



RETTE I HORSENS DOM

afsagt den 27. september 2018

Sag BS-8699/2018-HRS

A
(advokat Christian Falk Hansen)

mod

Skatteministeriet Departementet
(Kammeradvokaten ved advokat Mattias Chor)

Denne afgørelse er truffet af dommer Per Graversen.

Sagens baggrund og parternes påstande

Sagen er anlagt den 13. marts 2018, og drejer sig om, hvorvidt der er grundlag for at beskatte A af en autocamper, der ejes af As selskab X-ApS.

Sagsøgeren, A, har fremsat følgende påstand:

Der nedlægges principalt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at As skatteansættelser for indkomstårene 2009 nedsættes med kr. 136.899, 2010 nedsættes med kr. 142.027 og 2011 nedsættes med kr. 144.000.

Subsidiært nedlægges der påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at As skatteansættelser for indkomstårene 2009, 2010 og 2011 hjemvises til fornyet behandling ved SKAT.

Sagsøgte, Skatteministeriet Departementet, har fremsat følgende påstande:

Principal:

As skattepligtige indkomst nedsættes med kr. 1.899,- i indkomståret 2009 og forhøjes med kr. 3.093,- i indkomståret 2010 samt kr. 1.620,- i indkomståret 2011.

Subsidiært:

Frifindelse.

Dommen indeholder ikke en fuldstændig sagsfremstilling, jf. retsplejelovens § 218 a.

Oplysningerne i sagen

Landsskatteretten traf den 14. december 2017 følgende afgørelse:

" Klager: A

Klage over: SKATs afgørelse af 17-09-2014

Klagepunkt	SKATs afgørelse	Klagerens opfattelse	Landsskatterettens afgørelse
2009			
Værdi af fri autocamper	136.899	0	136.899
2010			
Værdi af fri autocamper	142.027	0	142.027
2011			
Værdi af fri autocamper	144.000	0	144.000

Landsskatteretten har truffet afgørelse i sagen 19. oktober 2016. Sagen er genoptaget med henblik på afholdelse af retsmøde.

Møde mv.

Klagerens repræsentant har udtalt sig til styrelsens sagsbehandler på et telefonmøde. Repræsentanten og klageren har desuden udtalt sig på et retsmøde.

Faktiske oplysninger

Klageren er via sit ejerskab af Y-Holding ApS hovedanpartshaver i selskabet X-ApS. Selskabet har i perioden 16. juli 2008 til 29. juni 2012 leaset en autocamper af mærket Fiat Ducato Hymer, der er indregistreret første gang den 16.02.2006. Den månedlige leasingafgift udgjorde 7.550 kr. excl. moms.

Ansættelsen af fri autocamper for indkomståret 2008 blev påklaget den 21. november 2011 til Skatteankenævn Midtøstjylland. Skatteankenævnet stadfæstede den af SKAT fastsat månedlige værdi på 12.000 kr. som var fastsat ud fra den månedlige leasingafgift 9.437 kr. inkl. moms, tillagt brændstofudgifter forsikring, vægtafgift vedligeholdelse m.v.

Af skatteankenævnets afgørelse fremgår, at der er oplyst, at når autocamperen ikke anvendes, står den fysisk placeret på klagerens bopæl, da man var bange for, at den blev stjålet, hvis den skulle stå uden opsyn i industrikvarteret i Lund.

Af SKATs sag fremgår:

”Disse oplysninger stemmer overens med de iagttagelser SKATs medarbejdere har foretaget sig under og efter revisionen af X-ApS i 2010. Ved det indledende møde i revisionssagen den 11.02.2010 og under selve revisionen i perioden 07.04. – 12.04.2010 befandt autocamperen sig ikke på X-ApS’ adresse. Først under det afsluttende møde med dig den 12.05.2010 befandt autocamperen sig på forretningsadressen. SKATs medarbejdere har endvidere den 18.06.2010 og den 05.07.2010 fra offentlig vej iagttaget, at autocamperen befandt sig på din private bopæl.”

”På det afsluttende møde den 12.05.2010, var der ikke udarbejdet et egentligt kørselsregnskab for den foretagne kørsel i autocamperen. Det oplystes, at autocamperen anvendtes privat i weekends, til ridestævner m.m. I 2008 er autocamperne ifølge de foreliggende oplysninger anvendt privat i 2 weekender, svarende til 6 dage. Autocamperen anvendtes også erhvervsmæssig af jer til ophold og overnatning på messer m.v. Desuden har autocamperen været anvendt af koncernens øvrige personale til messer, udstillinger mv. samt besøg og efteruddannelse hos hovedleverandøren Terex i Tyskland.”

I brev af 14.03.2013 har klagerens nuværende revisor til SKAT beskrevet anvendelsen af autocamperen i årene 2009 – 2011:

Med henvisning til SKAT's skrivelse af 18.12.12 skal vi hermed redegøre nærmere for anvendelse af selskabets autocamper, Fiat Ducato, i indkomstårene 2009-2011.

Der vedlægges kørselsregnskab for autocamperen dækkende årene 2009 - 2011. Samtlige de kørsler, der har fundet sted er erhvervsmæssige. Kilometerstanden udgjorde 37.855 km.

ved starten af 2008 og 46.750 km., da bilen den 29.06.12 blev solgt.

Med henblik på et salg af camperen, blev denne den 07.05.10 kørt til firmaet ... Horsens, og der blev indgået aftale med firmaet om, at de skulle forsøge at sælge den. Camperen stod urørt hos firmaet

indtil den 24.07.11, hvor den på grund af en defekt fjeder i hjulophænget bliver kørt reparation hos ... i Hedensted (... forhandler). Efter reparation køres camperen den 29.07.11 til ... (... ApS), idet man håber dette firma vil have større mulighed for at sælge den. Her står camperen indtil det lykkes at gennemføre et salg den 29.06.12. Til dokumentation for ovennævnte forløb er vedlagt:

- Kørselsregnskab
- Bekræftelse fra ... ApS
- Salgsannonce fra ... ApS
- Kopi af værkstedsfaktura for udskiftning af fjeder

Fra den 07.05.10 og frem til salget har camperen således ikke været tilgængelig for ejeren.

Som nævnt indledningsvist, har den kørsel, der er sket i camperen i 2009 og i 2010 indtil bilen overgives til salg udelukkende været erhvervsmæssig. Der har været tale om kørsel til dyrskuer og fabriksbesøg.

Camperen har i denne periode stået på lagerpladsen ved selskabets adresse, når den ikke var i brug. Eneste undtagelse hertil er perioden 15.04.10 -23.04.10, hvor camperen var flyttet til hovedaktionærens privatadresse.

Årsagen hertil var, at der i denne periode var opstået hul i indhegningen omkring selskabets ejendom, hvorfor selskabets ledelse fandt der forelå en overhængende risiko for tyveri af camperen, og den blev som følge heraf fjernet fra lagerpladsen indtil hegnet var retableret.

Det er således vor opfattelse, at der ikke er grundlag for at foretage beskatning af selskabets hovedaktionær, idet camperen ikke har været til rådighed til privat benyttelse og den fulde kørsel er sket af erhvervsmæssige årsager.

Det udarbejdede kørselsregnskab ser således ud:

Kørselsregnskab	
CVR nr.:	...
Navn:	X-ApS
Adresse:	...
Post nr.:	...

Dato:	Km start:	Km slut:	Antal km:	Rute:
29.11.08	37.855		198	Agromek Herning Udstilling
01.01.09	38.053			-
02.03.09	38.053		985	Crailsheim - Terex
03.03.09	39.038		959	Retur fra Terex
05.06.09	39.997		229	Roskilde dyrskue
06.06.09	40.226		236	Roskilde dyrskue
12.06.09	40.462		189	Odense dyrskue
13.06.09	40.651		201	Odense dyrskue
14.06.09	40.852		197	Odense dyrskue
25.08.09	41.049		192	Slagelse HL 09
26.08.09	41.241		47	HL09 - Stillinge
27.08.09	41.288		49	HL09 - Stillinge
28.08.09	41.337		197	Stillinge - Slagelse - Horsens
12.10.09	41.534		857	Rothenburg
14.10.09	42.391		869	Retur
24.11.09	43.260		197	Agromek

25.11.09	43.457		206	Agromek
26.11.09	43.663		201	Agromek
27.11.09	43.864		199	Agromek
28.11.09	44.063		209	Agromek
15.03.10	44.272		1011	Crallsheim
16.03.10	45.283		261	Fabriksbesøg Terex
17.03.10	45.544		1.144	Retur
15.04.10	46.688		14	... pga. indbrud
23.04.10	46.702		13	Retur Horsens
07.05.10	46.715		9	... Horsens
24.07.11	46.724		13	...Hedensted
29.07.11	46.737		13	Vejle
	46.750			

Af synsrapporter pr. 22. februar 2010 og 15. februar 2012 fremgår, at autocamperen på daværende tidspunkter havde en kilometerstand på henholdsvis 40.000 km og 46.000 km. Det fremgår af synsrapport pr. 9. juli 2006, at kilometerstanden da var 9.000 km. Det fremgår ikke af leasingaftalen, hvad kilometerstanden var ved indgåelse af leasingaftalen.

Ifølge værkstedsregning fra 25. juli 2011 var kilometerstanden da 46.737 km.

SKATs afgørelse

SKAT har beskattet klageren af værdi af fri autocamper med 136.899 kr. i 2009, 142.207 kr. i 2010 og 144.000 kr. i 2011.

SKAT har som begrundelse anført:

”Som det fremgår af sagens faktiske forhold, så har din tidligere revisor både over for SKAT, men også over for skatteankenævnet oplyst, at autocamperen befinder sig på din bopæl, når den ikke anvendes. Dette stemmer med de iagttagelser SKATs medarbejdere har foretaget dels under revisionen i virksomheden i maj og juni måned 2010 og dels de to iagttagelser fra offentlig vej i sommeren 2010.

SKAT er enig i at beskatning af benyttelsen af en autocamper skal ske efter reglerne om Særlige

køretøjer (Juridisk Vejledning afsnit C.A.5.14.1.13), jævnfør ligningslovens § 16, stk. 3.

Det er den private kørsel der beskattes.

Den private benyttelse af selskabets autocamper kan kun afkræftes af mere objektiverede omstændigheder. Der kæves således typisk, at der foreligger skriftlig aftale, der slår fast, at bilen ikke må benyttes privat, hvilket ikke er tilfældet her. Tillige kræves det for hovedaktionærer for hvem der er en særlig bevisbyrde, at denne aftale underbygges af et grundigt kørselsregnskab, der godtgør, at bilen de facto ikke er benyttet privat. Dette er som minimum: kørsels formål, kørsels mål med eventuelle delmål, dato, antal kørte kilometer.

