhvervsmæssige kørsel sammenlægges med kørslen mellem hjemmet og arbejdspladsen, og der beregnes således kun et bundfradrag på 24 km pr. arbejdsdag.

3.2.4. Befordringsrelaterede fradrag

Ud over befordringsfradrag for de kørte kilometer kan bilister eller motorcyklister få fradrag for færgebillet eller broafgift. Udgift til færge indrømmes med den dokumenterede udgift i form af bilag/billet. Udgift til egen båd kan ikke fradrages efter disse regler.

Broafgift for passage af Storebælt kan bilister eller motorcyklister fratrække med DKK 110 pr. passage. Broafgift for passage af Øresundsforbindelsen kan fratrækkes med DKK 50 pr. passage. Udgiften til broafgift skal kunne dokumenteres. Personer, der benytter kollektiv trafik, kan fratrække hhv. DKK 15 og DKK 8 pr. passage af Storebælt og Øresundsforbindelsen, ved fremvisning af dokumentation.

Broafgift for passage af Fjordforbindelse Frederikssund (Kronprinsesse Marys bro) kan bilister fratrække med DKK 12 pr. passage.

Der er desuden muligt at opnå et særligt fradrag på DKK 228 (2021) pr. overnatning for pendlere, som bor på en ikke brofast ø i én af de udpegede udkantskommuner eller på én af de ovenfor

nævnte danske småøer, når det ikke er muligt at komme hjem og overnatte på grund af afstanden mellem arbejde og bopæl.

Der er desuden mulighed for fradrag til udgifter til fly og færge, hvis den skattepligtige pga. geografiske forhold, tidsforbrug og økonomisk rimelighed benytter fly eller færge en del af eller på hele strækningen, beregnes fradraget for denne del af strækningen som den faktiske dokumenterede udgift. Der kan i så fald ikke foretages fradrag efter taksterne for kørsel mellem hjem og arbejde, for den pågældende strækning. Det er som udgangspunkt den skattepligtiges eget valg, der lægges til grund, men Skattestyrelsen har mulighed for at tilsidesætte dette valg ud fra en samlet vurdering, af geografiske forhold, tidsforbrug og økonomisk rimelighed.

Udgiften bliver begrænset med et beløb svarende til det beregnede befordringsfradrag for de første 24 km.

Eksempel

Den skattepligtige bor på en ø og arbejder på fastlandet. Den skattepligtige bor 5 km fra lufthavnen på øen, hvorfra han tager ruteflyet til byen, hvor han arbejder på fastlandet. Arbejdspladsen ligger 3 km fra lufthavnen på fastlandet. Om aftenen tager han hjem igen. Den daglige billetudgift til ruteflyet er DKK 295,00 tur/retur. Landtransporten (2 x 5 km) samt (2 x 3 km) i alt 16 km giver ikke fradrag, og udgiften til ruteflytransport på DKK 295,00 skal reduceres med 16 km - 24 km = 8 km x DKK 1,90 = DKK 15.

Fradrag pr. arbejdsdag udgør i alt DKK 280.

3.2.5. Arbejdsgiverbetalt befordring

Arbejdsgiverbetalt befordring er f.eks. fri bil, fri befordring i firmabus og fri kørsel i mandskabsvogn, fri brobizz eller pendlerkort til offentlige transportmidler.

Der er også tale om arbejdsgiverbetalt befordring, når f.eks. en arbejdsgiver betaler en af de ansattes skattefri kørselsgodtgørelse mod, at denne medtager kolleger i bilen til forskellige arbejdspladser.

Har medarbejderen adgang til arbejdsgiverbetalt befordring, kan der ikke samtidig opnås befordringsfradrag.

Ligningsrådet⁷ fandt, at arbejdsgiverbetalt brobizz, i den situation hvor den ansatte kører mellem hjem og arbejde, udelukker det særlige brofradrag, men ikke det almindelige befordringsfradrag for selve brostrækningen.

Det er adgangen til den betalte transport, der udelukker befordringsfradrag, og det er her uden betydning, om medarbejderen rent faktisk udnytter den fri befordring. En ansat, der har fri

⁷ SKM 2005.176 LR

firmabil, kan således ikke opnå befodringsfradrag, selvom den ansatte vælger at anvende offentlig befodrning, og dermed selv afholder udgiften.

Foretages der befodringsfradrag i sådanne situationer, skal et beløb svarende til befodringsfradraget medregnes i den personlige indkomst (B-indkomst med AM-bidrag). Da personlig indkomst beskattes med en højere sats (ca. 56%) end skatteværdien af befodringsfradraget (ca. 25%), er det normalt en økonomisk ulempe at foretage befodringsfradrag i sådanne situationer.

Hvis en ansat anvender en fri bil - stillet til rådighed for ægtefællen af vedkommendes arbejdsgiver - til sin befodrning mellem hjem og arbejde, anses dette ikke for arbejdsgiverbetalt befodrning for den ansatte (med beskatning af fri bil). Den ansatte kan derfor opnå befodringsfradrag. Tilsvarende kan der ikke ske udbetaling af skattefri befodringsgodtgørelse, hvis man har fri bil til rådighed.

Skatterådet har i en konkret afgørelse vurderet, at en helikopter var skattefri arbejdsgiverbetalt befodrning⁸. Desuden har Skatterådet i et bindende svar vurderet, at et RIB-fartøj kan anvendes som et arbejdsgiverbetalt transportmiddel, dog skal arbejdstageren beskattes, såfremt fartøjet alene anvendes som eget transportmiddel (alene på fartøjet)⁹.

3.2.6. Salgsopsøgende arbejde for flere arbejdsgivere

Lønmodtagere med salgsopsøgende arbejde har, som eneste lønmodtagergruppe, mulighed for at foretage fradrag for erhvervsmæssig befodrning, enten med de faktiske udgifter eller efter de af Skattestyrelsen fastsatte satser for skattefri befodringsgodtgørelse.

Hvis en lønmodtager ønsker "*fradrag efter Skattestyrelsens satser*", skal følgende fire betingelser være opfyldt:

1. Lønmodtageren har mindst to arbejdsgivere
2. Befodrningen foretages for mindst to arbejdsgivere på én gang
3. Lønmodtagerens arbejde består i kundeopsøgende aktiviteter
4. Samtlige modtagne "skattefrie" befodringsgodtgørelser skal indtægtsføres.

Frdraget opgøres på grundlag af en kørebog eller lignende, der dokumenterer antal kørte erhvervsmæssige kilometer.

Ønskes i stedet *fradrag for de faktiske udgifter*, består opgørelsen af to dele:

- Opgørelsen af kilometerantallet
- Opgørelsen af kørselsudgifterne.

⁸ SKM 2012.302 SR

⁹ SKM 2019.461 SR

Opgørelsen af kilometerantallet kræver som udgangspunkt, at der føres kørebog efter følgende retningslinjer:

1. Kilometertællerens udvisende ved den daglige kørsels begyndelse og ved dens slutning
2. Datoen for kørslen
3. Den daglige kørsels fordeling mellem privat og erhvervsmæssig kørsel, idet der med hensyn til den erhvervsmæssige kørsel skal være angivet bestemmelsessteder og lignende notater, der kan sandsynliggøre/dokumentere regnskabet's rigtighed, jf. eks. betingelserne i afsnit 3.1.

Føres der ikke kørebog, ansættes den private kørsel efter et skøn, normalt som en procentdel af årets samlede kørsel. Hvis der ikke foreligger særlige forhold, vil skattemyndighederne normalt anerkende en årlig privat kørsel på 8.000 km med tillæg af anden ikke erhvervsmæssig kørsel, f.eks. kørsel mellem hjem og arbejde, kørsel til sommerhus, anden feriekørsel og lignende. Der kan foreligge særlige forhold, hvis skatteyderen eller dennes ægtefælle har yderligere en privat bil, hvorved den private kørsel eventuelt kan ansættes lavere end det anførte.

Af bilens samlede driftsudgifter, inkl. skattemæssig afskrivning, kan der foretages fradrag for den del af udgifterne, der forholdsmæssigt kan henføres til den erhvervsmæssige kørsel i forhold til de samlede kørte kilometer.

Uanset om der foretages fradrag for de faktiske udgifter eller efter Skattestyrelsens satser, er der tale om et fradrag i den personlige indkomst og ikke et ligningsmæssigt fradrag, som det normalt gælder for lønmodtagere.

