

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

SKR nr 9692 af 02/05/2019 (Gældende)

Betingelser for deleleasing samt præcisering af beskatningsgrundlaget for værdi af fri bil, når et deleleasingarrangement tilsidesættes - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0061500

Betingelser for deleleasing samt præcisering af beskatningsgrundlaget for værdi af fri bil, når et deleleasingarrangement tilsidesættes - styresignal

SKM2019. 244. SKTST

Sammenfatning

Dette styresignal indeholder en samlet fremstilling af betingelserne for deleleasing, som de fremgår af Ligningsrådets og Skatterådets praksis med særlig vægt på de betingelser, som Skatterådet har præciseret i afgørelserne SKM2017. 384. SR, SKM2017. 729. SR og SKM2018. 212. SR.

Hvis betingelserne for deleleasing ikke er opfyldt, skal der ske beskatning af fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4, og i den forbindelse præciserer styresignalet, at betaling af leasingydelserne for den private kørsel kan fragå ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget som egenbetaling.

Baggrund

Skatterådet har henstillet til, at der udarbejdes et styresignal, som redegør for betingelserne for deleleasing.

Hvis en arbejdsgiver stiller en bil til rådighed for den ansattes private kørsel, skal den ansatte som udgangspunkt beskattes af fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4.

Som en undtagelse hertil har det daværende Ligningsråd i SKM2001. 255. LR imidlertid anerkendt et deleleasingarrangement således, at der ikke skal ske beskatning af værdi af fri bil, hvis nærmere angivne betingelser er opfyldt. Skatterådet har videreført og præciseret denne praksis ved afgørelserne i SKM2010. 147. SR, SKM2017. 384. SR, SKM2017. 729. SR og SKM2018. 212. SR.

Skatterådet har taget specifikt stilling til principperne for afregningsintervallerne og afregningsmetoden i afgørelserne SKM2017. 384. SR og SKM2017. 729. SR.

Derudover har Landsskatteretten i SKM2017. 491. LSR taget stilling til, hvorvidt betingelserne var opfyldt i et deleleasingarrangement for en hovedaktionær.

Hvis et deleleasingarrangement ikke opfylder betingelserne, skal der ske beskatning af fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4.

Det retlige grundlag

Ligningslovens § 16, stk. 1:

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Ligningslovens § 16, stk. 4 (uddrag)

Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten.

(...).

Den skattepligtige værdi efter 1.-9. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten, men nedsættes ikke med eventuelle beløb, der beskattes efter reglen i § 9 C, stk. 7.

(...).

Cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 12.4.6.1:

§ 16, stk. 4, finder ikke kun anvendelse på biler, som firmaet ejer, men også på biler, som firmaet har lejet (leased). Stiller firmaet en lejet bil til rådighed for en ansat, beskattes den ansatte efter § 16, stk. 4, idet den skattepligtige værdi fastsættes, som om bilen var erhvervet til eje af firmaet på lejetidspunktet.

Ligningsrådets og Skatterådets praksis

SKM2001. 255. LR—Ligningsrådet fandt, at en nærmere beskrevet bilordning – hvor arbejdsgiveren og den ansatte indgik selvstændige leasingaftaler med leasingselskabet – ikke var omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4, om beskatning af fri firmabil. Ligningsrådet lagde til grund,

- at der blev indgået skriftlige separate aftaler mellem henholdsvis leasingselskabet og virksomhed og leasingselskabet og den ansatte,
- at de samlede udgifter til bilens drift, afskrivning og forrentning – alle indeholdt i leasingydelsen – blev fordelt proportionalt mellem parterne på grundlag af de faktisk kørte km fordelt på henholdsvis erhvervsmæssig og privat kørsel (leasingaftalerne blev forudsat at være identiske)
- at leasingydelsen for hver af parterne blev betalt direkte til leasingselskabet samt
- at hver af parterne alene hæftede for egne forpligtelser i relation til leasingselskabet.

Ligningsrådet forudsatte, at der løbende blev ført et detaljeret kørselsregnskab for den stedfundne kørsel og udtalte vedrørende den løbende afregning, der skete hver 3. måned, at det var en forudsætning, at det var kutyme med så langt afregningsinterval vedrørende billeasing.

