



# VESTRE LANDSRET

## DOM

afsagt den 2. april 2020

---

Sag BS-40927/2018-VLR  
(2. afdeling)

A  
(advokat Christian Falk Hansen)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Mattias Chor)

Retten i Horsens har den 27. september 2018 afsagt dom i 1. instans (sag BS-8699/2018-HRS).

Landsdommerne Thomas Tordal-Mortensen, Lis Frost og Neia Volstrup Andersen (kst.) har deltaget i ankesagens afgørelse.

### **Påstande**

Appellanten, A, har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at A' skatteansættelser for indkomstårene 2009 nedsættes med 136.899 kr., 2010 nedsættes med 142.027 kr. og 2011 nedsættes med 144.000 kr., subsidiært at Skatteministeriet skal anerkende, at A alene skal beskattes med 12.000 kr. i hvert af indkomstårene 2009, 2010 og 2011, og mest subsidiært at Skatteministeriet skal anerkende, at A' skatteansættelser for indkomstårene 2009, 2010 og 2011 hjemvises til fornyet behandling.

Indstævnte, Skatteministeriet, har nedlagt påstand om, at A' skattepligtige indkomst nedsættes med 1.899 kr. i indkomståret 2009, forhøjes med 3.093 kr. i indkomståret 2010 og forhøjes med 1.620 i indkomståret 2011, subsidiært stadfæstelse.

### **Supplerende sagsfremstilling**

Der er for landsretten fremlagt et luftfoto fra 2008 af A' tidligere ejendom, Ny Sebberupvej 13, 8723 Løsning, og en oversigt, udarbejdet af A, med angivelse af hendes private rejser i perioden 2009 – 2011.

### **Forklaringer**

A har afgivet supplerende forklaring. G har endvidere afgivet forklaring.

A har forklaret, at hun hverken modtog referatet fra det afsluttende møde med SKAT den 11. maj 2010 eller det sagsnotat, F har udarbejdet. Hun har heller ikke set det foto fra KRAK, der henvises til i sagsnotatet.

Hun deltog hver gang, F var hos virksomheden, da hun er bogholder og derfor den eneste, der har overblik over virksomhedens økonomi og bilag med videre. SKAT havde meldt deres ankomst i 8 dage. Hun deltog alle dage, da hun ikke ønskede, at en skattemedarbejder skulle gå rundt på virksomheden uden hende.

Hun hørte ikke før 2014 om F' observationer på henholdsvis hendes privatadresse og virksomhedsadressen. Hun har derfor ikke haft mulighed for at forholde sig til dem. ..., var hendes daværende privatadresse. Hun var ikke bekendt med, at F var forbi hendes bopæl. Han henvendte sig ikke i den forbindelse til hende og har heller ikke oplyst hende om det efterfølgende. Hun mener ikke, at han fra vejen har kunnet se ind på gårdspladsen. Han har derfor ikke haft mulighed for at se, om der holdt en autocamper på gårdspladsen. På de anførte datoer holdt autocamperen ikke på privatadressen. Der er efter 2008 plantet træer i indkørslen. Det kan være den gamle autocamper, der ses på det fremlagte oversigtsbillede. Den gamle autocamper holdt nogle gange på privatadressen.

De har ca. 200 maskiner i virksomheden. Nogle er afdækket, hvilket autocamperen også var, da de sælger entreprenørmaskiner og ikke autocampere. F har derfor ikke været i stand til at konstatere, om autocamperen var på virksomhedens adresse, da han var på besøg, da han ikke kunne se det sted, den stod. Han spurgte ikke efter den.