Ved siden af dette kan der blandt andet inddrages momenter som, at bilen er medtaget til bopæl og at der er adgang til benyttelse af andet tilsvarende køretøj. Endvidere vil det ofte være muligt, at dokumentere et kørselsregnskab, med

eksterne bilag fra kørslen, som brændstofkvitteringer, færge- eller brokvitteringer, regninger fra campingpladser, evt. billeder af bilen på lokationen mv.

Som oplyst forelå der ikke kørselsregnskab over anvendelsen af autocamperen ved det afsluttende møde i virksomheden den 12.05.2010. Det fremsendte kørselsregnskab, hvor langt hovedparten af de anførte erhvervsmæssige kørsler er foretaget før denne dato, må derfor anses for en rekonstruktion, og som derfor ikke kan anvendes til dokumentation for, at autocamperen udelukkende har været anvendt erhvervsmæssigt.

I lighed med afgørelsen i Østre Landsrets dom refereret ovenfor (SKM2003.126.ØLR), anses du derfor for skattepligtig af værdien af rådigheden over autocamperen, jfr. ligningslovens § 16, stk. 3 og statsskattelovens § 4, stk. 1, litra c. Værdien skal ansættes til det beløb, som du selv kunne erhverve godet til i fri handel.

Der gives ikke nedslag for perioderne, hvor autocamperen er sat til salg hos henholdsvis ... i Horsens og ...ApS. Der er herved henset til, at du, som hovedaktionær, som indirekte ejer af autocamperen, bevarer rådigheden over autocamperen, og på et hvilket som helst tidspunkt vil-le kunne hente autocamperen hos de to forhandlere, og anvende autocamperen privat. Der henvises til SKM2011.771. LSR refereret ovenfor.

For indkomståret 2008 ansatte SKAT værdien til 12.000 kr. pr. måned, hvilket blev stadfæstet af skatteankenævnet i kendelse af 29.06.2012. Årligt giver dette en rådighedsbeskatning på 144.000 kr. I dette beløb skal der dog gives nedslag for den erhvervsmæssige anvendelse. I 2009 er der 18 dage med erhvervsmæssig anvendelse, i 2010 er der 6 dage erhvervsmæssig anvendelse og i 2011 er der 0 dage erhvervsmæssig anvendelse.

Du beskattes herefter således:

Indkomstår 2009: 144.000 kr. – (144.000 kr. x 18 dage/365 dage) = 136.899 kr.

Indkomstår 2010: 144.000 kr. – (144.000 kr. x 5 dage/365 dage) = 142.027 kr.

Indkomstår 2011: 144.000 kr. = 144.000 kr.”

SKAT har udtalt følgende til sagen:

”I klagesagen vedrørende ovennævnte har Skatteankestyrelsen, den 13. marts 2017, bedt om en udtalelse til sagen, der skal afgøres af Landsskatteretten.

Sagen stiller spørgsmålstejn til beskatning af værdien af rådighed over en autocamper, som er ejet af selskabet, hvori klager er hovedaktionær.

SKAT kan tiltræde Skatteankestyrelsens indstilling til afgørelse med følgende bemærkninger.

Eftersom den omtalte autocamper ikke er en personbil, finder bestemmelsen om værdi i fri handel anvendelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, jf. statsskatte-lovens § 4, stk. 1 – særligt uddybet i Juridisk Vejledning C.A.5.14.1.13.

Det følger heraf, at beskatning skal ske på baggrund af markedsløjen, hvorved den faktiske brug udgør det gode for den skattepligtige, som skal beskattes, hvilket også var tilfældet i SKM 2003.126 ØLR.

SKAT har opgjort den skattemæssige værdi for følgende indkomstår:

2009:	136.899 kr.
2010:	142.027 kr.
2011:	144.000 kr.

Ansættelsen skyldes særligt, at autocamperen har været fysisk placeret ved klagers private bopæl gennem indkomstårene og blev d. 7. maj 2010 kørt til forhandler med henblik på salg.

Klagers repræsentant har fremsendt kørselsdokumentation og påpeger i brev af 14. marts 2013, at brugen af autocamperen, fra år 2009 til 2011, udelukkende har været erhvervsmæssig. I tråd hermed anfører klager, at autocamperen aldrig har været placeret på den private bopæl. Observationerne foretaget af SKATs medarbejdere, hhv. d. 18. juni og 5. juli 2010, måtte ifølge klager skyldes en umiddelbar forveksling med søsterens campingvogn, som tilfældigvis holdt parkeret på adressen på de samme datoer.

At denne forveksling skulle finde sted, kan SKAT ikke tiltræde – særligt da ingen af klagers søstre (eller ægtefæller hertil) har stået registreret i motorregisteret som ejere af campingvogne i perioden fra år 2009 til 2011.

På det foreliggende grundlag - med tillæg af SKATs egne observationer - findes det ikke behørigt dokumenteret, at autocamperen skulle være parkeret hos selskabet fremfor klagers private bopæl. Af Skatteankenævnets tidligere afgørelse bekræftes autocamperens placering på bopælen ligeledes, hvortil tidligere revisor begrundede placeringen ud fra sikkerhedsmæssige hensyn til industrikvarteret.

Ydermere finder SKAT ikke kørselsregnskabet behørigt udarbejdet - særligt grundet regnskabets store afvigelser i forhold til kilometerstanden fra synsrapporterne og værkstedsregningen. Idét der er tale om en autocamper, godtgør det lave kilometerforbrug ikke, at autocamperen udelukkende har været anvendt erhvervsmæssig. Baggrunden herfor er, at den primære brug af en autocamper nærmere relaterer sig til autocamperens overnatningsmulighed – fremfor decideret transport. Ej heller foreligger der nogen skriftlig aftale, der foreskriver, at klager ikke må benytte autocamperen privat.

Perioderne for hhv. værkstedsbesøg og ophold hos forhandler har ingen indflydelse på den fulde beskatning i år 2011.

At beskatningen fastholdes skyldes som nævnt, at det særligt er klagers rådighed over autocamperen, der udgør det skattepligtige gode i medfør af ligningslovens § 16, stk. 3. I kraft heraf findes rådigheden ikke effektivt beskåret under nogle af disse ophold, da klager jo på et hvilket som helst tidspunkt - trods salgsbestræbelserne - reelt har haft muligheden for at hjemhente autocamperen til privat anvendelse. Muligheden for at hjemhente bevirkede ligeledes rådighedsbeskatning for klager i afgørelsen, SKM 2011.771 LSR, hvor et køretøj - ejet af selskabet, hvori klager var hovedaktionær - tilsvarende var opmagasineret hos en forhandler, men altid kunne hjemtages efter hovedaktionærens egen anmodning.

Såfremt nummerplader var afmonteret og indleveret til motorkontoret, kunne momentet, bevirke frafald af rådighedsbeskatningen som i SKM 2009.263 SR.

SKAT fastholder den tidligere anførte opgørelse for beskatning af indkomstårene 2009, 2010 og 2011.”

Klagerens opfattelse

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at der ikke skal ske beskatning af værdi af fri autocamper.

Til støtte for påstanden har repræsentanten fremført:

”X-ApS har i de omhandlede indkomstår leaset en Fiat Ducato Hymer autocamper, der i de 3 indkomstårene sammenlagt har kørt 8.895 km jfr. fremlagt kørselsregnskab. Ingen af de kørte kilometer er privat kørsel. Kørselen er sket iforbindelse med kørsel til udstillinger hvor X-ApS og søsterselskabet Z-A/S har udstillet maskiner af mærket Terex, for hvilke koncernen er importør, samt kørsel iforbindelse med besøg hos Terex fabrikken. Ved de pågældende udstillinger og fabriksbesøg er camperen benyttet så medarbejdere kan medtages og så de rejsende har haft en billig overnatningsmulighed.

Udover ovennævnte har camperen haft en ubetydelig kørsel i forbindelse med at den er kørt til et firma der skulle afhænde den. Ligeledes har camperen kørt en enkelt tur til As privatbolig for at blive opbevaret i forbindelse med at indhegningen hos Z-A/S var i stykker, og der derfor var overhængende risiko for at camperen ville blive stjålet. Ellers har camperet altid været placeret på selskabets adresse. SKATs påstand om at camperen er blevet observeret på privatadressen den 18.06.10 og 05.07.10 må afvises. Måske er det As søsters campingvogn SKAT har kunnet skimte på

gårdspladsen. Campingvognen var placeret hos A på de pågældende tidspunkter.

I perioden fra 07.05.10 og frem til salget er autocamperen slet ikke benyttet, idet den i den pågældende periode var stillet til salg hos professionelle sælgere af autocampere.

Anbringender

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det principielt gældende:

- At der ikke er gjort privat brug af autocamperen og at dette er dokumenteret via det fremlagte kørselsregnskab.
- At den pågældende type autocamper ikke er egnet til personbefordring og derfor i relation til eventuel beskatning skal behandles efter ligningslovens § 16, stk. 3, hvilket også medfører at der ikke er grundlag for en generel rådighedsbeskatning.
- At selskabet udelukkende har investeret i autocamperen for at benytte den ved udstillinger og fabriksbesøg.
- At autocamperen ikke er egnet til personbefordring og heller ikke har været anvendt af A til feriekørsel.
- At autocamperen har haft fast plads på selskabets adresse bortset fra en enkelt uge hvor den grundet manglende indhegning blev opbevaret på privataadressen for at af- værge tyveririsiko.
- At autocamperen slet ikke har været eller kunne være benyttet i tiden efter 07.05.10, hvor camperen var sat til salg hos professionelle sælgere.
- At SKATs oplysninger om at camperen ikke befandt sig på selskabets adresse i perioden 07.04.10 - 12.04.10 beror på fejlagtige registreringer hos SKAT. SKATs registrering af at camperen stod hos selskabet den 12.05.10 er også fejlagtig, idet camperen på dette tidspunkt stod på privataadressen, da heget hos selskabet var defekt jf. beskrivelsen ovenfor.”

Repræsentanten har sendt følgende kommentarer til styrelsens sagsfremstilling:

”Sagen vedrører eventuel beskatning hos A af privat anvendelse af en autocamper, tilhørende et af hende behersket selskab.

Vi er enige med Skatteankestyrelsen i at eventuel beskatning skal ske efter ligningslovens §16, stk. 3, efter hvilken en eventuel beskatning sker efter det faktiske private forbrug.

Skatteankestyrelsens forslag til afgørelse synes at være baseret på en betragtning om rådighedsbeskatning på helårsbasis, dog reduceret med ganske få dages erhvervsmæssig anvendelse af autocamperen.

Vi er grundlæggende uenige i, at der i den foreliggende situation kan ske rådighedsbeskatning.