SKM2001. 420. LR—Ligningsrådet fandt, at en nærmere beskrevet bilordning baseret på deleleasing - arbejdsgiveren og den ansatte indgik hver en leasingaftale med et leasingselskab om henholdsvis den erhvervsmæssige og den private kørsel i samme bil - var omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4, om beskatning af fri firmabil. Ligningsrådet anså ikke den forelagte ordning for i tilstrækkelig grad at adskille sig fra tilfælde, hvor en arbejdsgiver stiller en leaset bil til rådighed for den ansattes private benyttelse mod at den ansatte med beskattede midler foretager en egenbetaling og hvor den skattepligtige værdi af den fri bil reduceres med egenbetalingen.

Driftsudgifterne til benzin, vægtafgift og eventuel forsikring blev i første omgang udlagt af firmaet. Den ansatte blev herefter trukket i løn hver måned for sin forholdsmæssige andel af månedens udgifter.

Efter udgangen af hver 12-månedersperiode eller en kortere periode, hvis den ansatte fratrådte, blev der på grundlag af den førte kørselsbog foretaget en opgørelse af den realiserede erhvervsmæssige og private kørsel.

Firmaet regulerede herefter leasingydelse og driftsomkostninger i perioden over for den ansatte, såfremt den faktiske fordeling af erhvervsmæssig og privat kørsel ikke havde været som oprindeligt forudsat.

Såfremt den private andel havde været større, blev den ansatte trukket i løn efter skat for reguleringsbeløbet og omvendt fik den ansatte refunderet et ikke skattepligtigt beløb, hvis den private andel havde været mindre.

Den skitserede bilordning adskilte sig herved fra Ligningsrådets bindende forhåndsbesked af 19. juni 2001 om en delebilordning (offentliggjort som SKM2001. 255. LR) ved, at der i denne ordning var "vandtætte skotter" mellem aftaleparterne. Leasingydelse og også driftsudgifter m.v. skulle således betales direkte til leasingelskabet af hver af parterne.

SKM2010. 147. SR—Skatterådet kunne bekræfte, at en splitleasingordning, hvor arbejdsgiver og en ansat leaser den samme bil, ikke medfører beskatning af fri bil, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, når ordningen er indrettet således, at arbejdsgiver ikke kommer til at betale for den ansattes private kørsel i bilen.

Det blev foretaget en løbende regulering af leasingydelsen hver måned af leasingelskabet.

SKM2015. 763. SR—Skatterådet kunne ikke godkende en splitleasingaftale, som gik ud på at en selvstændigt erhvervsdrivende indgik en aftale indenfor virksomhedsordningen og en anden vedrørende sig selv privat.

SKM2017. 384. SR—Det fremgik, at hvis én af leasingaftalerne ophørte – uanset årsagen hertil – kunne leasingelskabet uden varsel opsiges den anden leasingaftale.

Skatterådet fandt, at denne bestemmelse bevirkede, at der var en sådan sammenhæng mellem kontrakterne, at der ikke var tale om uafhængige og separate aftaler, som praksis stiller krav om.

Skatterådet kunne bekræfte, at den af spørger anvendte model for en løbende månedlig fordeling af ordinære og ekstraordinære leasingydelser var i overensstemmelse med praksis herfor.

Skatterådet forholdt sig herudover til en række spørgsmål, herunder at leasingtagerne forlods kunne afholde udgifter i leasingarrangementet, men alene i de helt ekstraordinære situationer, hvor det ikke har været muligt at fakturere udgifterne direkte til spørger og at der kunne ske opkrævning af ejerafgiften hos én af leasingtagerne, da der er tale om en kendt omkostning, som indregnes og opkræves via driftstillægget.

SKM2017. 729. SR—Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers anvendelse af halvårslige opgørelses- og reguleringsfrekvenser på leasingydelser, opfyldte betingelserne for splitleasing, da der efter hidtidig praksis skal ske en månedlig afregning. Den ansatte skulle som følge heraf beskattes af privat rådighed over fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4.

Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at spørger ikke er forpligtet til at ændre opgørelses- og reguleringsfrekvenser på leasingydelserne i de af spørger med sine kunder indgåede leasingkontrakter, såfremt øvrige aktører på leasingmarkedet måtte anvende kortere opgørelses- og reguleringsfrekvens end den af spørger p.t. anvendte halvårslige reguleringsfrekvens, da spørger efter praksis skal anvende månedlige afregningsintervaller.

SKM2018. 212. SR—Skatterådet kunne bekræfte, at spørgers koncept for deleleasing var i overensstemmelse med regler og praksis for deleleasing.