Den tidligere autocamper blev brugt privat i seks dage i 2008. De brugte ikke den nye privat, og det har hun af samme grund heller ikke oplyst. Hun vil tro, at F har blandet tingene sammen. De rejser meget og har blandt andet været på ferie i Sydafrika og USA. Det er tilsvarende aldrig blevet observeret, at de skulle have brugt autocamperen. Da de købte den nye autocamper,

gjorde deres revisor dem opmærksom på, at det skattemæssigt var en dårlig idé at bruge den privat. Revisoren bemærkede derfor, at de skulle være sikre på, at de ikke benyttede den privat. Autocamperen blev erhvervet til brug for kørsel til blandt andet messer i Danmark og leverandørbesøg i Tyskland. De brugte den ikke så meget som forventet og endte derfor med at sælge den.

Virksomheden ligger i et industriområde i Lund ved Horsens. De købte bygningerne i 2007. Forsikrings-selskabet krævede, at de satte hegn og overvågning op. De havde derfor ikke behov for, at autocamperen stod på privatadressen, som den gamle nogle gange gjorde. Den nye stod derfor på virksomhedsadressen, bortset fra nogle få dage, hvor der var klippet hul i hegnet i forbindelse med et indbrud i april 2010, og hvor der blev stjålet maskiner for ca. 3 mio. kr. De tog startspærreerne ud af de øvrige maskiner og satte autocamperen på deres privatadresse for at undgå risikoen for, at den blev stjålet. Da hegnet var repareret, kom autocamperen tilbage til selskabets adresse.

X-ApS, der er en del af en større selskabskonstruktion, har mange leasingkontrakter. Det var derfor naturligt, at også autocamperen blev leaset af det selskab. Driften er i Z-A/S. Der er ikke udskrevet fakturaer for Z-A/S' leje af autocamperen. Der er sambeskatning mellem selskaberne og derfor ingen skattemæssig fordel ved, at leasing skete gennem X-ApS. Det var alene af praktiske årsager. Det er derfor også uden betydning, at der ikke er sket fakturering.

Både hun og hendes mand havde firmabil, som de blev beskattet af. Derudover havde hun selv to biler, som hendes børn benyttede. De havde derfor i alt fire biler i husstanden og havde ikke behov for yderligere. Den campingvogn, der fremgår på hendes R75, bruger hendes ægtefælle i forbindelse med jagt. Den står fast et sted, hvor den bruges som klubhus. På grund af en tidligere konkurs kan han ikke selv være registreret som ejer. Hun har aldrig selv brugt den.

Det fremlagte kørselsregnskab er udarbejdet efterfølgende. Hun har sammen med ægtefællen og sælgerne samkørt deres kalendere. Den angivne km-stand for den 20. november 2008 skulle stemme med antal km, autocamperen havde kørt, da de leasede den. Hun ved ikke, hvordan revisoren er nået frem til en km-stand på 32.000 km, som angivet i hans brev af 21. november 2011. Hun er heller ikke bekendt med, hvorfor der i synsrapporten af 22. februar 2010 er angivet en km-stand på 40.000 km, eller hvorfor der er forskel i km-angivelserne. Det er Z-A/S' værkstedsfolk, der syner biler. De syner tit maskiner, og hun tror ikke, de har tjekket km-stand i den forbindelse.

Autocamperen blev kørt til ... i Horsens, hvor den var til salg i næsten et år. De var til møde med sælger og konstaterede, at der var gået en fjeder i den ene side. Den blev derfor hentet og kørt på værksted i Vejle hos ...

Fakturaen af 25. juli 2011 angiver, at den skulle afleveres i Horsens, hvor den blev hentet. De havde dog i mellemtiden besluttet, at autocamperen i stedet skulle være til salg hos ... ApS. De hentede den selv og kørte den til Vejle, hvilket ... ApS har bekræftet den 13. februar 2013. De endte med selv at sælge den til en entreprenør, hvor de tog en rendegraver i bytte. I løbet af salgsperioden har de ikke hentet autocamperen hos sælger.