Det er vores opfattelse at hjemlen til eventuelt at beskatte vor klient af privat anvendelse af autocamperen er SL § 4, litra b, om "vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods." Der er således tale om en beskatning af den faktiske benyttelse og ikke en rådighedsbeskatning. Bestemmelsen i SL § 4, litra b er fra-veget i LL § 16, hvorefter der er rådighedsbeskatning af nærmere i bestemmelsen nævnte aktiver. Autocamper er ikke omfattet heraf, og kan ej heller sidestilles med en bil, for hvilken der gælder rådighedsbeskatning.

Skatteankestyrelsen antager da også side 6, 4. afsnit, at det er den faktiske brug, der skal beskattes. Herefter anføres, at hvis et aktiv "lånes" skal der ske beskatning af rådigheden i låneperioden. Denne antagelse fremgår også af juridisk vejledning eksempelvis i C.A.5.14.2 og beskatning af fri motorcykel og af cirkulære nr. 72 i 1996, punkt 12.4.3.

Vi er principielt enige i, at hvis A vederlagsfrit låner et aktiv af B, så skal der ske beskatning af rådigheden i hele låneperioden, uanset om A faktisk anvender det lånte eller ej.

Sådan beskatning forudsætter imidlertid at der er tale om et låneforhold, eller med cirkulærets ordlyd en "overdragelse til lån". Der er efter vores opfattelse ikke nogen forhåndsformodning for at der altid foreligger et låneforhold mellem selskab og hovedaktionær. En sådan antagelse ville i givet fald betyde, at der altid skal ske rådighedsbeskatning, når et selskab ejer et aktiv, som hovedaktionæren teoretisk kan anvende privat, uanset typen af aktivet. Herved vil der reelt uden lovhjemmel kunne statueres rådighedsbeskatning i langt videre omfang end fastlagt af lovgiver i LL § 16. Noget sådant vil efter vores opfattelse klart være i strid med lovgivningen bag personalegoder og hovedaktionærers beskatning af sådanne, og reelt ikke levne plads til beskatning af faktisk anvendelse.

Vi må derfor fastholde at beskatningen af privat anvendelse af en autocamper som i denne sag, alene kan ske for så vidt angår den faktiske anvendelse, og ikke ud fra en antagelse om, at autocamperen er udlånt på helårsbasis til hovedaktionæren. Noget sådant ville gøre beskatning af faktisk anvendelse illusorisk i hovedaktionærforhold, hvilket på ingen måde er i overensstemmelse med reglerne.

Konkret er Skatteankestyrelsen enig i, at den egentlige kørsel i autocamperen i kilometer har været begrænset.

Vor klient har tidligere via kørselsregnskab redegjort for at 8.895 km er ren erhvervsmæssig kørsel i forbindelse med konkrete erhvervsmæssige besøg, messer mv. Skatteankestyrelsen godkender øjensynligt denne erhvervsmæssige kørsel, da rådigheden på årsbasis reduceres med de dage, denne kørsel er udført.

Da kørslen i autocamperen ikke overstiger denne kørsel, er det derved efter vores opfattelse dokumenteret eller dog sandsynliggjort at der ikke er kørt privat i autocamperen. Hvis kørslen til hjemmet i forbindelse med indbrud i virksomheden mod forventning skulle blive anset for privat kørsel, er det vores opfattelse at denne kørsel er bagatelagtig og ikke skal beskattes. Denne antagelse støtter vi på afgørelsen landsrettens afgørelse i TfS 2002.248.

Landsrettens afgørelse i denne sag kan efter vores opfattelse tages som udtryk for at beskatningen af den faktiske anvendelse kun skal ske, hvis denne ikke er bagatelagtig, jf. landsrettens præmisser, hvoraf det kan udledes, at beskatning af anvendelse af selskabets motorcykel ikke skulle ske hvis den private anvendelse var bagatelagtig."

Klageren har skiftet repræsentant og denne har fremført følgende:

"I den i sagen omhandlede periode anvendtes den omhandlede autocamper alene til erhvervsmæssig kørsel. A har således ikke anvendt den omhandlede autocamper til privat kørsel i den omhandlede periode.

At den omhandlede autocamper alene anvendtes til erhvervsmæssig kørsel understøttes i vidt omfang også af det som bilag 2 fremlagte, efterfølgende udarbejdede og estimerede kørselsregnskab

Det bemærkes, at når kørselsregnskabet ikke kan afstemmes præcist med synsrapporterne, skyldes dette antageligt, at synsstederne har angivet kilometerstanden i meget runde tal, jf. synsrapporterne fremlagt som sagens bilag 3 og bilag 4. Det er ganske sædvanlig praksis hos synstederne at angive kilometertallene i meget runde tal, og den omhandlede autocamper havde ikke kørt 40.000 km henholdsvis 46.000 km på synstidspunkterne. Synsstedernes kilometerangivelse er således ikke rigtig. Dette støttes også af, at det i den seneste synsrapport dateret den 15. februar 2012 af syns- stedet er noteret et lavere kilometerantal end i værkstedsfakturaen, jf. bilag 5, der er udarbejdet den 25. juli 2011 - dvs. mere end et halvt år. Kilometerantallet i synsrapporten kan allerede af denne grund ikke være korrekt.

Det er kilometerantallet i værkstedsfakturaen, der er korrekt. Kilometerantallet er også angivet nøjagtigt (46.737 km). Og dette kilometerantal kan også afstemmes med det der i kørselsregnskabet anførte kilometerantal.

Når den omhandlede autocamper ikke anvendtes i erhvervsmæssigt øjemed, holdt autocamperen parkeret ved selskabets adresse.

Autocamperen har således alene været parkeret ved hovedanpartshaver As private adresse i perioden 15. - 23. april 2010. Årsagen hertil var, at der i denne periode var opstået et hul i indhegningen omkring selskabets ejendom, hvorfor selskabets ledelse fandt, at der forelå en overhængende risiko for tyveri af autocamperen, og autocamperen blev som følge heraf fjernet fra lagerpladsen, indtil hegnet var blevet repareret.

Det er derfor ikke korrekt, når SKAT hævder at have set den omhandlede autocamper på As private bopæl henholdsvis den 18. juni 2010 og den 5. juli 2010.

Det bemærkes, at SKAT - trods åbenlys anledning til at sikre sig bevis - heller ikke har kunnet dokumentere denne påstand, eksempelvis via fotodokumentation .

Endvidere bemærkes det, at As søsters campingvogn, der til en vis grad lignede den i sagen omhandlede autocamper set bagfra, var parkeret på As bopæl i en periode, og at SKAT må have forvekslet bagenden af den i sagen omhandlede autocamper med bagenden af søsterens campingvogn.

Som følge af selskabets bestræbelser på at sælge den omhandlede autocamper, henstod autocamperen i perioden 7. maj 2010 - 24. juli 2011 hos campingforhandleren... i Horsens, hvorefter den stod hos campingforhandleren ... indtil den 29. juni 2012, hvor det lykkedes sælge autocamperen, jf. erklæring fra ... (ApS) fremlagt som bilag 6 og salgsannonce fremlagt som bilag 7.

Både A og hendes ægtefælle B, der også arbejder i virksomheden, har i hele den i sagen omhandlede periode haft biler til rådighed til dækning af deres private kørselsbehov, idet de hver især fik stillet fri firmabil til rådighed af selskabet. Ægteparret har i overensstemmelse hermed ladet sig beskatte fuldt ud af værdi af fri bil.

Ægteparret har derfor ikke haft behov for at råde over den omhandlede autocamper til dækning af ægteparrets private kørselsbehov. I den forbindelse bemærkes det, at den omhandlede autocamper er "et stort skrummel" - og slet ikke velegnet til privat transport.

Endvidere bemærkes det, at ægteparret ikke er campister. De holder hvert år deres ferier i Sydafrika, og ægteparret har ikke anvendt den omhandlede autocamper til ferieformål.

A overnattede selvsagt heller ikke i autocamperen i perioden 15.-23. april 2010, hvor autocamperen var parkeret på hendes private bopæl. Ægteparrets private bolig har et samlet boligareal på mere end 300 m², og ægteparret har ingen måde haft behov for at kunne overnatte i den omhandlede autocamper. Tilsvarende har A selvsagt heller ikke overnattet i autocamperen i perioden 7. maj 2010 - 31. december 2011, hvor den omhandlede autocamper som anført ovenfor henstod hos campingforhandlere som led i salgsbestræbelserne.

Det følger af ligningslovens § 16, stk. 1, at værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i statsskattelovens §§ 4-6.

Det følger af ligningslovens § 16, stk. 3, at værdien af disse goder ved skatteansættelsen *som udgangspunkt* skal fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel.

Om værdiansættelsen efter ligningslovens § 16, stk. 3 fremgår følgende af cirkulæret til ligningsloven (cirk.nr. 72 af 17. april 1996), pkt. 12.4.3.:

(.....)

Som anført i cirkulæret til ligningsloven fraviges udgangspunktet om værdiansættelsen i ligningslovens § 16, stk. 3 i bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4.

Her sker værdiansættelsen efter skematiske regler - og ikke efter markedsværdien.

En anden forskel er den beskatningsudløsende begivenhed. Efter ligningslovens § 16, stk. 4 beskattes således rådigheden over bilen, dvs. den kvalificerede mulighed for at anvende bilen privat - efter omstændighederne uden hensyn til, om bilen rent faktisk er anvendt privat.

Det gøres gældende, at der ikke er grundlag for at beskatte A svarende til værdien af rådigheden over den omhandlede autocamper, idet autocamperen ikke som påstået af SKAT har været udlånt af selskabet til A i perioden 2009-2011.

Som anført i sagsfremstillingen har A på intet tidspunkt i den i sagen omhandlede periode anvendt autocamperen til privat brug. A har som anført heller ikke haft noget behov for at kunne råde over den omhandlede autocamper til privat beboelse.

I overensstemmelse hermed har SKAT på intet tidspunkt i den i sagen omhandlede periode observeret den omhandlede autocamper anvendt privat.

Det bemærkes, at selskabet - ubestridt af SKAT - anskaffede den omhandlede autocamper i erhvervsmæssigt øjemed.

Som anført i sagsfremstillingen var den omhandlede autocamper - med undtagelse af perioden 15. april - 23. april 2010 - ikke parkeret på As private bopæl.

Dertil kommer, at autocamperen i perioden 7. maj 2010 - 31. december 2011 henhod hos campingforhandlere som led i bestræbelserne på at afhænde autocamperen.

Det følger af almindelige bevisbyrde regler, at det påhviler SKAT at løfte bevisbyrden for, at selskabet havde lånt autocamperen ud til A i indkomstårene 2009-2011.