Der kan kun ske principskifte én gang pr. bil (faktiske udgifter eller Skattestyrelsens satser), og principskiftet skal ske ved indkomstårets begyndelse. Principskifte ved køb af ny bil tæller ikke i den forbindelse som et principskifte.

3.3. Befordringsfradrag for honorarmodtagere m.fl.

Der kan ikke udbetales skattefri befordringsgodtgørelse til personer, der modtager andre vederlag end lønindkomst, f.eks. honorarindtægter ved kunstnerisk optræden eller foredragsvirksomhed. Modtagere af bestyrelses honorarer m.v. kan dog modtage skattefri befordringsgodtgørelse, jf. herom i afsnit 3.1.

Disse grupper kan til gengæld foretage fradrag for erhvervsmæssig kørsel enten med de faktiske udgifter eller efter Skattestyrelsens satser. Fradraget gives i den personlige indkomst efter AM-bidrag. I den forbindelse skal man være opmærksom på, at der ikke kan ske reduktion af honorarindkomsten (B-indkomsten) til en negativ indkomst/underskud.

3.4. Salg af bil

Lønmodtageres fortjeneste og tab ved salg af privat bil er den skattepligtige indkomst uvedkommende.

Honorarmodtagere m.fl. og lønmodtagere med salgsopsøgende arbejde, der foretager fradrag for erhvervsmæssig befordring med de faktiske biludgifter, skal medregne fortjeneste/tab ved salg af bilen til den personlige indkomst. Dette gælder dog kun den del af fortjenesten/tabet, der forholdsmæssigt kan henføres til den erhvervsmæssige kørsel. Se nærmere herom i afsnit 5.4.



4. FIRMABIL

Firmabil, der anvendes til privat kørsel, er et skattepligtigt personalegode. Som udgangspunkt skal der ske beskatning efter reglerne om fri bil, uanset køretøjets art. Visse specialkøretøjer m.v. er imidlertid anset for uegnet til privat kørsel, og for sådanne biler er der fastsat særlige regler - se vores folder om varebiler på gule nummerplader.

Beskatningen er uafhængig af den private kørsels omfang, og om den pågældende samtidig har råderet over en anden bil til privat kørsel.

For biler på hvide plader er udgangspunktet, at bilen, ud over at være til rådighed for erhvervsmæssig kørsel, tillige er til rådighed for privat kørsel. Ansatte, der ikke ønsker at blive beskattet af fri firmabil, må derfor kunne dokumentere/sandsynliggøre, at firmabilen ikke er til rådighed for privat kørsel.

I disse situationer er det en absolut forudsætning for at undgå beskatning af fri bil, at der foreligger en skriftlig aftale mellem den ansatte og arbejdsgiveren om, at bilen ikke er til rådighed for privat kørsel, herunder kørsel mellem hjem og arbejde. Er en sådan aftale indgået, og afleverer den ansatte firmabilen hos arbejdsgiveren ved arbejdstids ophør, kan den ansatte normalt være sikker på ikke at blive beskattet af fri bil.

Holder firmabilen derimod på privatadressen, gælder der en formodning om, at firmabilen – uanset en aftale med arbejdsgiveren om det modsatte – faktisk anvendes privat. For at undgå beskatning af fri bil må den ansatte i så fald kunne dokumentere, at bilen rent faktisk ikke er anvendt til privat kørsel. Der stilles ikke krav om en egentlig kørebog. Dog må der som minimum foretages daglige registreringer med specificeret angivelse af dagens erhvervsmæssige kørsel for at sandsynliggøre, at bilen ikke er anvendt privat. I praksis må det dog anbefales at føre en fuldstændig kørebog, som beskrevet i afsnit 5.1.

Arbejdsgiveren har pligt til at sikre, at aftalen om, at bilen ikke må anvendes privat, overholdes.

Hvor der er tale om interesseforbundne parter, f.eks. hovedaktionær og selskab, må der forventes et skærpet dokumentationskrav.

I teorien skal der også her foreligge en instruks om, at bilen ikke er til rådighed for privat kørsel, når det er en hovedaktionær, som anvender den pågældende bil. En erklæring om fraskrivelse af firmabilen, produceret af en hovedaktionær, er dog ikke tilstrækkeligt for at undgå beskatning. I praksis vil der tillige være krav om en nøjagtig ført kørebog, med daglige registreringer med specifikation af dagens kørsel og bestemmelsessted. Om kørebog se i øvrigt afsnit 5.1. Dette gælder biler på hvide plader samt biler på papegøjeplader, hvor der er betalt privatbenyttelsesafgift og ikke er afløftet moms.

Hvis bilen ud fra ovennævnte ikke er til rådighed for privat kørsel, beskattes den ansatte ikke af firmabil.

Det er, såfremt visse betingelser er opfyldt, muligt at undgå beskatning af fri bil. Betingelserne er, at bilens nummerplader er afmonteret samt afleveret til Skattestyrelsens eller en forsikringsmægler, der er tegnet en stilstandsforsikring på bilen, samt bilen er opbevaret på en anden adresse end hovedaktionærens eller den arbejdstagerens bopæl¹⁰.

4.1. Skattepligtig værdi af firmabil til rådighed for privat kørsel

Folketinget har den 9. februar 2021 vedtaget ændringer i reglerne for beskatning af fri bil. Lovforslaget skal ses i sammenhæng med fremmelsen af elbiler og hybridbiler på de danske veje.

Frem til 1. juli 2021 skal den skattepligtige værdi for medarbejderen opgøres som hidtil, hvorefter den skattepligtige værdi af fri bil udgør 25% af den del af bilens værdi, der ikke overstiger DKK 300.000 - dog mindst 25% af DKK 160.000 - og 20% af resten af bilens værdi uden øvre værdigrænse. Værdien af fri bil tillægges et miljøtillæg. Miljøtillægget svarer til ejerafgiften/vægtafgiften tillagt 50% og tillægges det ovenfor beregnede beløb til beskatning.

Fra 1. juli 2021 og resten af året ændres beregningen, således at bilens værdi, til og med DKK 300.000, beregnes med 24,5%, og værdien over DKK 300.000 beregnes med 20,5%. Derudover forhøjes miljøtillægget fra 1. juli 2021, således tillægget herefter skal multipliceres med 2,5 og ikke længere med 1,5.

For hvert år frem til 2025 vil ovenstående procentsatser løbende ændre sig. For 2022 er satserne således 24% af værdien under DKK 300.000 og 21% af værdien over. Miljøtillægget for 2022 skal multipliceres med 3,5. For 2023 er satserne henholdsvis 23,5% af værdien under DKK 300.000 og 21,5% for over. Miljøtillægget multipliceres med 4,5. For 2024 er satserne 23% og 22%, og miljøtillægget multipliceres med 6. I 2025 mødes de to satser på 22,5%, og der vil fra dette år ikke skulle tages højde for grænsen på DKK 300.000, da de 22,5% skal beregnes af hele bilens værdi. Miljøtillægget skal fra 2025 multipliceres med 7.

Når ovenstående ændringer er fuldt indfaset i 2025, betyder det, at biler med beskatningsgrundlag under DKK 600.000 beskattes lidt lempeligere end før, mens biler med beskatningsgrundlag over DKK 600.000 beskattes lidt hårdere end før.

Værdien, der lægges til grund ved beregningen af det skattepligtige beløb, afhænger af, om arbejdsgiveren har anskaffet bilen som ny eller brugt og i så fald, hvor gammel bilen var, da den blev anskaffet.

Nedsættelsen af beskatningsgrundlaget for el-, pluginhybrid- eller brændselscellebiler, der gjaldt i 9 måneder af 2020, vil ikke blive forlænget til 2021.

¹⁰ SKM 2019.337 BR

4.1.1. Bilen er ved købet højst 36 måneder gammel

For nye biler samt biler, der på arbejdsgiverens købstidspunkt er højst 36 måneder gamle, indgår nyvognsprisen som beregningsgrundlag, dog mindst DKK 160.000.

Bilens alder på anskaffelsestidspunktet fastsættes ud fra tidspunktet for 1. indregistrering. Dette gælder også for biler anskaffet i udlandet, som bliver indregistreret i Danmark.

For de første 36 måneder efter bilens 1. indregistrering opgøres værdien af fri bil som 25% af den del af nyvognsprisen, der ikke overstiger DKK 300.000 og 20% af resten for de første 6 måneder i 2021. Fra 1. juli 2021 er satserne som tidligere nævnt ændret til henholdsvis 24,5% og 20,5%.