Skatterådet kunne tilsvarende bekræfte, at den løbende fordeling af leasingydelserne skal ske månedligt. Dette gælder samtlige udgifter i forbindelse med leasingaftalerne, dvs. leasingydelserne, driftstillæg og ekstraordinære førstegangsydelser.

I tilknytning hertil fandt Skatterådet, at det er i overensstemmelse med kravet om en løbende månedlig fordeling, at der udestår en endelig afregning ved leasingperiodens udløb, hvad angår mindre og normalt påregnelige afvigelser af de faktiske afholdte driftsomkostninger i forhold til de budgetterede opkrævede driftsomkostninger, og at eventuelle differencer opkræves eller godskrives leasingtagerne ved opkrævnin-gen af den sidste leasingydelse.

Betingelserne for anerkendelse af deleleasing

Betingelserne for at undgå beskatning af værdi af fri bil ved deleleasing fremgår af SKM2001. 255. LR og SKM2010. 147. SR og indebærer, at:

- Der skal være to separate aftaler. –Denne betingelse indebærer bl.a. at selvstændige erhvervsdrivende ikke kan indgå aftale om deleleasing, da dette forudsætter, at der er tale om to uafhængige kontrakter med vandtætte skotter imellem. Denne betingelse opfyldes ikke, hvis der er tale om, at samme juridiske person ønsker at indgå to leasingkontrakter vedrørende samme bil. Se SKM2015. 763. SR –Samtlige udgifter skal fordeles mellem parterne på grundlag af de faktisk kørte kilometer fordelt på henholdsvis erhvervsmæssig og privat kørsel.
- Der skal ske en løbende regulering af fordelingen af leasingydelserne.
- Leasingydelserne skal betales direkte til leasingselskabet. –Arbejdsgiveren kan derfor ikke som udlæg betale den ansattes andel af leasingydelserne og efterfølgende opkræve denne over den ansattes lønudbetaling. Se SKM2001. 420. LR –Hver part må kun hæfte for egne forpligtelser over for leasingselskabet.
- Der skal løbende føres et detaljeret kørselsregnskab fordelt på henholdsvis erhvervsmæssig og privat kørte kilometer.
- Leasingselskabet skal betale samtlige omkostninger.

Med SKM2017. 384. SR, SKM2017. 729. SR og SKM2018. 212. SR er følgende betingelser om deleleasing i relation til reglerne om beskatning af fri bil blevet præciseret:

Løbende afregning

Der skal ske en løbende afregning, herunder fordeling, af samtlige udgifter i deleleasingarrangementet, dvs. både de ekstraordinære førstegangsydelser, ordinære leasingydelser og driftstillæg m.fl.

Der har været tvivl om, hvad der menes med løbende afregning, dvs. hvor ofte og hvordan skal afregningen foretages.

Skatterådet fandt i SKM2017. 384. SR, at en månedlig regulering af udgifterne opfylder betingelserne for en løbende fordeling. I SKM2017. 729. SR blev det yderligere præciseret, at der ikke er en branchekutyme for afregningsintervaller, og at den løbende afregning af samtlige ydelser, herunder fordeling, skal ske **månedligt** i hele leasingperioden.

Derudover blev det præciseret, at den løbende afregning skal ske på en sådan måde, at betalingerne til enhver tid afspejler fordelingen mellem det faktiske antal kørte kilometer for erhvervsmæssig og privat kørsel.

Dette indebærer, at den månedlige fordeling mellem erhvervsmæssig og privat kørsel skal ske **på baggrund af det akkumulerede antal kørte kilometer og de akkumulerede foretagne betalinger i hele leasingperioden.**

Skatterådet har i SKM2018. 212. SR fundet, at det er i overensstemmelse med kravet om en løbende månedlig afregning, hvis eventuelle differencer vedrørende driftsomkostninger opkræves eller godskrives leasingtagerne ved opkrævningen af den sidste leasingydelse. Der kan på dette tidspunkt udestå en endelig afregning, for så vidt angår mindre og normalt påregnelige afvigelser af de faktiske afholdte driftsomkostninger i forhold til de budgetterede opkrævede driftsomkostninger.

Dette kan være tilfældet, hvis benzinforbruget rent faktisk har været lidt større, end der blev budgetteret med ved leasingaftalernes indgåelse.

Det er dog en forudsætning, at der er tale om mindre afvigelser. Ved større ekstraudgifter, som eksempelvis værkstedsbesøg, skal disse indgå i den løbende afregning, når de opstår.