Denne bevisbyrde har SKAT på ingen måde løftet. Tværtimod understøtter sagens faktiske omstændigheder, at den omhandlede autocamper ikke var lånt ud til A. SKATs påstand er således i modstrid med det forhold, at autocamperen anskaffedes i selskabets interesse, at autocamperen på intet tidspunkt er anvendt privat, at A ikke havde behov for at låne den omhandlede autocamper til privat kørsel, at autocamperen ikke var parkeret på den private bopæl osv.

Endvidere har den af SKAT hævdede formodning heller ikke støtte i autocamperens indregistrering eller den afgiftsmæssige behandling af bilen.

Det er samtidig meget væsentligt at holde sig for øje, at det afgørende i nærværende sag er, om den omhandlede autocamper var lånt ud til A. Det er således ikke rådigheden efter ligningslovens § 16, stk. 4, der beskattes.

SKAT har derfor vendt tingene på hovedet, når SKAT med henvisning til SKM2013.245.BR henviser til, at overgivelsen til campingforhandlerne i perioden 7. maj 2010 - 31. december 2011 ikke udgjorde en effektiv rådighedsberøvelse. Det må hertil fastholdes, at det er SKAT, der skal bevise, at selskabet havde lånt den omhandlede autocamper til A i denne periode. At A kunne have hentet den omhandlede autocamper indebærer selvsagt ikke, at hun må anses for at have lånt bilen i denne periode.

Tilsvarende medfører den omstændighed, at den omhandlede autocamper efter sin indretning er egnet til privat anvendelse, heller ikke, at autocamperen må anses for lånt ud til A.

En sådan antagelse ville i givet fald betyde, at der altid skulle ske rådighedsbeskatning, når et selskab ejer et aktiv, som en hovedaktionær teoretisk kan anvende privat - uanset typen af aktivet. Herved ville der reelt uden lovhjemmel kunne statueres rådighedsbeskatning i langt videre omfang end fastlagt af lovgiver, hvilket ville være klart i strid med lovgivningen om beskatning af personalegoder hos hovedaktionæren. En sådan retsanvendelse ville reelt ikke levne plads til den af lovgiver forudsatte beskatning af den faktiske anvendelse.

SKATs opfattelse er også i strid med en langvarig praksis vedrørende beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 3. af specialindrettede biler, hvortil der henvises til

TfS2007.870.VL og TfS2010.1017 .BR. I begge sager, hvor beskatningen også skulle ske efter ligningslovens § 16, stk. 3, fandt domstolene ikke grundlag for beskatning af fri bil, uanset at bilerne holdt parkeret ved skatteyderes bopæl.”

Repræsentanten har til SKATs udtalelse supplerende anført:

”Det fastholdes, at den i sagen omhandlede autocamper var parkeret på selskabets adresse - og ikke på As private bopæl.

I den i sagen omhandlede periode har autocamperen som tidligere anført alene holdt parkeret på bopælen i perioden 15. - 23. april 2010.

SKAT kan derfor ikke have observeret autocamperen på bopælen henholdsvis den 18. juni 2010 og den 5. juli 2010.

A ved i sagens natur ikke hvorfor, at SKAT hævder at have observeret den omhandlede autocamper på bopælen.

Som tidligere anført *kan* de hævdede observationer skyldes en forveksling af autocamperens bagende med bagenden af As søsters camping-vogn. Men A kan i sagens natur ikke vide det.

I udtalelsen af den 16. marts 2017 har SKAT - fortsat uden at fremlægge dokumentation herfor - fastholdt at have observeret autocamperen på bopælen.

I den forbindelse har SKAT anført, at der ikke har kunnet ske en forveksling med As søsters campingvogn, idet ingen af As søstre eller disses ægtefæller har været indregistreret som ejer af en campingvogn i den omhandlede periode.

Hertil bemærkes, at søsteren C og svogeren D, der begge er campister, rent faktisk ejede en campingvogn af typen Adria Unica 562 i den omhandlede periode.

Parret anskaffede campingvognen i sommeren 2008, men parret blev ikke i forbindelse med købet indregistreret som ejer.

Som sagens bilag 8 fremlægges købsfaktura af den 4. juli 2008 vedrørende ovennævnte Adria Unica 562 med registreringsnummer... . Købsfakturaen er stilet til As svoger, D.

Betalingen af den omhandlede campingvogn skete kontant. Som sagens bilag 9 fremlægges mails af den 27. marts 2017 fra Sydbank, hvoraf fremgår, at parret den 4. juli 2008 hævdede pengene til betaling for campingvognen, og at Sydbank nogenlunde samtidig hermed oprettede det bagvedliggende lån.

As søster og svoger ejede således ovennævnte Adria Uni-ca 562 med reg.nr.... i den omhandlede periode.

Den af SKAT hævdede observation af autocamperen kan som anført ovenfor skyldes forveksling med ovennævnte campingvogn. Men A kan i sagens natur ikke vide dette.

Det må under alle omstændigheder lægges til grund, at SKAT – trods åbenlys anledning hertil – tilsyneladende ikke har sikret sig bevis for de hævdede observationer. Det bemærkes i den forbindelse, at skatteyder selvsagt aldrig positivt vil kunne dokumentere, at den omhandlede auto-

camper ikke på noget tidspunkt har holdt parkeret på bopælen, og det er således SKAT, der er nærmest til at sikre sig bevis for denne påstand.

Landsskatteretten skal derfor lægge til grund, at den i sagen omhandlede autocamper – med undtagelse af perioden 15. – 23. april 2010 – ikke holdt parkeret på As private bopæl i den omhandlede periode.

• • • • •

I udtalelsen af den 16. marts 2017 har SKAT endvidere anført, at kørselsregnskabet ikke kan lægges til grund *"særligt grundet regnskabets store afvigelser i forhold til kilometerstanden fra synsrapporterne og værkstedsregningen"*.

Hertil skal det på ny fremhæves, at det anførte kilometerantal i kørselsregnskabet er korrekt angivet, og at det i kørselsregnskabet anførte kilometerantal er i overensstemmelse med det i værkstedsfakturaen anførte kilometerantal.

Når kørselsregnskabet ikke kan afstemmes præcist med de omhandlede synsrapporter, skyldes dette antageligvis, at synsstederne har angivet kilometerstanden i meget runde tal, jf. synsrapporterne fremlagt som sagens bilag 3 og bilag 4. Der henvises i den forbindelse til det anførte i tidligere indlæg. Landsskatteretten skal derfor lægge til grund, at det i kørselsregnskabet anførte kilometerantal er korrekt angivet."

På retsmødet udleverede repræsentanten et påstandsdokument og gennemgik sagen ud fra dette.

Landsskatterettens afgørelse

Den omhandlede autocamper kan ikke karakteriseres som en personbil og er derfor ikke omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4, men omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 3, efter hvilken en evt. beskatning sker til markedslejen.

Klageren og SKAT er enige i, at evt. beskatning skal ske efter ligningslovens § 16, stk. 3. Af cirkulæret til ligningsloven (cirkulære nr. 72 af 17. april 1996) fremgår af pkt. 12.4.3:

"Har godet karakter af lån af et formuegode i en periode, er den skattemæssige værdi af godet den leje, som godet kan lejes til for låneperioden på det frie marked.

Har godet karakter af sparet privatforbrug, er den skattemæssige værdi af forbruget det beløb, som den ansatte har sparet ved ikke selv at afholde udgiften til det sparede privatforbrug.

Værdiansættelsen af aktiver, der overdrages til eje eller til lån, foretages således med udgangspunkt i adgangen til at råde over aktivet, mens værdiansættelsen af forbrug foretages med udgangspunkt i det faktiske forbrug."

Der foreligger ikke et behørigt kørselsregnskab. Der er således afvigelser mellem kilometerstanden ifølge kørselsregnskab og kilometerstanden ifølge synsrapporter. Der er dog også afvigelser mellem kilometerstanden ifølge synsrapporterne og den fremlagte værkstedsregning. Det må dog antages, at den egentlige kørsel i kilometer har

været begrænset. Den egentlige erhvervsmæssige brug har således også været begrænset til nogle få dage i løbet af perioden.

En autocamper kan pr. definition anvendes til at overnatte i og det forhold, at bilen har en begrænset kørsel i perioden godtgør således ikke i sig selv, at den ikke har stået til rådighed for privat benyttelse eller har været anvendt privat.

Det anses i øvrigt ikke for behørigt dokumenteret, at bilen alene har været parkeret på forretningsadressen, hvorved bemærkes, at der i øvrigt er tale om en autocamper, hvor brugen relaterer sig til overnatning og ikke egentlig daglig transport. Det forhold, at bilen har været sat til salg hos en forhandler siden midt i 2010 anses ikke for en effektiv fraskrivning af rådigheden, jf. SKM2009.293.

Autocamperen må således på det foreliggende grundlag anses for at have stået til rådighed for privat benyttelse, idet det ikke på behørig vis er dokumenteret, at klageren har været afskåret fra at råde over den. Beskatning sker således ud fra rådighedsbetragtningen og ikke ud fra det faktiske forbrug.

Retten stadfæster således ansættelsen.

...”

Forklaringer

A har forklaret, at hun ejer 2 virksomheder; Z-A/S og X-ApS. Z-A/S importerer og sælger entreprenørmaskiner, og har omkring 30 ansatte. Grunden, hvorfra virksomheden drives, er på omkring 5.000 m². I virksomheden er der omkring 20 servicebiler af mærket Ford Transit. Der er også biler til sælgerne og hendes egen bil. Den tidligere autocamper var ejet af X-ApS. Denne autocamper blev blandt andet brugt til at køre medarbejdere på messer. Man kunne også sidde i bilen og foretage planlægning og passe på entreprenørmaskinerne. Man kørte også til dyrskuer med autocamperen. Autocamperen var et kørende udstillingskontor.

Den nye autocamper af mærket Fiat Ducato Hymer var en bedre model, mere præsentabel, og der kunne være flere folk i den. Autocamperen skulle bruges til samme formål som den tidligere. Foreholdt kørselsregnskabet på ekstraktens side 153 er dette lavet af hende i samarbejde med sælgerne, hvor man har ”parret” kalenderne. Ruten til Crailsheim – Terex den 2. september 2009 var et fabriksbesøg, hvor der var et par kunder med. Dette var for at se på maskiner. Vedrørende Roskilde Dyrskue den 5. og 6. juni 2009 skyldes kilometerforskellen, at sælgere blev samlet op forskellige steder. Det samme gør sig gældende ved Odense Dyrskue. Alle kørslerne er erhvervsmæssige. Hun havde nok forventet, at autocamperen var blevet brugt noget mere. Foreholdt ekstraktens side 10, brev fra hendes tidligere revisor, blev autocamperen sat til salg som anført. Autocamperen stod til salg hos ... i 1 år. Der er ikke blevet kørt i autocamperen i denne periode. De fandt selv en kunde til autocamperen. Kun-

den var en af deres egne kunder, og de fik en rendegraver i bytte. Autocamperen har ikke været på virksomhedsadressen eller hendes privatadresse, mens den var sat til salg. I indkomstårene 2009-2011 har autocamperen ikke været benyttet privat af hende eller andre.