Herefter opgøres værdien af fri bil som 75% af nyvognsprisen. Her gælder minimumsgrænsen for beskatning af fri bil på DKK 160.000 ligeledes. Er nyvognsprisen f.eks. DKK 400.000, opgøres det skattepligtige beløb i de første 36 måneder som 25% af DKK 300.000 tillagt 20% af DKK 100.000, mens værdien af fri bil herefter opgøres som 25% af DKK 300.000 (75% af DKK 400.000). Vær dog opmærksom på, at eksemplet ikke tager højde for de ændrede procenter fra 1. juli 2021.

Købes en brugt bil pr. 1. november 2021, som er indregistreret første gang den 1. juli i 2019, er beregningsgrundlaget i 2021 bilens nyvognspris, idet bilen på anskaffelsestidspunktet i 2021 ikke er mere end 36 måneder gammel. Hvis nyvognsprisen er under DKK 160.000, udgør beskatningsgrundlaget dog DKK 160.000. Fra 1. juli 2022 udgør beskatningsgrundlaget 75% af nyvognsprisen, dog mindst DKK 160.000.

Nyvognsprisen

Hvis en arbejdsgiver køber bilen fra ny, vil der ikke være tvivl om, at nyvognsprisen er faktura-prisen inkl. moms, leveringsomkostninger, registreringsafgift og registreringsafgiftspligtigt tilbehør.

Hvis arbejdsgiveren køber bilen som lettere brugt, men inden for 36 måneder fra bilens første indregistrering, har det tidligere været tolket således, at nyvognsprisen udgjorde bilens pris ved første indregistrering, uanset hvem der i øvrigt havde foretaget denne indregistrering. Det kunne f.eks. være, at bilen havde kørt som demobil ved autoforhandleren, eller at det var et leasingselskab, der havde foretaget første indregistrering.

Med stadfæstelsen af byretsdommen fra 2018¹¹, i relation til begrebet nyvognspris ved SKM 2019.338 ØLR, er der indført en skærpet praksis. Hvis en arbejdsgiver køber en bil inden for 36 måneder af første indregistrering, hvor bilen f.eks. tidligere har været indregistreret som leasingbil, kan arbejdsgiveren ikke længere anvende leasingselskabets indregistrerede pris som

¹¹ SKM 2018.331 BR

beskatningsgrundlag. Med ovennævnte afgørelse skal nyvognsprisen og beskatningsgrundlaget nu udgøre den pris, "som en slutbruger skal betale hos en forhandler ved erhvervelse af køretøjet som nyt".

I to ikke-offentliggjorte afgørelser fra Landsskatteretten er der efterfølgende sået tvivl, om nyvognsprisen med udgangspunkt i SKM 2019.338 ØLR skal forstås som listeprisen eller den egentlige købspris inkl. et rabatelement.

Væsentligt at bemærke er dog, at det er centralt, at nyvognsprisen fastsættes ud fra, hvad en slutbruger skal betale hos en forhandler ved erhvervelse af køretøjet som nyt, samt at arbejdsgiver forholder sig til, hvorvidt det oplyste beskatningsgrundlag fra forhandleren opfylder dette krav. Hvis der ikke er meget konkrete holdepunkter for en lavere værdi f.eks. rabatkampagner på købstidspunktet, vil udgangspunktet nok være, at det er listeprisen, der skal anvendes som beskatningsgrundlag.

Efter 1. februar 2020 blev fortolkningen af begrebet nyvognsprisen gjort uafhængigt af, om bilen er købt eller leaset, idet den genberegnete værdi efter fire måneder skal anvendes¹².

Ekstraudstyr skal kun medregnes i beskatningsgrundlaget, såfremt der skal betales registreringsafgift af dette, hvilket er slået fast af Landsskatteretten¹³. Ifølge registreringsafgiftsloven skal der ikke beregnes registreringsafgift af ekstraudstyr, der eftermonteres af forhandleren. Det er alene ekstraudstyr der monteres fra fabrikken/leverandør eller importøren af bilen, hvor der skal ske beregning af registreringsafgift. Selvom fabriksmonteret sikkerhedsudstyr i form af airbags m.v. reducerer registreringsafgiftsgrundlaget, kan reduktionen for dette sikkerhedsudstyr ikke fragå i beregningsgrundlaget for fri bil.

Det er arbejdsgiver, der indberetter værdien af fri bil, hvorfor det også er arbejdsgiver, der har en forpligtigelse til at sikre sig, at beskatningsgrundlaget er opgjort korrekt.

4.1.2. Bilen er ved købet mere end 36 måneder gammel

Anskaffes en bil, der på arbejdsgiverens købstidspunkt er mere end 36 måneder gammel, regnet fra datoen for første indregistrering, er beregningsgrundlaget købsprisen med tillæg af de eventuelle istandsættelsesudgifter og leveringsomkostninger, som virksomheden afholder i forbindelse med anskaffelsen.

Der kan ikke opstilles en generel frist for den tidsmæssige sammenhæng mellem erhvervelsen og eventuel istandsættelse, idet det må bero på en konkret vurdering, om istandsættelsen har en naturlig sammenhæng med erhvervelsen og dermed skal indgå i købsprisen. Udgifter til reparation af motoren på en bil udført 1½ år efter arbejdsgiverens erhvervelse af bilen skulle i

¹² Lov nr. 93 af 31. januar 2020

¹³ SKM 2007.146 LSR

en konkret sag¹⁴ ikke medregnes ved opgørelsen af grundlaget for beskatning af fri bil, da Landsskatteretten ikke anså reparationen for foretaget i forbindelse med erhvervelsen af bilen. Det er dog uvist, hvor tæt på anskaffelsestidspunktet udgiften til istandsættelse må være afholdt, men det bør som udgangspunkt tillægges betydning, om det var en kendt istandsættelsesudgift på anskaffelsestidspunktet eller ej.

Det er ligeledes vores vurdering, at tilbehør, der anskaffes ved køb af en bil, der på købstidspunktet er mere end 36 måneder gammel, ikke skal tillægges beregningsgrundlaget, hvis der ved køb af bilen som ny ikke skulle betales registreringsafgift af det pågældende tilbehør.

For disse "gamle" biler udgør beregningsgrundlaget ligeledes som minimum DKK 160.000.

4.1.3. Fri bil i en del af året

En ansat beskattes med 1/12 af den årlige værdi af den fri bil hver måned.

Der beregnes værdi af fri bil for en hel måned, selvom bilen alene har været til rådighed en del af måneden.

Hvis perioden, hvor der har været fri bil til rådighed, har været afbrudt i en sammenhængende periode på mindst 30 dage, kan arbejdsgiveren ved den førstkomende lønberegning efter denne periode undlade at beregne værdi af fri bil for én måned. For hver sammenhængende 30-dages-periode, hvor der ikke har været fri bil til rådighed, reduceres beskatningen af fri bil således med 1/12 af den for et helt år opgjorte værdi af fri bil.

Hvis en ansat således har fri bil til rådighed fra 1. januar 2021 til 7. juli 2021 og igen fra 15. september 2021 til 31. december 2021, skal den ansatte alene beskattes af 10/12 af den for et år opgjorte værdi af fri bil, idet der i en sammenhængende periode på mindst 30 dage ikke har været fri bil til rådighed (konkret 2 x 30 dage).

Hvis en ansat har fri bil fra 15. februar 2020 til 12. marts 2020, vil der alene skulle ske beskatning af fri bil med 1/12 af den for et år opgjorte værdi af fri bil, idet bilen har været til rådighed i mindre end 30 dage. Havde bilen derimod været til rådighed i samme periode, men frem til den 16. marts 2020 i stedet, skulle der ske beskatning af fri bil i 2 måneder.

Situationer, hvor en bil ikke anses for værende til rådighed, er f.eks., hvis bilen er på værksted, eller hvis bilen er i kommission hos en autoforhandler. Det er dog fortsat en forudsætning for begrænsning af beskatningen, at bilen ikke er til rådighed i mindst 30 dage.

4.1.4. Bilen er en frikørt taxi

Taxier indregistreret efter 1. januar 2015 kan ikke længere frikøres, men der skal betales registreringsafgift ved omregistrering.

