

Deloitte
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
CVR-nr. 33 96 35 56
Tværkajen 5
Postboks 10
5100 Odense C

Telefon 63 14 66 00
Telefax 63 14 66 12
www.deloitte.dk

Notat

Til Folketingets Skatteudvalg

Beskatning af fri bil – hovedaktionærer – forvaltningens praksis i strid med ministersvar

Anmodning om stillingtagen til ministersvar og overensstemmelse mellem ministersvar og Skatteministeriets handlinger.

Det ministersvar, der henvises til, er svar fra Kristian Jensen, j.nr. 99/05-412-09965 fra 2006 (vedlagt som bilag 1).

Her blev ministeren anmodet om:

”Vil ministeren redegøre for beskatningsforholdene, hvis en bil, anvendt som fri bil i et selskab, efter tre år handles mellem moder- og datterselskab eller på anden vis overføres internt mellem en koncerns egne selskaber - som salg og tilbagesalg, sale and lease back, som salg uden tilbageførsel e.l. – mens den fortsat anvendes på samme vis som før?”

Ministeren svarer, at der ved biler, der er mere end 3 år gamle, og som er faldet mere end 25% i værdi, er en tilskyndelse til at få værdien af bilen fastsat til den aktuelle markedsværdi.

Ministeren fortsætter herefter (mine fremhævelser):

”Da det reelle værditab på biler efter 3 år i almindelighed overstiger 25% af bilens nyvognspris, vil der være en økonomisk tilskyndelse til at få værdien af fri bil opgjort på grundlag af den aktuelle markedsværdi.

Landskatteretten har taget stilling til en række konkrete sager om koncerninterne overdragelser af biler. Det kan på baggrund af disse afgørelser fastslås, at overdragelse efter 3 år af en bil, der anvendes som fri bil en koncern, uanset motivet for overdragelsen, som udgangspunkt skal anerkendes af ligningsmyndighederne. Det er dog en forudsætning, at overdragelsen er sket på sædvanlige og markedsbestemte vilkår. Det fremgår bl.a. af SKM2005.86.LSR, hvor Landskatteretten godkendte et sale

og lease back arrangement vedrørende en bil, der af et selskab var stillet til rådighed for en hovedaktionærs ægtefælle.

Hvis overdragelsen er sket på usædvanlige og ikke markedsbestemte vilkår, eller hvis aftalen om salg af bilen kun er en ren formel, og ejendomsretten ikke er overgået fra sælger til køber, kan aftalen tilsidesættes af ligningsmyndighederne. Landsskatteretten har således tilsidesat en aftale, hvor køb og tilbagesalg af en bil fandt sted inden for en måned og til samme pris, der lå en del under den vejledende pris i DAF's brugtvogekatalog. Denne afgørelse er offentliggjort som SKM2002.585.LSR."

Ud fra ministerens svar synes det at fremgå, at når en bil overdrages indenfor en koncern på markedsvilkår og/eller ikke er en ren formel overdragelse, så anerkendes overdragelsen af SKAT, således at der sker værdiansættelse af bilen - også i forhold til værdi af fri bil til den aktuelle markedsværdi på overdragelsestidspunktet.

I SKAT's interne vejledninger er skatteministerens svar ikke angivet.

I ligningsvejledningen blev de afgørelser, der dannede grundlag for ministerens svar angivet, men uden en angivelse om udgangspunktet var, at interne overdragelser skulle tilsidesættes.

I forbindelse med omskrivningen til juridisk vejledning omskrev SKAT imidlertid vejledningen således, at det nu blev anført, at:

"Koncerninterne overdragelser

En bil skal anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor arbejdsgiveren første gang erhvervede eller leasede den pågældende bil. Når der er tale om beskatning efter LL § 16, stk. 4, lægger told- og skatteforvaltningen som udgangspunkt ikke vægt på, at der sker koncerninterne overdragelser og overdragelser mellem interesseforbundne parter, der ikke er begrundet i en rent forretningsmæssige dispositioner."

Her fremgår det således, at SKAT ikke deler ministerens opfattelse af, at koncerninterne overdragelser i udgangspunktet skal anerkendes, men derimod, at udgangspunktet er, at SKAT ikke tillægger en koncernintern overdragelse vægt, med mindre der er et forretningsmæssigt motiv for overdragelsen, der overstiger den skattemæssige begrundelse, der ligger i at få nedsat beskatningen i forhold til den faktiske værdi af bilen.