Autocamperen kan ikke anvendes som en almindelig bil, da den blandt andet er stor og skal bruge flere båse, når den skal parkeres. Hun har jo også sin egen bil, så hun har ikke behov for at kunne benytte autocamperen som en almindelig bil. Hendes daværende bil var en Mazda CX9 på hvide plader, og hun kørte i den hver dag. Hendes mand havde en Toyota Landcruiser også på hvide plader. I perioden 15.-24. april 2010 holdt autocamperen parkeret på deres bopæl. Årsagen var, at der havde været indbrud i virksomheden, og at der var klippet hul i hegnet. Autocamperen har ellers ikke holdt hos dem.

Foreholdt ekstraktens side 71, 1. afsnit har hun ikke forklaret som anført. Det er nok noteret af den pågældende medarbejder fra SKAT, da vedkommende så et billede af en hest på hendes kontor, og derfor har konkluderet, at hun brugte autocamperen til ride stævner. Foreholdt 2. afsnit besøgte SKAT dem flere gange på virksomheden og SKAT skulle blandt andet sikre sig aktivernes tilstedeværelse. Når SKAT har besøgt virksomheden har autocamperen også været på virksomheden. SKAT har muligvis haft svært ved at se autocamperen, da de har omkring 300 maskiner stående. Hun har ikke set SKAT besigtige arealerne på virksomheden. Når hun holdt møder med SKAT var det på kontoret. Foreholdt samme side 3.-5. afsnit har autocamperen ikke holdt hos hende, og hun har ikke set det nævnte luftfoto. Deres privatadresse er inde i skoven, og man vil ikke kunne se autocamperen fra vejen. Der er endvidere også en stensætning, der hindrer udsynet til ejendommen. Der kan muligvis være tale om hendes søsters og svogers campingvogn, da den har holdt hos dem mange gange og har været opmagasineret hos dem. Der har tit holdt en hvid Ford Transit servicebil hos dem, og også den kan forveksles med en autocamper. Den tidligere autocamper holdt også på virksomheden, men hun accepterede, at hun havde brugt den i 6 dage.

Foreholdt ekstraktens side 92, 1. og 2. afsnit er det anførte korrekt. I indkomstårene 2009-2011 var de nogle gange på ferie i Sydafrika flere gange om året. Autocamperen blev leaset af X-ApS for at medarbejderne i Z-A/S skulle benytte den. X-ApS har ingen ansatte. Foreholdt ekstraktens side 108, 3. sidste afsnit husker hun mødet. Hun kender ikke en E. Foreholdt side 109, 2. og 3. afsnit husker hun ikke dette. Hun ville have skredet ind, hvis hun havde hørt det anførte. Foreholdt ekstraktens side 146 var Adria campingvognen registreret til hende. Campingvognen blev brugt af hendes mand, når han gik på jagt. Hendes mand har ikke brugt autocamperen, når han gik på jagt. Foreholdt ekstraktens side 153, datoen 24. juli 2011, må dette være en fejl. Hun har haft ringet til ... og han har fortalt, at autocamperen

blev transporteret på en ladbil til ham. Da autocamperen var færdigrepareret af ham kørte den ved egen drift til Vejle.

F har forklaret, at han tidligere har arbejdet som skatte medarbejder. Han og en kollega arbejdede på den indbragte sag. Han kom første gang ind i sagen i efteråret 2009, hvor han var med i en gruppe, der skulle revidere store selskaber. Selskaber med en årlig omsætning på 100 mio. kr. eller derover skulle indsende årsregnskab og skatteregnskab, hvorefter dette skulle revideres. Han blev opmærksom på autocamperen via R75S. Han tænkte, at det var usædvanligt og besluttede sig for at undersøge det. I virksomheden tjekkede de blandt andet anlægskartoteket. Han gik gennem virksomheden sammen med As mand. A var der ikke de dage, hvor medarbejdere fra SKAT var der. Der blev afholdt en afsluttende samtale vedrørende revisionen, hvor A deltog. De kom ind på autocamperen under samtalen. Denne dag holdt autocamperen på virksomheden. Han fik at vide af hende, at autocamperen blandt andet blev brugt til messer af sælgere, men at den også blev benyttet til ferie. Til den afsluttende samtale deltog der 2 medarbejdere fra SKAT, og det er hans kollega, der skrev referatet. Foreholdt ekstraktens side 74, pkt. 8, er det anførte korrekt. Han fornemmede, at sagen ville blive til noget og ville undersøge, om autocamperen også stod hjemme hos A. Han fik fat i et luftfoto, hvor han så noget, der kunne ligne en autocamper på privatadressen. Han kørte forbi privatadressen og så, at autocamperen stod der. Han er sikker på, at det var en autocamper. Han kunne ikke se nummerpladen, men han kunne se, at det var en Fiat Ducato Hymer. Han sad i sin bil på offentlig vej og var omkring 50 meter væk. Han vil tro, at han er standset på vejen for at observere. Han har været campist i mere end 30 år og kender en Hymer. Han sendte herefter en agterskrivelse. Han tog forbi adressen en gang til, da han alligevel var på de kanter, og da han tænkte, at 2 observationer var bedre end 1. Han overvejede ikke at tage et kamera med for at fotografere autocamperen. Foreholdt ekstraktens side 70 er beløbet på 80.000 kr. baseret på et skøn ud fra autocamperens alder. Under det første møde på virksomheden spurgte han ikke om, hvor autocamperen var. Han var rundt alle vegne på virksomheden og kiggede ind i hallerne. Han er 100% sikker på, at han ikke så autocamperen på virksomheden undtaget den sidste dag. Da han så autocamperen på privatadressen var den bakket ind, og den havde snuden mod privatbygningerne. Autocamperen har en karakteristisk front. Han kan fuldstændig udelukke, at det var en campingvogn han så.

Parternes synspunkter

A har i sit påstandsdokument anført følgende:

" ...

ANBRINGENDER

Til støtte for den nedlagte principale påstand gøres det overordnet gældende, at der ikke er grundlag for at beskatte A svarende til værdien af rådigheden over den omhandlede autocamper, idet autocamperen ikke som påstået af SKAT har været udlånt af selskabet til A i perioden 2009-2011.

En autocamper udgør ikke en bil efter ligningslovens § 16, stk. 4

Det følger af bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, at der skal ske beskatning efter de skematiske regler i bestemmelsen af værdi af fri bil, såfremt bilen står til rådighed for privat benyttelse.

Det er dermed for det første en betingelse for beskatning efter bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, at det omhandlede køretøj udgør en "bil" i bestemmelsens forstand.

Den i sagen omhandlede autocamper udgør ikke en "bil" i ligningslovens § 16, stk. 4's forstand.

Det følger meget klart af SKATs egen Juridiske Vejledning 2018-1, afsnit C.A.5.14.1.13, Særlige køretøjer, at en række køretøjer er undtaget for beskatning af værdi af fri bil efter bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4. Af afsnittet fremgår bla.:

"Specialkøretøjer

Der er køretøjer, der normalt ikke er omfattet af reglerne om fri bil til rådighed. Det gælder fx lastvogne, slamsugere, kranvogne, tankbiler og andre specialkøretøjer.

Disse køretøjer anses ikke for egnede som alternativ til en privat bil, og privat kørsel i sådanne køretøjer udløser derfor ikke beskatning efter LL § 16, stk. 4. "

Skatteministeriet anfører i svarskriftet øverst side 6, at en autocamper er en bil ifølge færdselsloven, da en bil i færdselslovens § 2, nr. 2 er defineret som et "motorkøretøj, der forsynet med 4 eller flere hjul ... "Skatteministeriets henvisning hertil er ikke relevant, idet det ikke er færdselslovens definition af en "bil", der er afgørende for beskatning i nærværende sag. Hvis Skatteministeriets synspunkt var rigtigt, ville det i sagens natur betyde, at lastvogne, slamsugere, kranvogne og tankbiler ikke ville være undtaget for beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 4, jf. det ovenfor citerede afsnit fra SKATs egen Juridiske Vejledning.

Fra praksis henvises videre bl.a. til SKM 2007.538.VLR og SKM2010.575.BR, hvor det blev fastslået, at henholdsvis en Chrysler Voyager og en Dodge Ram ikke udgjorde "biler" i ligningslovens § 16, stk. 4's forstand. Det giver derfor ikke mening, når Skatteministeriet hævder, at den omhandlede autocamper falder ind under bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4, idet en autocamper er meget mindre velegnet som alternativ til en almindelig privat bil end henholdsvis en Chrysler Voyager og en Dodge Ram.

Skatteministeriet gør i svarskriftet gældende, at en autocamper ikke er uegnet til privat benyttelse. Det afgørende i forhold til nærværende sag er ikke, hvorvidt en autocamper er uegnet til privat benyttelse eller ej - men derimod, hvorvidt en autocamper udgør et reelt alternativ til en almindelig privat bil, som kan stilles til rådighed for almindelig privat benyttelse af en arbejdsgiver. Der er ikke tvivl om, at en autocamper på ingen måde udgør et alternativ til en almindelig privat bil, hvilket fremgår klart af **Bilag 8 (ekstrakten side 154)**, som udgør et billede af det omhandlede køretøj.

I SKATs Juridiske Vejledning 2018-1, afsnit C.A.5.14.1.13, Særlige køretøjer er der et underafsnit vedrørende autocampere, hvor følgende anføres:

"Autocamper mv.

Vurderingen af, om en autocamper må anses for uanvendelig til privat kørsel, er konkret.

Ligningsrådet anså i en konkret sag en autocamper for at være et specielt køretøj. Se TfS 1997, 308 LR.

Derimod fandt Landsskatteretten, at en autocamper i den konkrete sag var egnet til privat kørsel, og der var derfor grundlag for beskattning af fri bil. Bilen var en 6-personers minivan, der havde et hævetag og en lille køkkenindretning bag den bagerste stolerække. Se SK/v12004. 7 27.LSR."

Der skal således i hver sag foretages en konkret vurdering - og det følger klart af SKATs Juridiske Vejledning 2018-1, afsnit C.A.5.14.1.13, Særlige køretøjer, at Skatteministeriets forståelse af reglerne i forhold til nærværende sag ikke stemmer overens med gældende praksis på området.