¹⁴ Tfs 1999.32 LSR

4.1.5. Arbejdsgiveren har leaset bilen

Hvis arbejdsgiveren har leaset den bil, der stilles til rådighed for den ansatte, fastsættes beregningsgrundlaget til, hvad der ville have været gældende, såfremt bilen var købt af arbejdsgiveren på leasingtidspunktet.

I en konkret sag¹⁵ fra 2006 blev beregningsgrundlaget for fri bil ansat til leasinggivers anskaffelsessum, dette uanset listeprisen på den omhandlede bil var højere. Denne praksis ophæves dog som tidligere nævnt pr. 1. februar 2020, hvorefter beskatningsgrundlaget udgør nyvognsprisen ved salg til slutbruger.

Hvis bilen efter leasingperiodens udløb købes af arbejdsgiveren, fastsættes der et nyt beskatningsgrundlag, hvis bilen ved købet er mere end 36 måneder gammel, regnet fra datoen for første indregistrering. Beregningsgrundlaget reduceres i så fald til den købspris, arbejdsgiveren betaler til leasingelskabet, forudsat at denne i øvrigt er udtryk for bilens reelle handelsværdi. Hvis en bil har været leaset af en arbejdsgiver, og leasingaftalen bliver fornyet på et tidspunkt, hvor bilen er mere end 36 måneder gammel, vil der skulle opgøres et nyt beskatningsgrundlag, svarende til bilens markedspris på genleasingtidspunktet¹⁶, såfremt arbejdsgiveren og leasingelskabet er uafhængige parter.

4.1.6. Beskatningsgrundlag – sale and lease-back

Hvis arbejdsgiveren overdrager en bil til et leasingfirma og tilbageleaser samme bil, kan beskatningsgrundlaget fastsættes til overdragelsesværdien, dersom bilen er mere end 36 måneder gammel på overdragelsestidspunktet.

Overdragelsen skal naturligvis være reel, dvs. bilen skal omregistreres, arbejdsgiverens forsikring som ejer skal opsiges, der skal foreligge en leasingkontrakt, som i øvrigt skal følges samt der skal være en forretningsmæssig begrundelse for overdragelsen¹⁷.

Opfyldes disse krav til det reelle indhold i aftalen samt den forretningsmæssige begrundelse, kan en sådan sale and lease-back aftale ligeledes anerkendes for koncerninterne biloverdragelser¹⁸. Det skal dog bemærkes, at der stilles skærpede krav til den forretningsmæssige begrundelse, når der er tale om koncerninterne overdragelser. Igen gør det sig gældende, at der skal opgøres et nyt beskatningsgrundlag for fri bil, ved efterfølgende releasing/genleasing af bilen.

4.1.7. Beskatningsgrundlag – skattefri omstrukturering m.v.

I tilfælde af at en firmabil overdrages i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse, skattefri tilførsel af aktiver, skattefri fusion eller skattefri spaltning, fastsættes et nyt beregnings-

¹⁵ SKM 2006.763 LSR

¹⁶ SKM 2011.279 SR

¹⁷ SKM 2019.440 SR

¹⁸ SKM 2005.86 LSR

grundlag, hvis bilen på tidspunktet for vedtagelsen af omstruktureringen er mere end 36 måneder gammel, regnet fra datoen for første indregistrering. I så fald reduceres beregningsgrundlaget til værdien i handel og vandel på tidspunktet for vedtagelsen af omstruktureringen.

Hvis arbejdsgiveren sælger bilen til en ny ejer (herunder forhandler) for efterfølgende at tilbagekøbe bilen, kan det ikke forventes, at der vil blive fastsat et nyt beregningsgrundlag, selvom bilen på tidspunktet for arbejdsgiverens tilbagekøb af bilen er mere end 36 måneder gammel, regnet fra datoen for første indregistrering. Kun såfremt salget af bilen og det senere tilbagekøb af bilen er sagligt erhvervsmæssigt begrundet og ikke begrundet i et ønske om at få reduceret beregningsgrundlaget for fri bil, vil der ved tilbagekøbet kunne blive fastsat et nyt beregningsgrundlag. Derfor vil der forudsætningsvist ikke kunne opnås et nyt beskatningsgrundlag, hvis en bil er sat i kommission hos en autoforhandler i f.eks. 3 måneder for derefter at blive taget retur med nyt beskatningsgrundlag. Dog vil der ikke ske beskatning i hele perioder af 30 dage, jf. afsnit 4.1.3.

4.2. Rådighed over flere biler

Hvis den ansatte på samme tid har rådighed over flere biler til privat kørsel, beskattes den ansatte af hver enkelt bil, som er til rådighed, uanset hvor meget bilerne anvendes privat. Der gives som udgangspunkt ikke mængderabat. Det er kun i den situation, hvor der skiftes fri bil, at der alene bliver beregnet fri bil af den dyreste bil i måneden for skiftet.

Dog gælder der en særlig praksis for ansatte autoforhandlere, som kan skifte bil indtil flere gange inden for en måned. For denne persongruppe skal der alene ske beskatning af den dyreste bil hver måned. Der skal i den forbindelse kunne redegøres for, hvilke biler der har været stillet til rådighed.

For den selvstændige autoforhandler, der anvender virksomhedsordningen, gælder det kun biler, der indgår i salgsbeholdningen, og de skal have en salgsværdi på under DKK 300.000.

4.3. Flere ansatte benytter samme bil

Har flere ansatte rådighed over den samme bil til privat kørsel, herunder kørsel mellem hjem og arbejde, skal de hver især beskattes af den frie bil. Som udgangspunkt skal alle, der har rådighed over bilen, beskattes for hele rådighedsperioden. Imidlertid har Landsskatteretten¹⁹ i en sag omhandlende to interessenter og anvendelse af virksomhedsordningen fundet, at de to kunne opdele rådighedsbeskatningen mellem sig, så den samlede årlige beskatning "blot" skulle svare til rådighedsbeskatning for én person.

¹⁹ SKM 2007.930 LSR

Skattestyrelsen²⁰ har imidlertid præciseret, at der er tale om en konkret afgørelse, der derfor ikke danner præcedens for, hvorledes interessenter skal beskattes af fri bil. Det er fortsat praksis tilbage fra 1999²¹, der gælder, hvorefter interessenter kan blive beskattet fuldt ud af rådigheden over den samme bil.

I modsætning hertil gælder det for ægtefæller ansat i den samme virksomhed, at hvis de begge benytter én bestemt af virksomhedens biler til privat kørsel, er det kun den af ægtefællerne, der ifølge ansættelseskontrakten har fri bil til rådighed, der skal beskattes heraf. Dette gælder også hovedaktionærselskaber. Hvis den samme bil samtidig er til rådighed for et eller flere børn, bliver de imidlertid beskattet fuldt ud af rådigheden.

4.4. Egenbetaling

Betaler den ansatte arbejdsgiveren for at have bil til rådighed, reduceres den skattepligtige værdi af fri bil med det betalte beløb. En sådan reduktion kan kun ske, hvis egenbetalingen sker med beskattede midler.

Den skattepligtige værdi af fri bil forudsætter, at arbejdsgiveren afholder alle udgifter af ordinær driftsmæssig karakter (f.eks. forsikringer, vægtafgift, reparationer, olie, vask, benzin og lignende).

Betaler den ansatte nogle af de ordinære driftsomkostninger med beskattede midler, kan en sådan betaling efter omstændighederne nedsætte den skattepligtige værdi af fri bil. Det er et krav, at der er tale om ordinære driftsomkostninger, som arbejdsgiveren ellers som udgangspunkt ville have afholdt, og som i givet fald ville være indeholdt i værdiansættelsen af den frie bil.

Den ansattes betaling af benzinudgifter kan ligeledes betragtes som egenbetaling med deraf følgende nedsættelse af den skattepligtige værdi af fri bil. Det kræver, at den ansatte afleverer regningerne til arbejdsgiveren. Arbejdsgiveren skal herefter udgiftsføre beløbet som udlæg efter regning (som ikke bliver udbetalt til medarbejderen) og indtægtsføre samme beløb i firmabilregnskabet som egenbetaling²². Dermed konverteres udlægget til egenbetaling.

4.5. Arbejdsgiverens indeholdelses- og oplysningspligt

Arbejdsgiveren skal indeholde arbejdsmarkedsbidrag og A-skat af værdien af den frie bil, som bliver beskattet som A-indkomst.