Ved omskrivningen til juridisk vejledning i 2011 henvises der ikke til nye afgørelser, og den praksis, der danner baggrund for SKAT's opfattelse, må således antages at være den samme, som dannede grundlag for ministerens svar i 2006. Dette uagtet, at konklusionen i juridisk vejledning i udgangspunktet er det modsatte af det svar, ministeren gav Skatteudvalget.

Det er min opfattelse, at det er et problem, hvis det embedsværk, der assisterer ministeren, og som forbereder ministersvar, forfølger en anden retsopfattelse ved den interne administration af retsregler, end den der gives udtryk for er gældende overfor Skatteudvalget.

Skatteudvalget bedes derfor om at afklare, om ministerens svar nr. 135 (99/05-412-09965) dengang var udtryk for Skatteministeriets opfattelse af retstilstanden, sådan at en koncernintern overdrages, uanset motiv i udgangspunktet skulle anerkendes.

Hvis Skatteministeriet i 2006 delte den opfattelse, der blev oplyst af ministeren, om det så kan oplyses, hvornår SKAT ændrer praksis, således at disse overdragelser i udgangspunktet ikke anerkendes.

Det kan oplyses, at der siden ministerens svar har været truffet afgørelser om koncerninterne overdragelser.

I Landsskatterettens afgørelse 2-7-1907-1254 af 3. december 2007 blev en række koncerninterne overdragelser af en bil således anerkendt, idet der direkte blev henvist til ministerens svar 135 samt til, at værdiansættelsen af bilen var korrekt ved de enkelte overdragelser.

I Landsskatterettens kendelse af 28. oktober 2016 – j.nr. 14-3823795 fandt Landsskatteretten, at en overdragelse af en bil ikke skulle anerkendes, da overdragelsen efter Landsskatterettens vurdering ikke var forretningsmæssigt begrundet.

I denne sidste afgørelse accepterer Landsskatteretten således den praksis, der beskrives i juridisk vejledning, hvor motivet til overdragelsen skal være forretningsmæssige.

Det er dog ikke usædvanligt, at Landsskatteretten er tilbageholdende med at underkende en praksis, som er udtrykt i juridisk vejledning.

Det usædvanlige er derimod, at SKAT anfører en praksis i juridisk vejledning, der er i modstrid med det svar, der via ministeren er givet til Folketingets Skatteudvalg.

Provenumæssige overvejelser

Det må antages, at der er opstået en merprovenu i de sager, hvor SKAT har fastholdt et beskatningsgrundlag baseret på 75% af nyprisen på trods af, at en bil er overdraget koncerninternt, hvor værdien har været væsentligt lavere.

Der er imidlertid siden ministersvaret og SKATs selvstændige administration heraf sket det, at udviklingen for firmabiler er gået fra, at arbejdsgiveren ejede bilen til, at bilen leases.

Af bilag 2 fremgår udviklingen af forholdet mellem leasede og egne erhvervspersonbiler, hvor det i 2007 var hovedparten af firmabilerne, der var ejet af firmaerne til i dag, hvor op mod 80% af firmabilerne leases.

Netop ved leasede firmabiler accepterer SKAT, at der opnås et nyt beskatningsgrundlag, hvis en leaset firmabil efter 36 måneder genleases ved ophør af kontrakten.

Ved at indgå kontrakter på først 36 måneder og derefter 12 måneder ad gangen opnår ansatte med leaset firmabil, at biler på 3 år eller mere får nedbragt beskatningsgrundlaget hvert år.

Ved at lease på denne måde opnår særligt brugere af dyre biler, hvor der er en betydelig anvendelse, videre at registreringsafgiften nedsættes betydeligt, idet der også ved hver ny leasing fastsættes et nyt (lavere) grundlag for beregning af registreringsafgiften.

Denne overgang til leasing, der påvirkes af SKATs administration, synes at modvirke en positiv provenuvirkning af SKATs praksis.

Hvis Skatteudvalget vil give lejlighed til det, vil jeg gerne have foretræde for udvalget til uddybning af mine vurderinger.

Det forhold, at en forvaltning ikke følger den retstilstand, ministeren oplyser til Folketinget, rejser således ud over forfatningsmæssige og forvaltningsretlige problemstillinger således også et retssikkerhedsmæssigt problem for borgeren.

Odense, den 15. marts 2017

Deloitte
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab



Niels Hansen
skattepartner