Det skal i den forbindelse fremhæves, at både SKAT, Skatteankenævnet og Landsskatteretten har været helt enige med sagsøger i, at autocam-

peren ikke udgør en "bil" i ligningslovens § 16, stk. 4's forstand. Skatteministeriets modsatrettede synspunkt er således nyt - og først fremsat under nærværende sag.

• • • • •

Beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 4 forudsætter for det andet, at bilen står til rådighed for privat benyttelse. Det gøres i tilknytning hertil gældende, at det fremgår af praksis, at det er Skatteministeriet, der har bevisbyrden for, at der er grundlag for beskatning af værdi af fri bil efter bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4 i en situation, hvor køretøjet ikke har holdt parkeret ved den private bopæl. Dette fremgår af Skatteministeriets egen procedure i dommen offentliggjort i UfR2014.3169H.

Denne bevisbyrde har Skatteministeriet ikke løftet i nærværende sag.

Ikke grundlag for beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 3

Såfremt Retten er enig med sagsøger i, at den i sagen omhandlede autocamper ikke udgør en "bil" i ligningslovens § 16, stk. 4's forstand, opstår spørgsmålet om, hvorvidt der i givet fald i stedet for er grundlag for at gennemføre beskatning af sagsøger efter ligningslovens § 16, stk. 3.

Det følger af ligningslovens § 16, stk. 1, at værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i statsskattelovens §§ 4-6.

Det følger af ligningslovens § 16, stk. 3, at værdien af disse goder ved skatteansættelsen som udgangspunkt skal fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel.

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse, jf. **Bilag 1**, side 13 (**ekstrakten side 21**), at "Klageren og SKAT er enige i, at evt. beskatning skal ske efter ligningslovens § 16, stk. 3."

Om værdiansættelsen efter ligningslovens § 16, stk. 3 fremgår følgende af cirkulæret til ligningsloven (cirk.nr. 72 af 17. april 1996), pkt. 12.4.3.:

"12.4.3. Værdiansættelsen, jf. § 16, stk. 3

Foreligger der et personalegode, skatteansættes den ansatte

med udgangspunkt i den værdi, som det må antages at koste den pågældende at erhverve godet i almindelig fri handel (markedsværdien).

Har godet karakter af overdrage/se af et formuegode til eje, er den skattemæssige værdi af godet det beløb, som godet kan købes for på overdragelsestidspunktet på det frie marked.

Har godet karakter af lån af et formuegode i en periode, er den skattemæssige værdi af godet den leje, som godet kan lejes til for låneperioden på det frie marked.

Har godet karakter af sparet privatforbrug, er den skattemæssige værdi af forbruget det beløb, som den ansatte har sparet ved ikke selv at afholde udgiften til det sparede privatforbrug.

Værdiansætte/sen af aktiver, der overdrages til eje eller til lån, foretages således med udgangspunkt i adgangen til at råde over aktivet, mens værdiansættelsen af forbrug foretages med udgangspunkt i det faktiske forbrug.

[. . .]

Markedsværdien fraviges som udgangspunkt i § 16, stk. 4-6, hvori der er fastsat særlige »skematiske« værdiansættelsesregler for goder i form af fri bil, sommerbolig og lystbåd, og i § 16, stk. 7-8, hvor der er fastsat særlige regler for tjeneste- og lejeboliger. [. . .]"

Det gøres gældende, at der ikke er grundlag for at beskatte sagsøger svarende til værdien af rådigheden over den omhandlede autocamper, idet autocamperen ikke som påstået af SKAT har været udlånt af selskabet til sagsøger i perioden 2009-2011.

Som anført ovenfor har sagsøger på intet tidspunkt i den i sagen omhandlede periode anvendt autocamperen til privat brug. Sagsøger har som anført heller ikke haft noget behov for at kunne råde over den omhandlede autocamper til privat beboelse.

I de i sagen omhandlede indkomstår 2009-2011 havde sagsøger en Mazda CX-9 stillet til rådighed for privat benyttelse af Z A/S NS. Bilen havde reg.nr... I samme periode havde hendes ægtefælle en Toyota stillet til rådighed for privat benyttelse. Denne bil havde reg.nr.

I overensstemmelse hermed har SKAT på intet tidspunkt i den i sagen omhandlede periode observeret den omhandlede autocamper anvendt privat.

Det bemærkes, at selskabet - ubestridt af SKAT - anskaffede den omhandlede autocamper i erhvervsmæssigt øjemed.

Som anført ovenfor var den omhandlede autocamper - med undtagelse af perioden 15. april - 23. april 2010 - ikke parkeret på As private bopæl.

Dertil kommer, at autocamperen i perioden 7. maj 2010 - 31. december 2011 henstod hos campingforhandlere som led i bestræbelserne på at af-hænde autocamperen.

Det følger af almindelige bevisbyrderegler, at det påhviler SKAT og Skatteministeriet at løfte bevisbyrden for, at selskabet havde lånt autocamperen ud til A i indkomstårene 2009-2011 .

Denne bevisbyrde er på ingen måde løftet. Tværtimod understøtter sagens faktiske omstændigheder, at den omhandlede autocamper ikke var lånt ud til sagsøger. SKAT og Skatteministeriets påstand er således i modstrid med det forhold, at autocamperen anskaffedes i selskabets interesse, at autocamperen på intet tidspunkt er anvendt privat, at sagsøger ikke havde behov for at låne den omhandlede autocamper til privat kørsel, at autocamperen ikke var parkeret på den private bopæl osv.

Endvidere har den af SKAT hævdede formodning heller ikke støtte i autocamperens indregistrering eller den afgiftsmæssige behandling af bilen.

Det er samtidig meget væsentligt at holde sig for øje, at det afgørende i nærværende sag er, om den om handlede autocamper var lånt ud til sagsøger.

Det er således ikke rådigheden efter ligningslovens § 16, stk. 4, der beskattes.

SKAT har derfor vendt tingene på hovedet, når SKAT med henvisning til SKM2013.245.BR henviser til, at overgivelsen til campingforhandlerne i perioden 7. maj 2010 - 31. december 2011 ikke udgjorde en effektiv rådighedsberøvelse. Det må hertil fastholdes, at det er SKAT, der skal bevise, at selskabet havde lånt den omhandlede autocamper til sagsøger

i denne periode. At sagsøger kunne have hentet den omhandlede autocamper indebærer selvsagt ikke, at hun må anses for at have lånt bilen i denne periode.

Tilsvarende medfører den omstændighed, at den omhandlede autocamper efter sin indretning er egnet til privat anvendelse, heller ikke, at autocamperen må anses for lånt ud til sagsøger.

En sådan antagelse ville i givet fald betyde, at der altid skulle ske rådighedsbeskatning, når et selskab ejer et aktiv, som en hovedaktionær teoretisk kan anvende privat - uanset typen af aktivet. Herved ville der reelt uden lovhjemmel kunne statueres rådighedsbeskatning i langt videre omfang end fastlagt af lovgiver, hvilket ville være klart i strid med lovgivningen om beskatning af personalegoder hos hovedaktionæren. En sådan retsanvendelse ville reelt ikke levne plads til den af lovgiver forudsatte beskatning af den faktiske anvendelse.

SKATs opfattelse er også i strid med en langvarig praksis vedrørende beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 3. af specialindrettede køretøjer, hvortil der henvises til SKM2007.538V og SKM2010.575B. I begge sager, hvor beskatningen også skulle ske efter ligningslovens § 16, stk. 3, fandt domstolene ikke grundlag for beskatning af fri bil, uanset at bilerne holdt parkeret ved de pågældende skatteyderes bopæl udenfor normal arbejdstid.

Den subsidiaire påstand er medtaget for det tilfælde, at Retten måtte nå frem til, at der skal ske beskatning hos sagsøger i forhold til den i sagen omhandlede autocamper efter ligningslovens § 16, stk. 3. I givet fald bør sagen hjemvises til fornyet behandling med henblik på, at der sker en korrekt opgørelse over den konkrete og faktiske private anvendelse af autocamperen i de i sagen omhandlede indkomstår 2009-2011.

..."

Skatteministeriet, Departementet, har i sit påstandsdokument anført følgende:

"...

3. ANBRINGENDER

Skatteministeriet gør principalt gældende, at der skal ske rådighedsbeskatning efter ligningslovens § 16, stk. 4. Synspunktet er nyt i forhold til de administrative afgørelser i sagen.

Autocamperen er en bil i henhold til en almindelig forståelse af ordet og færdselslovens definition. En autocamper er i høj grad egnet til privat benyttelse, og der er ikke oplysninger om, at Autocamperen skulle være indrettet på en sådan måde, at den er blevet uegnet til privat brug. Autocamperen omfattes derfor af reglen i ligningslovens § 16, stk. 4, jf. pkt. 3.2 nedenfor.

Eftersom Autocamperen erstattede en anden autocamper, der ubestridt blev anvendt privat, har været fast parkeret ved As bopæl, var uegnet til erhvervsmæssig transport og eftersom hun er hovedaktionær i selskabet, er der en klar formodning for, at bilen har været til hendes private rådighed. A har ikke løftet bevisbyrden for, at det *ikke* er tilfældet, idet der ikke løbende er ført kørebog, og betingelserne for rådighedsbeskatning er herefter opfyldt, jf. pkt. 3.3 nedenfor.

Såfremt retten finder, at Autocamperen ikke omfattes af ligningslovens § 16, stk. 4, gør Skatteministeriet subsidiært gældende, at der skal ske rådighedsbeskatning efter ligningslovens § 16, stk. 3, hvilket svarer til SKATs og Landsskatterettens afgørelser.

Beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 3, sker som udgangspunkt efter samme kriterier som rådighedsbeskatning efter § 16, stk. 4. Heller ikke i forhold til denne bestemmelse har A løftet bevisbyrden for, at Autocamperen ikke har stået til hendes rådighed, jf. pkt. 3.4 nedenfor.

3.1 Generelt om beskatning af vederlagsfri benyttelse af arbejdsgivers goder

Efter statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b, betragtes *"vederlagsfri benyttelse af andres rørlige eller urørlige gods"* som skattepligtig indkomst.

Reglen er uddybet i ligningslovens § 16, stk. 1, 1. pkt., hvoraf det fremgår, at vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Efter ligningslovens § 16, stk. 3, 1. pkt., skal den skattepligtige værdi af de i § 16, stk. 1, omhandlede goder fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel, medmindre andet følger af stk. 4-16.

Biler er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4, og af bestemmelsens 1. pkt. følger, at den skattepligtiges private benyttelse af en bil, der er stillet til rådighed af en arbejdsgiver, 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. Er bilen kun til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, 8. pkt.