²⁰ SKM 2008.371 SKAT

²¹ Tfs 1999.386 LSR

²² Tfs 1996.488 TSS

4.6. Hvilke udgifter er ikke omfattet af beskatningen af fri bil?

Ikke alle udgifter vedrørende bilen er indeholdt i det beløb, der beskattes som værdi af fri bil.

4.6.1. Parkeringsbøder, broafgift m.v.

Færdsels- og parkeringsbøder, der betales af arbejdsgiveren, er A-indkomst for den ansatte, uanset om bøden er pålagt i forbindelse med erhvervsmæssig eller privat kørsel.

Udgifter af ikke-driftsmæssig karakter, f.eks. færgebilletter, biltog, motorvejs- og broafgifter, parkeringsudgifter, er ikke indeholdt i det beløb, der beskattes som værdi af fri bil. Betaler arbejdsgiveren sådanne udgifter, afhænger den skattemæssige behandling af, om udgiften afholdes i forbindelse med erhvervsmæssig kørsel, kørsel mellem hjem og arbejde eller anden privat kørsel.

Afholder arbejdsgiveren sådanne udgifter i forbindelse med erhvervsmæssig kørsel, sker der ingen beskatning af den ansatte.

Refunderer arbejdsgiveren færgebilletter, tog osv. i forbindelse med kørsel mellem bopæl og arbejde, er den ansatte skattefri heraf, forudsat at der ikke foretages befordringsfradrag for den strækning, den fri befordring dækker. Hvis arbejdsgiveren refunderer broafgiften til Øresunds- eller Storebæltsforbindelsen i forbindelse med kørsel mellem bopæl og arbejde, er den ansatte skattefri heraf, forudsat at der ikke foretages det særlige brofradrag. En ansat, der kører i sin egen bil over enten Storebæltsbroen eller Øresundsbroen, kan godt få fradrag for de kørte brokilometer, selvom arbejdsgiveren har betalt broafgiften²³.

Refunderer arbejdsgiveren derimod sådanne udgifter i forbindelse med anden privat kørsel, er den ansatte skattepligtig (A-indkomst) heraf.

4.6.2. Arbejdsgiverbetalt kørekort

Afholder en virksomhed udgifterne i forbindelse med en medarbejders erhvervelse af kørekort, er medarbejderen som udgangspunkt skattepligtig af den afholdte udgift.

Hvis erhvervelse af et kørekort til personbil indgår som en lovpligtig del af f.eks. en mekanikeruddannelse, er arbejdsgivers betaling heraf dog skattefri for medarbejderen.

Hvis hele eller dele af udgiften i andre tilfælde afholdes af arbejdsgiveren, f.eks. fordi kortet anses for nødvendigt for udførelsen af en bestemt arbejdsfunktion, er der ligeledes en mulighed for skattefrihed for medarbejderen. Der gælder således en bagatelgrænse for visse arbejdsrelaterede goder, hvis den samlede værdi heraf i året ikke overstiger DKK 6.500 (2021).

Da der er tale om en bagatelgrænse og ikke et bundfradrag, bør arbejdsgiver og arbejdstager i givet fald aftale, at arbejdsgiver maksimalt betaler DKK 6.500 (2021), da der ved betaling af

²³ SKM 2005.176 LR og JV afsnit C.A.5.14.4.5.

beløb herudover vil være skattepligt af det fulde beløb. Maksimeringen til DKK 6.500, og den heraf følgende skattefrihed hos den ansatte, forudsætter dog, at medarbejderen ikke i øvrigt har personalegoder, der omfattes af bagatelgrænsen.

Udgifter til trailerkort vil som udgangspunkt være skattepligtig for medarbejderen, medmindre der er et særligt erhvervsmæssigt behov herfor. I så fald bør der foretages en fordeling af udgiften i en skattepligtig og skattefri del. Der kan i den forbindelse f.eks. henses til, om medarbejderen har en privat trailer, der kræver særligt kørekort.

4.7. Befordringsfradrag

Ved firmabil til rådighed for privat kørsel kan der ikke opnås befordringsfradrag. Dette gælder, uanset om bilen rent faktisk benyttes til kørsel mellem hjem og arbejde eller ej. Selvom personen vælger at tage toget på arbejde, fordi der ikke er parkeringsmuligheder eller på grund af høje parkeringsafgifter, kan personen ikke få befordringsfradrag.

Det er kun den person, der har firmabil til rådighed ifølge ansættelseskontrakt eller lignende, der ikke kan få befordringsfradrag. Hvis en ansat således anvender en fri bil stillet til rådighed af ægtefællens arbejdsgiver til befordring mellem hjem og arbejde, anses dette ikke for arbejdsgiverbetalt befordring. Den ansatte kan således i denne situation opnå befordringsfradrag.

Tilsvarende gælder, hvor ægtefælle 1 driver selvstændig erhvervsvirksomhed og har en blandet benyttet bil i virksomhedsordningen, og ægtefælle 2 er ansat i en anden virksomhed. Ægtefælle 1 beskattes efter reglerne for værdi af fri bil. Ægtefælle 2 er berettiget til befordringsfradrag, selvom det er ægtefælle 1's bil, der anvendes til kørsel mellem hjem og arbejde, og alle udgifter vedrørende bilen samtidig kan fradrages i ægtefælle 1's overskud af virksomhed.

4.8. Befordringsgodtgørelse

Reglerne om skattefri befordringsgodtgørelse gælder for kørsel i egen bil, indbefattet eventuel ægtefælle eller samlevers bil m.v. (se afsnit 3). En person med firmabil, der modtager befordringsgodtgørelse, er derfor skattepligtig af den modtagne godtgørelse. Dette gælder, selvom den erhvervsmæssige kørsel er foretaget for en anden virksomhed end den, der har stillet bilen til rådighed. En undtagelse er dog de tilfælde, hvor lønmodtageren betaler den arbejdsgiver, der har stillet bilen til rådighed, fuldt vederlag for den kørsel, der sker for den anden arbejdsgiver. Der er ikke fastsat "standardiserede beløb" for, hvad der kan anses for fuldt vederlag. I en enkelt offentliggjort afgørelse er Skattestyrelsens takster for erhvervsmæssig kørsel anerkendt. Der var dog tale om et specialindrettet køretøj på gule plader.

4.9. Deleleasing (splitleasing)

Skattestyrelsen har i en bindende forhåndsbesked og et bindende svar²⁴ godkendt en ordning med deleleasing i relation til firmabiler. Modellen går ud på, at en medarbejder og en virksomhed leaser den samme bil og anvender denne bil dels til erhvervsmæssig kørsel og dels til privat kørsel. Dette får den virkning, at medarbejderen ikke beskattes af fri bil, samt at virksomheden alene betaler de forholdsmæssige omkostninger forbundet med den erhvervsmæssige kørsel.

Virksomheden henholdsvis medarbejderen indgår hver en selvstændig leasingaftale med et leasingselskab for en given periode. Ingen af parterne hæfter for den anden parts forpligtelser. Aconto leasingydelsen beregnes for hver part på grundlag af deres forventede kørselsbehov og betales direkte til leasingselskabet.

Hver part skal betale det samme pr. kørt kilometer, og tilsammen skal disse betalinger dække alle omkostninger til bilens drift, værdiforringelse samt forrentning. Arbejdsgiveren må på ingen måde finansiere, hæfte eller garantere for medarbejderens forpligtelser.

Følgende krav skal opfyldes, hvis ordningen ønskes anvendt:

- Der skal indgås skriftlige, separate aftaler mellem henholdsvis leasingselskab/virksomhed og leasingselskab/lønmodtager
- De samlede udgifter til bilens drift, afskrivning og forrentning – alle indeholdt i leasingydelsen – skal fordeles forholdsmæssigt mellem parterne på grundlag af de faktiske kørte kilometer fordelt på henholdsvis erhvervsmæssig og privat kørsel (leasingaftalerne forudsættes at være identiske). Det bemærkes, at den løbende regulering skal foretages månedsvist, og at denne også skal indeholde regulering af førstegangsleasingydelsen²⁵
- Leasingydelsen for hver af parterne skal betales direkte til leasingselskabet
- Hver af parterne skal alene hæfte for egne forpligtelser i relation til leasingselskabet
- Der skal føres et detaljeret kørselsregnskab.