Udlæg for ekstraordinære omkostninger, der ikke er indeholdt i leasingydelsen

Alle driftsomkostninger skal afholdes af leasingselskabet. Leverandører m.fl. skal således sende fakturaer direkte til leasingselskabet, og disse skal også modtage betaling direkte fra leasingselskabet.

Hvis en arbejdsgiver derimod afholder en driftsudgift til leasingbilen, vil denne udgift også vedrøre den ansattes private kørsel, og der kan derfor være grundlag for beskatning af fri bil.

Det er med SKM2017. 384. SR dog fastslået, at der kan være helt ekstraordinære tilfælde, hvor en af leasingtagerne rent undtagelsesvist må afholde udgifter, fx i udlandet, hvor det på ingen måde har været muligt at videresende fakturaen direkte til leasingselskabet til betaling eller benytte fx benzinkort, som kan tilknyttes deleleasingarrangementer.

Det er en forudsætning, at udlægget uden ugrundet ophold refunderes af leasingselskabet og fordeles efter det akkumulerede kørselsregnskab og de akkumulerede betalinger mellem leasingtagerne. Udlægget kan ikke blot modregnes i fremtidige leasingydelser.

Opsigelsesvilkår

Efter praksis er det en betingelse, at der skal være tale om skriftlige separate aftaler mellem hver leasingtager og leasingselskabet.

Med SKM2017. 384. SR har Skatterådet taget stilling til, at dette indebærer, at aftalerne ikke må indeholde en bestemmelse om, at ved opsigelse af den ene kontrakt, ophører den anden kontrakt automatisk også.

Der skal altså være ”vandtætte skotter” mellem de to aftaler.

I SKM2017. 384. SR fastslog Skatterådet derfor, at betingelsen ikke er opfyldt, hvis fx den ansattes leasingkontrakt automatisk ophører som følge af, at arbejdsgivers leasingkontrakt ophører.

Kørselsregnskabet

Det er en betingelse for at anerkende et deleleasingarrangement, at der føres kørebog og det i en detaljeringsgrad svarende til anvisningerne i Skatteministeriets bekendtgørelse. nr. 173 af 13. marts 2000 om dokumentationskrav vedrørende skattefri kørselsgodtgørelse. For at tilsikre, at der gennem arbejdsgivers leasingydelser kun afholdes udgifter for kørsel foretaget af den ansatte, der er erhvervsmæssig – og som i modsat fald vil udløse beskatning af kørslen efter ligningslovens § 16, stk. 4 – er det en forudsætning, at der løbende føres et kørselsregnskab for den stedfundne kørsel fordelt på henholdsvis erhvervsmæssig og private kørte kilometer. Se SKM2017. 491. LSR. Når dette sammenholdes med de krav til et kørselsregnskab, som er angivet i Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 4.3.3.3.3 skal et fyldestgørende kørselsregnskab i et deleleasing arrangement indeholde følgende oplysninger:

- Hvad kilometertælleren viste ved begyndelsen af den daglige kørsel og ved dens afslutning.
- Dato for kørslen.
- Daglig angivelse af antal kørte kilometer med fordeling mellem den erhvervsmæssige og private kørsel.
- Bestemmelsessteder for den erhvervsmæssige kørsel med eventuelle delmål.
- Kørselens erhvervsmæssige formål.

Det er ikke afgørende, om kørebogen udfærdiges på papir eller elektronisk; afgørende er alene om den opfylder ovenstående krav.

Anvendes en elektronisk kørebog skal denne således på samme måde som en manuelt ført kørebog opfylde ovenstående krav. Det vil derfor ikke være tilstrækkeligt, at den alene registrerer dagens samlede kørsel med fordeling mellem erhvervsmæssig og privat kørsel uden angivelse af formål mv.

Hvis en hovedaktionær har råderet over en firmabil, gælder der en formodningsregel for, at bilen ikke kun er til rådighed for erhvervsmæssig kørsel, men også for privat kørsel. Det skyldes, at der er tale om interesseforbundne parter. Der er tale om en konkret bedømmelse, hvor dokumentationskravene kan skærpes, og der kan derfor blive lagt mere vægt på bl.a. nøjagtigheden af kørebogsregistreringerne. Se TfS 1997,584.