Ved afgørelsen af, om der er grundlag for beskatning af fri bil eller andre aktiver, er det afgørende således, om bilen/båden har været *stillet til rådighed* for den skattepligtige. Det er selve rådigheden over formuegodet, der beskattes, og ikke den faktiske (private) benyttelse, jf. f.eks. UfR 2009.2883 H. Dette gjaldt også forud for indførelsen af ligningslovens § 16, stk. 4, jf. f.eks. UfR 1996.558/2 H og UfR 2000.124 H.

3.2 Autocamperen er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4

Skatteministeriet gør principalt gældende, at beskatningen skal ske efter ligningslovens § 16, stk. 4, og ikke stk. 3.

Ligningslovens § 16, stk. 3 og 4, havde i 2010 følgende ordlyd (lovbekendtgørelse nr. 1365 af 29. november 2010):

”Stk. 3. Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-13, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve godet i almindelig fri handel. [...]

Stk. 4. Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på [...] 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten. [...]” (min understregning)

Efter ordlyden omfatter ligningslovens § 16, stk. 4, enhver *bil*, der er til rådighed for *privat benyttelse*. Autocamperen er efter en naturlig forståelse af bestemmelsen en ”bil”. Og da den har stået til privat rådighed, er A skattepligtig heraf.

At en autocamper er en bil følger også af færdselsloven. En *bil* er i færdselslovens § 2, nr. 2, defineret som et *”motorkøretøj, der er forsynet med 4 eller flere hjul eller med bælter, valser, meder eller lignende, samt motorkøretøj på 3 hjul, hvis egenvægt overstiger 400 kg”*.

Af færdselslovens dagældende § 2, nr. 15, jf. lovbekendtgørelse nr. 1058 fra 2008, følger endvidere, at der ved *”motorkøretøj”* forstås et

”at benyttes til personbefordring eller godstransport. Knallert anses dog ikke som motorkøretøj. Motordrevet køretøj, som er indrettet til at trække andet køretøj eller arbejdsredskab, og som er konstrueret til en hastighed af over 40 km i timen, og motordrevet køretøj, som er indrettet til andet formål, og som er konstrueret til en hastighed af over 30 km i timen, anses ligeledes for motorkøretøj. Motorkøretøjer inddeles

i bil og motorcykel.” (min understregning)

Efter denne definition er Autocamperen også en bil, som dermed er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4.

Bestemmelsen i ligningslovens § 16 blev indsat ved lov nr. 483 af 30. juni 1993. Forarbejderne (lovforslag nr. 286 af 19. maj 1993) indeholder ikke støtte for en indskrænkende fortolkning af, hvilke biler der er omfattet af bestemmelsen.

3.2.1 En autocamper er som hovedregel egnet til privat benyttelse

Autocamperen skal være stillet til rådighed for den skattepligtiges ”*private benyttelse*”.

I modsætning til, hvad As anbringender er baseret på, ligger deri ikke noget krav om, at bilen skal være (mere) anvendelig til specifikke former for privat benyttelse, såsom ærindekørsel eller pendling til/fra arbejde (den typiske personbil), frem for andre former for privat benyttelse, såsom rekreative formål (autocamperen).

En autocamper er beregnet til private formål og benyttes typisk til sådanne (f.eks. camping). Desuden er den ikke uegnet til almindelig kørsel til og fra arbejde, ærindekørsel mv. Autocamperen er dermed egnet til *privat benyttelse*, sådan som det kræves efter ordlyden af ligningslovens § 16, stk. 4.

Heller ikke på dette punkt giver forarbejderne grundlag for en fravigelse af en naturlig sproglig forståelse af ordlyden.

Autocamperen skal derfor behandles efter ligningslovens § 16, stk. 4, i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd.

3.2.2 Autocamperen er ikke indrettet, sådan den er uegnet til privat benyttelse

Et køretøj, der som udgangspunkt er egnet til privat benyttelse, omfattes alligevel ikke af ligningslovens § 16, stk. 4, hvis indretningen medfører at køretøjet ikke længere er egnet til privat benyttelse.

Det vil f.eks. være tilfældet, hvis der er specialmonteret udstyr, eller hvis køretøjet pga. erhvervsmæssig anvendelse er for beskiddet til privat anvendelse.

Der er ikke nogen oplysninger om, at det skulle være tilfældet for Autocamperen. Også under hensyntagen til den konkrete indretning har Autocamperen været egnet til privat benyttelse.

3.3 Rådighedsbeskatning efter § 16, stk. 4

Skatteministeriet gør – som anført ovenfor – principalt gældende, at beskatning skal ske efter ligningslovens § 16, stk. 4.

For biler indregistreret til privat benyttelse (dvs. biler på hvide nummerplader) vil formodningsregler i en række situationer føre til, at bilen anses for at være stillet til rådighed for den skattepligtige. Det gælder f.eks., hvis køretøjet er placeret på privatadressen. Hvis en sådan formodningsregel finder anvendelse, vender bevisbyrden, således at det er den skattepligtige, der må bevise, at bilen ikke stod til rådighed for privat kørsel, jf. f.eks. SKM 2009.239 H og UfR 2000.124 H.

Om denne bevisbyrde har Vestre Landsret – hvis begrundelse efterfølgende blev tiltrådt af Højesteret, jf. SKM2009.239 H – anført følgende i SKM2007.522 V:

”Denne formodning kan ikke afkræftes blot ved at hævde, at bilen udelukkende anvendes til erhvervsmæssig brug. Det er heller ikke tilstrækkeligt, at der er en privatbil i husstanden. Derimod kræves det, at der forelægges konkret bevis for, at bilen aldrig anvendes til privat kørsel. Et sådant bevis kan navnlig - og efter retspraksis i realiteten på eneste måde - føres ved, at der udarbejdes et kørselsregnskab” (mine understregninger)

Hvis skatteyderen ikke løfter denne bevisbyrde, finder reglerne om rådighedsbeskatning i ligningslovens § 16, stk. 4, 1.-7. pkt., anvendelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, 9. pkt.

Den skattepligtige værdi opgøres således efter den skematiske regel i § 16, stk. 4, uanset omfanget af den private benyttelse.

3.3.1 Der er en formodning for, at bilen har været anvendt privat

A var hovedaktionær i X-ApS.

Frem til sommeren 2008 ejede selskabet X-ApS en autocamper, der herefter blev udskiftet med en anden autocamper. Det er den nye autocamper (Autocamperen), der er omtvistet i denne sag. Autocamperen var indregistreret på hvide plader og blev leaset for kr. 7.550,- om måneden ekskl. moms. X-ApS ejede Autocamperen indtil sommeren 2012.

I den indledende fase af SKATs revision af As selskaber, blev det ved revisors brev af 26. november 2010 (bilag C) ikke bestridt, at autocamperen havde været anvendt privat og holdt parkeret ved privatadressen. Revisor bestred alene, at beskatningen skete efter § 16, stk. 4, og ikke stk. 3, samt omfanget af beskatningen.

Under skatterevisionen for X-ApS vedrørende indkomståret 2008 oplyste A da ligeledes ifølge SKATs referat af møde den 11. maj 2010 (bilag H), at autocamperen anvendes "*privat til ferie og ridestævner samt lignende*". Der er således ikke tale om, at revisor skulle have misforstået, at autocamperen blev anvendt privat.

Ved revisors klage til skatteankenævnet den 21. november 2011 (bilag D, side 8-9) var det fortsat ubestridt, at den første autocamper havde været anvendt privat, og at begge autocampere holdt parkeret ved privatadressen.

Skatteankenævnet fandt ligesom SKAT, at autocamperen var blevet anvendt privat, og A blev derfor beskattet af rådigheden herover (bilag E, side 22, og bilag F).

Beskatning skete dog efter ligningslovens § 16, stk. 3. Ankenævnet fremhævede i afgørelsen, at "*A selv oplyser, at autocamperen er parkeret på privatadressen samt at den har været anvendt privat i 2008.*"

Afgørelsen blev ikke indbragt for domstolene.

Der er ingen objektive holdepunkter for, at der ved erhvervelsen af den nye autocamper skulle være sket ændringer i selskabets og As brugsmønstre. Den private anvendelse af den tidligere autocamper skaber i sig selv en formodning for, at også den nye autocamper blev anvendt privat, jf. UfR 2008.2162 H og UfR 2000.124 H. Der er da heller ikke indgået nogen skriftlig af-tale mellem A og X-ApS om, at A *ikke* havde ret til at råde privat over Autocamperen.

Herudover var Autocamperen *ikke* på virksomhedens adresse ved SKATs revisionsmæssige gennemgang den 11. februar og 7. til 12. april 2010 (bilag B, side 2, 5. afsnit). Det var den til gengæld den 12. maj 2010. Videre har SKATs medarbejdere den 18. juni 2010 og den 5. juli 2010 observeret Autocamperen på As adresse (bilag B, side 2, 5. afsnit).

Oplysningerne om hul i indhegningen den 15. til 23. april 2010 (stævningens side 3, 5. afsnit) er uden betydning for de her oplyste observationer.

Forholdene – sammenholdt med oplysningerne fra A og hendes revisor gennemgået ovenfor – viser, at Autocamperen har været fast parkeret ved As bopæl. Også dette andet forhold skaber i sig selv en formodning for, at Autocamperen blev anvendt privat., jf. SKM 2009.239 H.

Det er oplyst, at Autocamperen blev anvendt til messer og besøg hos leverandøren, fordi det var praktisk, at der kunne være ni personer heri, og der var mulighed for overnatning (stævningens side 2, næstsidste afsnit). Dette usædvanli-

ge formål skaber som det tredje forhold i sig selv en formodning for, at autocamperen er blevet anvendt privat, jf. UfR 2014.3169 H og UfR 2005.1691 H.

Det kan ikke anses for begrundet i selskabets forhold at anskaffe en autocamper til kr. 7.550,- om måneden ekskl. moms, dvs. kr. 113.250,- om året inkl. moms, med henblik på at anvende den til fire messer og tre besøg hos en tysk leverandør i løbet af cirka 2 år.

De oplyste forhold bevirker både hver for sig og tilsammen, at der er en formodning for, at A har anvendt autocamperen privat. A har ikke afkræftet denne formodning.

Det er irrelevant, at A blev beskattet af fri bil i perioden (replikkens side 2), jf. de ovenfor gengivne præmisser i SKM2007.522 V, som Højesteret tiltrådte ved SKM2009.239 H.

3.3.2 Formodningen er ikke afkræftet ved det fremlagte kørselsregnskab

Formodningen om, at autocamperen har stået til rådighed for privat benyttelse, kan efter praksis alene afkræftes ved at fremlægge kørselsregnskab, jf. SKM2007.522.VLR, hvis begrundelse efterfølgende blev tiltrådt af Højesteret i SKM2009.239.HR, jf. afsnit 3, ovenfor.