I en konkret sag²⁶ blev skatteyder beskattet af fri bil med reduktion af egen betaling, fordi:

- Kørebogen ikke var korrekt udfyldt med hensyn til formålet med kørslen. Derved kunne kørselsregnskabet's rigtighed ikke dokumenteres
- Der var ikke indgået to separate leasingaftaler, men alene én kombineret leasingaftale
- Fordi der var sket kørsel for andre koncernselskaber, hvor der ikke var indgået en splitleasingaftale med
- Slutafregningen ikke var foretaget løbende, men alene ved udløb af hver leasingperiode (en gang årligt).

²⁴ SKM 2001.255 LR og SKM 2010.147 SR

²⁵ SKM 2018.594 SR

²⁶ SKM 2017.491 LSR

Der vil som udgangspunkt ske beskatning efter reglerne for fri bil, såfremt bare én af betingelserne for anvendelse af reglerne om ordningen ikke er opfyldt. Beskatningen som fri bil sker med reduktion af medarbejdernes betalte leasingydelser, idet dette betragtes som egenbetaling for fri bil.

Det skal for god ordens skyld bemærkes, at man bør være varsom med at benytte ordningen, idet der stilles strenge krav til anvendelsen af ordningen, da der er tale om en undtagelse til reglerne omkring fri bilbeskatning. Herunder er det vigtigt, at den private og erhvervsmæssige kørsel registreres fuldstændig korrekt.

Skattestyrelsen har i et styresignal bemærket, at der kun er tale om erhvervsmæssig kørsel for det selskab, som har indgået leasingkontrakten. Det vil i praksis betyde, at kørsel for andre selskaber i koncernen er privat kørsel. Derved kan der heller ikke indgås en splitleasingaftale i et managementselskab og køres for selskaber i koncernen, uden at der er tale om privat kørsel.

5. SELVSTÆNDIGT ERHVERVSDRIVENDE

Selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, kan vælge mellem tre muligheder for den skattemæssige behandling af bilen:

1. Holde bilen uden for virksomhedsordningen og få fradrag for den erhvervsmæssige kørsel efter Skattestyrelsens satser for skattefri befordringsgodtgørelse
2. Holde bilen uden for virksomhedsordningen og få fradrag for den erhvervsmæssige andel af de faktiske biludgifter, herunder afskrivninger
3. Lade bilen indgå i virksomhedsordningen og fradrage alle udgifter og afskrivninger mod at blive beskattet af værdi af fri bil.

Selvstændigt erhvervsdrivende, der ikke anvender virksomhedsordningen, kan alene vælge mulighed 1 eller 2.

5.1. Bilen holdes uden for virksomhedsordningen, eller virksomhedsordningen benyttes ikke

Hvis virksomhedsordningen ikke anvendes, eller hvis bilen placeres uden for virksomhedsordningen, kan fradrag for erhvervsmæssig kørsel foretages enten efter Skattestyrelsens satser eller med en forholdsmæssig andel af de faktiske udgifter, jf. ovenstående punkt 1 og 2. Dette gælder også, hvis kapitalafkastordningen anvendes.

Der skal da ske en opgørelse/fordeling af årets kørsel mellem privat og erhvervsmæssig kørsel.

Såfremt der føres en kørebog efter skattemæssigt anerkendte principper, bør kørebogens udvisende lægges til grund ved fordelingen af udgifter mellem erhvervsmæssig og privat kørsel.

En kørebog skal føres efter følgende skattemæssige principper:

1. Kilometertællerens udvisende ved den daglige kørsels begyndelse og ved dens slutning
2. Datoen for kørslen
3. Den daglige kørsels fordeling mellem privat og erhvervsmæssig kørsel, idet der med hensyn til den erhvervsmæssige kørsel skal være angivet bestemmelsessteder og lignende notater, der kan sandsynliggøre/dokumentere regnskabet's rigtighed.

Føres der ikke kørebog, ansættes den private kørsel efter et skøn, normalt som en procentdel af årets samlede kørsel. Hvis der ikke foreligger særlige forhold, vil skattemyndighederne normalt anerkende en årlig privat kørsel på 8.000 km med tillæg af anden ikke erhvervsmæssig kørsel f.eks. kørsel mellem hjem og arbejde, kørsel til sommerhus og lignende. Der kan foreligge særlige forhold, hvis skatteyderen eller dennes ægtefælle har yderligere en privat bil, så den private kørsel eventuelt ansættes lavere end det anførte.

Anvendes Skattestyrelsens satser, kan der tages følgende fradrag (for 2021) i virksomheden, som kan overføres skattefrit til den erhvervsdrivende, uden det skal anses som en hævnning i virksomhedsordningen:

- Kørsel indtil 20.000 km/årligt: DKK 3,44 pr. km
- Kørsel ud over 20.000 km/årligt: DKK 1,90 pr. km

Ovenstående satser kan også anvendes, hvis bilen leases.

Alternativt kan der i stedet vælges fradrag for de faktiske udgifter, som skal opgøres på grundlag af bilag. Af bilens samlede driftsudgifter, inkl. skattemæssig afskrivning, kan der foretages fradrag for den del af udgifterne, der forholdsmæssigt kan henføres til den erhvervsmæssige kørsel i forhold til de samlede kørte kilometer.

Der kan skattemæssigt afskrives op til 25% årligt af den til enhver tid tilbageværende værdi. Dette uanset, at bilen måske først er anskaffet i slutningen af året. Ved opgørelsen af værdien tillægges bilens anskaffelsessum og eventuelle senere forbedringer, hvorefter der afskrives med op til 25%. I det efterfølgende år kan der afskrives med op til 25% af den nedskrevne værdi overført fra det foregående år.

Leases bilen i stedet for køb, og vælges der fradrag for de faktiske udgifter, kan der foretages fradrag for den del af leasingydelsen, der forholdsmæssigt kan henføres til den erhvervsmæssige kørsel i forhold til de samlede kørte kilometer. Dette gælder både den ordinære og den ekstraordinære leasingydelse samt bilens driftsudgifter.

Uanset om der vælges fradrag efter Skattestyrelsens satser eller de faktiske udgifter, fradrages udgiften til den erhvervsmæssige kørsel ved opgørelsen af virksomhedens overskud. Tilsvarende beløb kan skattefrit overføres til ejeren, uden at det betragtes som en hævnning i virksomhedsordningen. Ejeren kan da anvende beløbet til delvis dækning af de privat afholdte biludgifter, uden at dette påvirker muligheden for at opspare overskud i virksomhedsordningen m.v.

Sideløbende med at der foretages fradrag for udgifterne vedrørende den erhvervsmæssige kørsel, kan der foretages fradrag for befordring mellem hjem og arbejde – som ikke betragtes som erhvervsmæssig kørsel – efter samme regler som for lønmodtagere. Se nærmere herom i afsnit 3.2.

5.1.1. Principskifte for dækning af biludgifter

Når bilen ikke er i virksomhedsordningen, eller virksomhedsordningen ikke benyttes, kan der som tidligere nævnt vælges mellem fradrag for faktiske udgifter eller Skattestyrelsens satser. Der kan skiftes opgørelsesprincip, f.eks. overgang fra anvendelse af faktiske udgifter til Skattestyrelsens satser. Principskifte skal ske ved begyndelsen af et indkomstår, og det kan kun ske én gang vedrørende samme bil. Ved køb af en ny bil kan der altid ske principskifte, uden dette har betydning for et senere omvalg.

5.2. Bilen indgår i virksomhedsordningen

Hvis den selvstændigt erhvervsdrivende vælger at lade bilen indgå i virksomhedsordningen, beskattes den pågældende, som om der var stillet fri bil til rådighed af en arbejdsgiver. Der skal derfor ikke føres kørselsregnskab, der viser fordeling mellem erhvervsmæssig og privat kørsel.

Den beregnede værdi af fri bil medregnes ved opgørelsen af virksomhedens overskud. Dette beløb anses for overført fra virksomheden til virksomhedsejeren, som en hævning i virksomhedsordningen. Da der ikke er tale om et ansættelsesforhold, skal der ikke trækkes A-skat m.v. af værdien.

Alle driftsudgifter samt skattemæssige afskrivninger på bilen fragår fuldt ud ved opgørelsen af virksomhedens skattemæssige resultat.