Erhvervsmæssig kørsel er kørsel omfattet af ligningslovens § 9 B, og kan kun være kørsel i forhold til medarbejderens ansættelse hos den arbejdsgiver, der har indgået den erhvervsmæssige deleleasingaftale. Det fremgår af SKM2010. 147. SR.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at kørsel til værksted, tankstationer o. lign. må vurderes i forhold til den kørsel, den sker i tilknytning til. Hvis bilen fx skal tankes på vej til arbejde eller i forbindelse med anden privat kørsel, vil strækningen til tankstationen ligeledes være privat.

Ejerafgift

Ejerafgiften bliver opkrævet hos den, der på det tidspunkt afgiften skal betales, er registreret som bilens ejer. Er der tillige registreret en bruger, bliver afgiften dog opkrævet hos denne, jf. Den juridiske vejledning, afsnit I. A. 3.4. Udgiften bliver derfor ikke afholdt af leasingselskabet.

Ejerafgiften er dog en kendt omkostning, som det er muligt at indregne i fordelingen af de samlede udgifter i deleleasingarrangementet.

Skatterådet har i SKM2017. 384. SR bekræftet, at der kan ske opkrævning af ejerafgiften hos en af leasingtagerne under forudsætning af, at udgiften uden ugrundet ophold refunderes af leasingselskabet og indgår i fordeling og afregning efter det akkumulerede kørselsmønster og de akkumulerede betalinger.

Hvis betingelserne for deleleasing ikke er opfyldt – beskatning af fri bil

Hvis betingelserne for deleleasing i den konkrete situation ikke er opfyldt, skal der ske beskatning af værdi af fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4, da medarbejderen har rådighed over bilen til privat kørsel.

Landsskatteretten har i afgørelsen SKM2017. 491. LSR således tilsidesat et deleleasingarrangement og stadfæstet SKATs afgørelse om beskatning af fri bil.

Landsskatteretten lagde vægt på, at:

- der ikke var indgået to separate leasingkontrakter mellem parterne,
- der kun var sket slutafrigørelse ved hver leasingperiodes udløb, og
- der ikke var ført et fyldestgørende kørselsregnskab.

Beskatningsgrundlag

Værdien af fri bil skal opgøres efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 4.

Beskatningsgrundlaget kan efter ligningslovens § 16, stk. 4, 12. punktum, nedsættes med den ansattes betalinger til arbejdsgiveren for råderetten.

Det fremgår umiddelbart af ordlyden af ligningslovens § 16, stk. 4, samt forarbejderne hertil, at betalinger til andre end arbejdsgiver ikke kan reducere beskatningsgrundlaget.

Det kan hertil bemærkes, at bestemmelsen blev indført før Ligningsrådets første afgørelse om deleleasing i 2001.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de leasingydelser, som allerede er betalt til leasingselskabet for den private andel af kørslen, kan fragå i beskatningsgrundlaget. Det er dog en forudsætning, at det kan dokumenteres dels, at betalingerne er sket og at beløbene er betalt af den ansatte af beskattede midler.

Skattestyrelsen har herved henset til, at den ansatte må anses for allerede at have betalt for at køre privat i den pågældende bil. Betalingen er dog grundet deleleasingskonstruktionen gået via leasingselskabet og grundet samme konstruktion har det reelt reduceret arbejdsgiverens samlede leasingudgifter, der ved ”almindelig” leasing og fri bil, ville have været større.

Betalingerne kan således anses for at have passeret arbejdsgivers økonomi, jf. hertil bl.a. SKM2007. 903. LSR, hvor Landsskatte retten fandt, at en hovedaktionær skulle beskattes af fri bolig, men at den skattepligtige værdi skulle nedsættes med de faktiske betalinger fra klagerens døtre til selskabet. De faktiske betalinger ansås at have passeret klagerens økonomi, eftersom lejeaftalerne var indgået mellem klageren og selskabet.

Det bemærkes hertil, at reduktionen af beskatningsgrundlaget skal ske med samtlige ydelser, som den ansatte i indkomståret har betalt til leasingselskabet for den private kørsel.

Hvis leasingperioden strækker sig over flere indkomstår, skal førstegangsydelser periodiseres over hele leasingperioden, således at de akkumulerede betalinger og de akkumulerede kørte kilometer fordelt på henholdsvis erhverv og privat også afspejles i førstegangsydelserne.

Gyldighed

Dette styresignal har virkning fra offentliggørelsen af styresignalet.

Indholdet i dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2019-2. Herefter er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 2. maj 2019

MORTEN BØDSKOV