I SKM2009.239.HR tiltrådte Højesteret både Vestre Landsrets og Landsskatterettens begrundelser. I Landsskatterettens begrundelse fremgik følgende om kravene til et kørselsregnskab:

"For at et kørselsregnskab kan anses for fyldestgørende, skal det efter praksis opfylde følgende betingelser:

Kørselsregnskabet skal være ført dagligt med angivelse af:

- 1. kilometertællerens udvisende ved den daglige kørsels begyndelse og afslutning*
- 2. dato for kørslen*
- 3. den daglige kørsels fordeling mellem privat og erhvervsmæssig kørsel*
- 4. bestemmelsessteder for den erhvervsmæssige kørsel og lignende notater, der kan dokumentere eller sandsynliggøre regnskabets rigtighed"*

Der er ikke ført kørselsregnskab dagligt for Autocamperen. Det efterfølgende "kørselsregnskab" er estimeret, og det rummer ikke tilstrækkeligt præcise angivelser af bestemmelsesstedet og ruten for den erhvervsmæssige kørsel. Allerede derfor er "kørselsregnskabet" ikke tilstrækkeligt til at afkræfte formodningen om, at Autocamperen har stået til rådighed for privat benyttelse.

Kørselsregnskabet (bilag 3) stemmer desuden ikke overens med andre bilag, idet det f.eks. er angivet, at der den 24. juli 2011 er kørt til ... Hedensted (13 km) og den 29. juli er kørt til Vejle (13 km). Af fakturaen (bilag 6) frem-

går imidlertid, at Autocamperen blev transporteret fra..., 8700 Horsens, til værkstedet, og at der i den forbindelse var behov for vejhælp. Yderligere fremgår det af fakturaen, at levering skete hos ..., Horsens. Autocamperen har dermed ikke kørt Horsens – Hedensted – Vejle, men derimod Horsens – Hedensted – Horsens.

Der er ikke underbilag, som muliggør efterprøvelse af de andre poster i kørselsregnskabet.

Kilometerstanden ved leasingaftalens indgåelse var 32.000 km (bilag D, side 2, næstsidste afsnit). I kørselsregnskabet er kilometerstanden ved starten 37.855 km, og der er ikke redegjort for forskellen hertil, dvs. for kørslen det første halvår.

Det er ubegrundet, hvorfor der i et efterfølgende, estimeret kørselsregnskab er angivet forskellige distancer på ture, hvor der er samme formål/adresse.

Af disse årsager kan kørselsregnskabet ikke tillægges nogen bevismæssig betydning, jf. UfR 2000.124 H, UfR 2008.2162 H og SKM 2017.6 BR.

A har dermed ikke afkræftet formodningen om, at Autocamperen har stået til rådighed for hendes private benyttelse. Oplysningerne om, hvor hun normalt holder ferie, eller at hun ikke er campist, kan ikke føre til et andet resultat. Det gælder især, når det fremgår, at hun i hvert fald tidligere har anvendt en af selskabet ejet autocamper privat.

3.3.3 Autocamperen har ikke været effektivt rådighedsberøvet af forhandleren

Når bilen tidligere har stået til rådighed for privat benyttelse, hindrer det ikke-beskatning, at bilen henstår hos en forhandler eller opmagasineres, jf. SKM2013.539.ØLR, SKM2014.182,ØLR og SKM2014.520.ØLR.

A skal derfor også rådighedsbeskattes for den periode, hvor Autocamperen har været udbudt til salg hos ... , Horsens, og ... ApS.

Desuden er det udokumenteret, at Autocamperen har været udbudt til salg hos ..., Horsens, i perioden 7. maj 2010 til 29. juli 2011. Yderligere er det udokumenteret, at Autocamperen har været placeret fysisk hos forhandler-ne i hele perioden fra 7. maj 2010 til 30. juni 2012.

Endelig er der ikke grundlag for at antage, at A ikke blot kunne få Autocamperen udleveret, hvis hun anmodede herom, uanset at den var sat til salg.

Der skal derfor ske rådighedsbeskatning for hele perioden.

3.3.4 Opgørelse af den skattepligtige værdi

Den skattepligtige værdi skal opgøres efter ligningslovens § 16, stk. 4, som 25 % af værdien op til kr. 300.000,- og 20 % af resten.

SKAT har skønnet autocamperens nyværdi til kr. 800.000,- (bilag G, side 5, sidste afsnit) på baggrund af, at den i leasingaftalen blev værdiansat til kr. 675.000,- inkl. moms, og at den på det tidspunkt var cirka 2 år gammel.

Idet X-ApS har erhvervet bilen inden for tre år efter dens første indregistrering, men sagen vedrører 4., 5. og 6. indkomstår efter indregistreringen, skal bilens skattepligtige værdi opgøres til 75 % af nyvognsprisen, dvs. kr. 600.000,-, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, 5. pkt.

For indkomstårene 2010 og 2011 pålignes yderligere et miljøtillæg svarende til den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofferbrugsafgiftsloven eller efter vægtafgiftsloven, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, 3. og 4. pkt. Miljøtillægget kan beregnes ud fra opslag i motorregisteret (bilag J). Herefter kan den skattepligtige værdi pr. år opgøres som følger:

År	25 % af de første kr. 300.000	20 % af yderligere kr. 300.000,-	Miljøtillæg	Skattepligtig værdi
2009	75.000,00 kr.	60.000,00 kr.	- kr.	135.000,00 kr.
2010	75.000,00 kr.	60.000,00 kr.	10.120,00 kr.	145.120,00 kr.
2011	75.000,00 kr.	60.000,00 kr.	10.620,00 kr.	145.620,00 kr.

A er blevet beskattet af kr. 136.899,- i 2009, kr. 142.207,- i 2010 og kr. 144.000,- i 2011.

Som det fremgår, medfører beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 4, dermed en lempet beskatning for indkomståret 2009 (kr. 1.899,- mindre), mens der vil være tale om en skærpet beskatning for indkomstårene 2010 og 2011 (hhv. kr. 3.093,- og kr. 1.620,- mere).

Skatteministeriets principale påstand er opgjort ud fra de her angivne beløb.

3.4 Rådighedsbeskatning efter § 16, stk. 3

Hvis retten finder, at Autocamperen ikke skal behandles som en bil, der er til rådighed for privat benyttelse efter ligningslovens § 16, stk. 4, gør Skatteministeriet gældende, at der skal ske frifindelse, idet der i givet fald med rette er sket beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 3.

Beskatningsværdien skal fastsættes til lejeværdien af den pågældende autocamper, idet A reelt har haft mulighed for at benytte Autocamperen året rundt. Det udgør et stående lån af Autocamperen, som skal rådighedsbeskattes.

Som det fremgår af afsnit 1 ovenfor, er ligningslovens § 16 en uddybning af reglen i statsskattelovens § 4, stk. 1, litra b. Det er netop *rådigheden* over formuegødet, der beskattes, hvis det lægges til grund, at det pågældende gode har været til rådighed for skatteyderen.

Som gennemgået i afsnit 3.1, ovenfor, gjorde følgende forhold sig gældende:

A var hovedaktionær,
Autocamperen holdt parkeret ved hendes private adresse,
Autocamperen var ikke velegnet til erhvervsmæssig transport, men særdeles
Velegnet til rekreative/private formål, og
Autocamperen blev anskaffet som erstatning for en anden autocamper, der
ubestridt var blevet anvendt privat.

Under disse omstændigheder påhviler det A at bevise, at Autocamperen ikke var stillet til rådighed for hendes private benyttelse, jf. SKM 2003.126 Ø samt SKM 2017.179 Ø, der begge vedrører motorkøretøjer (motorcykler) beskattet efter ligningslovens § 16, stk. 3. Dommene viser, at der gælder samme bevisbyrderegler for motorkøretøjer efter ligningslovens § 16, stk. 3, som efter ligningslovens § 16, stk. 4.

Af de grunde, der er nævnt under punkt 3.3.2 ovenfor har A ikke løftet bevisbyrden for, at Autocamperen *ikke* stod til rådighed for hendes private benyttelse. Yderligere har den erhvervsmæssige kørsel været begrænset til få dage om året.

Under hensyntagen hertil skal A efter fast administrativ praksis og retspraksis beskattes af det beløb, som det havde kostet at leje autocamperen på det frie marked, jf. senest Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.A.5.1.2, og SKM 2003.126 Ø samt SKM 2017.179 Ø.

Der er endvidere ikke grundlag for at reducere beskatningen, fordi Autocamperen har været hos en forhandler som led i salgsbestræbelser, idet den fortsat har været til rådighed, jf. afsnit 3.3 ovenfor.

A har ikke anfægtet Landsskatterettens afgørelse ud over selve rådighedsbeskatningen, og det er således ubestridt, at værdiansættelsen er korrekt.

...”

Parterne har under hovedforhandlingen nærmere redegjort for deres opfattelse af sagen.

Rettens begrundelse og resultat

Den pågældende autocamper kan ikke anses som et egnet alternativ til en privat bil, og er derfor ikke omfattet af bestemmelsen i ligningslovens § 16, stk. 4.

Den pågældende autocamper blev anskaffet som erstatning for den tidligere au-tocamper, der i et vist omfang blev benyttet privat af A. Den pågældende autocamper er af vidnet F blevet observeret på As privatadresse 2 gange, og har ikke været på virksomhedsadressen, når F har besøgt virksomheden undtaget på tidspunktet for den afsluttende samtale vedrørende revisionen. Under disse om-stændigheder påhviler det A at bevise, at autocamperen ikke var stillet til rådighed for hendes private benyttelse.

Det fremlagte kørselsregnskab er ikke ført dagligt, er udarbejdet efterfølgende, og indeholder en række usikkerheder, hvilket gør, at det ikke kan lægges til grund under sagen. A har herefter ikke løftet bevisbyrden for, at autocamperen ikke stod til rådighed for hendes private benyttelse.

Uanset at autocamperen har været sat til salg i en længere periode har autocamperen fortsat været til rådighed for A, og der er på denne baggrund ikke grundlag for at reducere beskatningen.

Som følge af det anførte tages sagsøgttes subsidiære påstand til følge.

Sagsomkostningerne er efter sagens værdi, forløb og udfald fastsat til dækning af advokatudgift med 35.000 kr. og for udlæg i forbindelse med vidneførsel 271,16 kr. Det er oplyst, at Skatteministeriet, Departementet, ikke er momsregistreret.

THI KENDES FOR RET :

Skatteministeriet, Departementet, frifindes.

A skal til Skatteministeriet, Departementet, betale sagsomkostninger med 35.271,16 kr.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.