Der kan skattemæssigt afskrives med op til 25% årligt af den til enhver tid tilbageværende værdi. Dette uanset, at bilen måske først er anskaffet i slutningen af året. Ved opgørelsen af værdien tillægges bilens anskaffelsessum og eventuelle senere forbedringer, hvorefter der afskrives med op til 25%. I det efterfølgende år kan der afskrives med op til 25% af den nedskrevne værdi overført fra det foregående år.

Med hensyn til opgørelsen af værdien af fri bil og andre forhold vedrørende fri bil, gælder det samme regelsæt som for fri bil, der stilles til rådighed for lønmodtagere. Der henvises her til afsnittene 4.1. til 4.8.

5.2.1. Biler i I/S'er, hvor virksomhedsskatteordningen anvendes

Der er praksis²⁷ for, at hvis en bil ejes af en virksomhed, der drives som et interessentskab (I/S), og interessenterne anvender virksomhedsskatteordning, kan alle interessenterne risikere at blive beskattet af fri bil. Beskatningen sker med fuld værdi for alle interessenterne, der har haft den samme bil til rådighed.

Beskatning af interessenterne gennemføres som beskrevet i afsnit 5.2.

5.3. Overførsel af blandet bil til/fra virksomhedsordningen

Virksomhedsejeren kan vælge at lade bilen indgå i virksomhedsordningen, selvom bilen hidtil har været holdt uden for. Tilsvarende kan virksomhedsejeren vælge at udtage en bil fra virksomhedsordningen, som hidtil har indgået i virksomhedsordningen.

Overførsel af en blandet benyttet bil (anskaffet den 7. oktober 2004 eller senere) fra virksomhedsordningen til privatøkonomien skal altid sidestilles med et salg af bilen til handelsværdien

²⁷ TfS 1999.386 LSR

på overførelstidspunktet. En overførsel af en blandet bil til privatøkonomien vil således kunne udløse beskatning af genvundne afskrivninger, ligesom ved et faktisk salg af bilen.

5.4. Ophør med anvendelse af virksomhedsordningen

Hvis virksomhedsejeren ophører med brug af virksomhedsordningen, men fortsat driver virksomhed, vil et sådan ophør med anvendelse af virksomhedsordningens regler ikke blive betragtet som en "overførsel" af en blandet benyttet bil, jf. ovenfor.

Der vil først indtræde avancebeskatning ved et senere af salg af bilen eller ved overgang til 100% privat benyttelse.

5.5. Salg af bil

Har den blandet benyttede bil i hele ejerperioden været placeret i virksomhedsordningen, medregnes fortjeneste/tab ved salg af bilen fuldt ud i virksomhedens indkomst.

Fortjeneste/tab ved salg af blandet benyttede biler, der ikke har været inde under virksomhedsordningen, og hvor refusion af den erhvervmæssige kørsel i hele ejerperioden er sket efter Skattestyrelsens satser for skattefri befordringsgodtgørelse, er avance og tab den skattepligtige indkomst uvedkommende.

Er de faktiske udgifter for den erhvervmæssige kørsel derimod fratrukket i virksomhedens resultat, skal den del af fortjenesten/tab, der kan henføres til den erhvervmæssige kørsel, medregnes i den personlige indkomst.

For biler erhvervet senest 6. oktober 2004 beregnes den erhvervmæssige andel af tab eller fortjeneste ud fra forholdet mellem fratrukne afskrivninger og samtlige afskrivninger. For biler anskaffet den 7. oktober 2004 eller senere skal erhvervmæssig andel af tab eller fortjeneste beregnes på grundlag af den faktiske anvendelse (kørte km). Vi har alene medtaget eksempler på biler anskaffet den 7. oktober 2004 og senere i denne folder.

5.5.1. Skattemæssig behandling af biler, der er anskaffet den 7. oktober 2004 eller senere

Overførsel af bilen skal ske til handelsværdien, uanset om bilen fortsat anvendes til blandet kørsel, eller om den udelukkende skal anvendes til privat kørsel.

Følgende eksempel illustrerer opgørelse af fortjeneste/tab for biler, der er anskaffet den 7. oktober 2004 eller senere, og hvor bilen overføres fra virksomhedsskatteordningen:

Købspris i 2019	400.000
Afskrivning i 2019, 25% *)	-100.000
Saldo pr. 01.01.2020	300.000
Afskrivning i 2020, 25% *)	-75.000
Saldo pr. 01.01.2021	225.000

*) Der er foretaget fuldt fradrag for afskrivningerne, da bilen er placeret i virksomhedsskatteordningen.

Bilen overføres til ejeren pr. 01.01.2021 til handelsværdien	250.000
Saldoværdi pr. 01.01.2021	-225.000
Avance	25.000

Denne avance medregnes fuldt ud ved opgørelse af virksomhedens indkomst. Hvis bilen bliver udtaget til blandet anvendelse, med godtgørelse af de faktiske udgifter, vil afskrivningsgrundlaget være DKK 250.000 (handelsværdien).

Følgende eksempel illustrerer opgørelse af fortjeneste/tab for biler, der er anskaffet den 7. oktober 2004 eller senere, når bilen skydes ind i virksomhedsskatteordningen:

Købspris 2018	400.000
Afskrivninger 2018, 0%	0
Erhvervsmæssig andel, 15.000 km/25.000 km	0
Saldoværdi ultimo 2018	400.000
Afskrivninger 2019, 0%	0
Erhvervsmæssig andel, 10.000 km/20.000 km	0
Saldoværdi ultimo 2019	400.000
Inde i virksomhedsordningen:	
Indskudt til nedskreven værdi (saldoværdi)	400.000
Afskrivning, fuld erhvervsmæssig 2020, 20.000 km	-100.000
Saldoværdi ultimo 2020	300.000
Salgssum, 2021	200.000
Tab (200.000 – 300.000)	-100.000
Andel af tab til fradrag: (15.000 + 10.000 + 20.000) / (25.000 + 20.000 + 20.000)	69.230

Når bilen overføres fra blandet anvendelse uden for virksomhedsskatteordningen med godtgørelse efter de faktiske udgifter, bliver den indført i virksomheden til saldværdien. På denne vis vil der ved salg – alt andet lige – opstå et tab i virksomheden. Dette tab er fradragsberettiget

med den erhvervsmæssige del af den samlede kørsel, jf. det afsluttende regnestykke i eksemplet.

Det må dog påregnes, at man som minimum bliver beskattet af fri bil i 13 måneder, da bilen bliver overført primo i året. For at opnå denne mulighed skal bilen overføres til virksomhedsordningen året før salget – og i nogle tilfælde også to år før salget, for at få den erhvervsmæssige andel gjort størst mulig. Dette udløser beskatning af fri bil.



6. MOMS OG AFGIFTER

Det er som regel skatten, der påkalder sig størst interesse i forbindelse med bildrift. På trods heraf overstiger de moms- og afgiftsmæssige følger af det at købe, eje og benytte et motorkøretøj oftest den skattemæssige side.

6.1. Personbiler

6.1.1. Taxa og hyrevogne

Fra 1. januar 2015 betales der ikke afgift af køretøjer, der indregistreres til erhvervsmæssig personbefordring, f.eks. til hyrevognskørsel.

Til gengæld er de såkaldte frikørselsregler bortfaldet. Det medfører, at der skal betales registreringsafgift efter lovens almindelige regler, når taxaen/hyrevognen ikke længere anvendes til hyrevognskørsel.

6.1.2. Moms – Nye personbiler

Moms på nye personbiler beregnes på grundlag af forhandlerpris ekskl. registreringsafgift med tillæg af leveringsomkostninger. Dog er betalingen for nummerplade fritaget for moms, når den behandles efter udlægsreglerne. Bemærk, at registreringsafgift ikke indgår i momsgrundlag.

Momsen på udgifter vedrørende personbiler med plads til højst 9 personer kan som hovedregel ikke fratrækkes hos momsregistrerede købere, hvad enten det drejer sig om købs- eller driftsudgifter. Dog gælder der særlige regler for bilforhandlere, udlejnings- og køreskolevirksomheders køb samt ved momsregistrerede virksomheders leasing af personbiler.

Ved leasing af personbiler kan noget af momsen på leasingydelsen fratrækkes med et beregnet momsfradrag, når:

- Leasingperioden overstiger 6 måneder
- Mindst 10% af anvendelsen sker som led i momspligtige aktiviteter, og
- Den fradragsberettigede moms oplyses særskilt af leasinggiver.

Det beregnede momsfradrag, der maksimalt kan fradrages, beregnes på grundlag af registreringsafgiften på bilen. Udgør registreringsafgiften på en mellemklassebil f.eks. DKK 300.000, beregnes momsen til 25% heraf (DKK 75.000), og fradrag kan herefter foretages med:

- 2% pr. måned til og med bilens 3. indregistreringsår, dvs. DKK 1.500
- 1% pr. måned for perioden herudover, dvs. DKK 750.

Momsregistrerede virksomheder, der leaser personbiler, kan således opnå et månedligt momsfradrag i leasingperioden, som leasinggiver skal oplyse. Hvis det oplyste månedlige fradrag overstiger momsen af leasingperioden, kan virksomheden tage fradrag for det fulde månedlige

momsfradrag indtil der er opnået momsfradrag for førstegangsydelsen, som der ellers ikke er momsfradrag for.

Der er ikke mulighed for at opnå momsfradrag for førstegangsydelser, ekstraordinære ydelser, driftsudgifter m.v.

Der er tilsvarende ikke momsfradrag for driftsudgifter f.eks. benzin, parkering og reparation.

Der er dog en særlig regel vedrørende moms af broafgift ved kørsel over Øresundsbroen i en personbil. Ifølge denne regel kan både den danske og den svenske moms af broafgiften fratrækkes i det danske momsregnskab, hvis kørslen foretages i erhvervsøjemed. Årsagen hertil er, at de svenske regler giver momsfradrag, og man har ønsket at ligestille danske og svenske momsregistrerede virksomheder.

6.1.2. Brugte personbiler - moms

Ved salg af brugte personbiler kan en bilforhandler beregne momsen på grundlag af forskelsværdien mellem købs- og salgsprisen (brugtmomsordningen). Det gælder f.eks. ved opkøb fra private eller fra momspligtige, der selv har beregnet moms af fortjenesten (dvs. som har benyttet brugtmomsordningen vedr. den pågældende bil). Der kan dog ikke beregnes negativ moms.

Bemærk, at der er særlige regler, der skal være opfyldt for at kunne anvende brugtmomsordningen, herunder særlige fakturakrav, regnskabskrav og afregningsbilag ved køb af private m.v. Disse regler gennemgås ikke nærmere her, men du er velkommen til at kontakte os ved spørgsmål, eller hvis du ønsker hjælp til at anvende brugtmomsordningen for biler korrekt.

Hvis en momspligtig virksomhed, der ikke handler med biler, sælger en personbil, skal der ikke opkræves moms ved salget, idet der ikke er fradraget moms ved købet.

6.1.3. Indførsel eller import af brugte personbiler

Registreringsafgift

Indføres en brugt bil fra et andet EU-land eller et tredjeland, skal der betales dansk registreringsafgift af bilen. Afgiften beregnes på grundlag af en af Skattestyrelsen vurderet markedsværdi - inkl. moms - under hensyntagen til bl.a. alder, antal kørte kilometer og udstyr – normalt med udgangspunkt i katalogpriserne for de enkelte bilmærker og modelvarianter.

Bemærk, hvis bilen indføres fra et land uden for EU, skal der evt. betales told ved indførelsen. Kontakt gerne skatteafdelingen, hvis du ønsker hjælp til reglerne eller undtagelserne om told på biler, der indføres fra et land uden for EU.

Moms – Indførte brugte personbiler

Indkøbes der brugte biler fra udlandet, skal en erhvervsmæssig køber være opmærksom på, om den udenlandske sælger har solgt bilen:

- Efter brugtmomsordningen, eller
- Efter de almindelige regler om EU-handel mellem momsregistrerede virksomheder.

Brugtmomsordningen indebærer, at forhandlere i de tilfælde, hvor momssatsen i udlandet er lavere end i Danmark, betaler en forhøjet forskelsmoms til kompensation herfor. Det sker ved at anvende den udenlandske momssats ifm. beregning af moms efter brugtmomsordningen.

Hvis bilen er solgt efter de almindelige regler om EU-handel mellem momsregistrerede virksomheder, kan brugtmomsordningen ikke anvendes. Køber skal betale erhvervsmoms via momsangivelsen. Er bilen købt med henblik på videresalg, kan erhvervsmomsen fratrækkes sammen med den øvrige købsmoms, og der skal betales moms af den fulde salgspris (ex. registreringsafgift) ved videresalg i Danmark. Købes bilen af en momsregistreret virksomhed, der skal anvende bilen til eget brug, kan erhvervsmomsen ikke fratrækkes.

Ved import af brugte personbiler fra tredjelande skal der normalt betales importmoms efter de almindelige regler, uanset om importen forestås af en privatperson eller af en forhandler.

6.1.4. Tilbagebetaling af registreringsafgift ved udførsel af biler

Ved udførsel af brugte personbiler kan den indeholdte registreringsafgift i bilens handelsværdi godtgøres. Skattestyrelsen foretager en vurdering efter samme retningslinjer som ved indførsel af samme bil. Den beregnede registreringsafgift til godtgørelse fratrækkes 15%, dog minimum DKK 8.500 for personbiler og DKK 4.500 for varebiler og motorcykler. Det skal bemærkes, at det er et krav, for at registreringsafgiften kan godtgøres, at bilen er i synsklar stand, og at der gennemføres et såkaldt toldsyn.

6.2. Leasingselskaber – forholdsmæssig betaling af registreringsafgift

Leasingselskaber, der udlejer biler for en tidsbegrænset periode, kan nøjes med at betale registreringsafgift for den indgåede leasingperiode.

Det er en betingelse, at køretøjet ejes og udlejes fra en leasingvirksomhed.

Den forholdsmæssige registreringsafgift beregnes efter følgende procentsatser af den fulde registreringsafgift:

0-3 måneder =>	2%
3-36 måneder =>	1%
36+ måneder =>	½%

Køretøjets alder regnes fra første registreringstidspunkt, uanset køretøjet har været indregistreret i Danmark eller udlandet.

Herudover skal der betales rentetillæg til Skattestyrelsen af den resterende registreringsafgift.

Forrentningen sker på tidspunktet for afgiftsberegningen med den senest offentliggjorte, gennemsnitlige udlånsrente, der foreligger pr. 1. januar, henholdsvis pr. 1. juli. Renten offentliggøres af Danmarks Statistik.

Registreringsafgiften betales forud for hele den periode, der er omfattet af leasingkontrakten.

Leasingvirksomheden skal anmode Skattestyrelsen om tilladelse til at anvende ordningen, som blandt andet vurderes på baggrund af leasingkontrakt mellem parterne.

6.3. Firmabil uden dansk registreringsafgift

Medarbejdere og selvstændige erhvervsdrivende med bopæl i Danmark, som enten er ansat i en udenlandsk virksomhed eller har erhvervsmæssige aktiviteter i udlandet, kan på visse betingelser benytte en firmabil uden at betale dansk registreringsafgift.

6.3.1. Brugeren

Brugeren skal have bopæl i Danmark og kan være:

- Ansat i en virksomhed med hovedsæde eller forretningssted i udlandet, eller
- Selvstændig erhvervsdrivende.

Den selvstændige erhvervsdrivende kan enten have forretningssted i Danmark eller have etableret sin virksomhed med kontor m.v. i udlandet.

Vær opmærksom på, at kun indehaveren af enkeltmandsvirksomheder og interessentskaber kan omfattes af reglerne. Virksomheder i selskabsform kan således ikke bruge ordningen.

6.3.2. Erhvervsmæssig kørsel i udlandet

Fritagelsen er betinget af, at den erhvervsmæssige kørsel i udlandet udgør mere – målt enten i km eller i antal dage – end den erhvervsmæssige og private kørsel i Danmark.

Én af følgende betingelser skal derfor opfyldes:

1. Dagskriteriet

Hvis bilen inden for en periode på 12 måneder er mindre end 183 dage i Danmark, kan bilen fritages for registreringsafgift

2. Kilometerkriteriet

Hvis bilen inden for en periode på 12 måneder har kørt flere km erhvervsmæssigt i udlandet end samlet i DK, kan bilen fritages for registreringsafgift. Bemærk, at kørte km helt fra bopælen i DK til det udenlandske arbejdssted eller til de udenlandske aktiviteter tæller med til km i udlandet.



STATSAUTORISERET
REVISIONSPARTNERSELSKAB



Vi er et uafhængigt medlem af
det globale rådgivnings- og revisionsnetværk

www.beierholm.dk