Rejsen til USA i 2008 var i forbindelse med en entreprenørudstilling i Las Vegas, hvor de var på messe i 8 dage. Der deltog sælgere og deres ægtefæller. De forhandler hestetrailere og deltager også selv ved ridestævner. De vurderede derfor, at de skulle bruge deres egne mærker i den forbindelse, og at det ville være god reklame for virksomheden. Hun blev efterfølgende beskattet af brugen, men hun er uenig i, at det er private udgifter. De har derudover været sponsor til nogle ridestævner, da de også sælger rideudstyr. Hun har accepteret beskatning af udgifter til rideudstyr. Der har været flere rejser til Sydafrika. Den ene var med nogle kunder. Den anden, som fremgår af F' sagsnotat, var en tur med sælgerne og deres ægtefæller. Ægtefællerne er efterfølgende blevet beskattet af rejsen. Rejsen var en præmie for sælgerne. Hun mener ikke, at der er sket en sammenblanding med hendes privatøkonomi.

G har forklaret, at han er ansat som sælger og salgschef i Z-A/S. Han var også ansat i perioden fra 2009 – 2011. Virksomheden købte en autocamper i 2008, der skulle bruges til udstillinger i Danmark og fabriksture hos deres leverandør, Terex, i Tyskland. Han har selv kørt i den flere gange. Når den ikke blev brugt holdt den hos virksomheden i Horsens. Han kan huske, at der var indbrud i virksomheden i 2010, hvor der blev stjålet nogle maskiner. A er hans chef, og var derudover hans svigermor i perioden fra 2004 – 2013.

### **Anbringender**

Parterne har i det væsentlige gentaget deres anbringender for byretten.

A har yderligere anført, at den subsidiære påstand er medtaget for det tilfælde, at landsretten måtte nå frem til, at der skal ske beskatning i forhold til den i sagen omhandlede autocamper efter ligningslovens § 16, stk. 3. Det må antages, at en gennemsnitlig skatteyder som A holder ferie ca. 6 uger hvert indkomstår. Det må ligeledes klart lægges til grund i nærværende sag, at A i sagens natur ikke har afholdt ferie samtlige 6 uger i hvert af de 3 indkomstår i den omhandlede autocamper. Såfremt landsretten mener, at der er grundlag for at gennemføre beskatning i forhold til en faktisk anvendelse af den omhandlede autocamper efter ligningslovens § 16, stk. 3, skal beskatning i givet fald gennemføres ud fra en realistisk vurdering af, hvor mange uger A de facto har afholdt ferie i den omhandlede autocamper i hvert af de 3 ind-

komstår. Beskatning i forhold til 1 måned pr. indkomstår vil i givet fald være passende, svarende til beskatning af kr. 12.000 pr. indkomstår.

**Skatteministeriet** har heroverfor anført, at hvis landsretten finder, at autocamperen ikke skal behandles som en bil, der er til rådighed for privat benyttelse efter ligningslovens § 16, stk. 4, skal der ske stadfæstelse, idet der i givet fald med rette er sket beskatning efter ligningslovens § 16, stk. 3. Beskatningsværdien skal fastsættes til lejeværdien af autocamperen i leasingperioden, idet autocamperen – på samme måde, som hvis A havde lånt autocamperen – løbende har stået til rådighed for A' private benyttelse, og idet det ikke er bevist, at A ikke har benyttet autocamperen privat. Værdien af denne løbende rådighed og benyttelse skal A beskattes af.

### **Landsrettens begrundelse og resultat**

Ligningslovens § 16, stk. 4 blev indsat ved lov nr. 483 af 30. juni 1993 med virkning for indkomståret 1994. Det fremgår af lovforslag nr. 286 af 19. maj 1993, at formålet med lovforslaget var at skærpe beskatningen af personalegoder, dels at styrke den skattemæssige kontrol med beskatningen heraf.

Af ligningslovscirkulære nr. 72 af 17. april 1996 med senere ændringer er det vedrørende pkt. 12.4.6 om firmabil til rådighed for privat kørsel angivet, at:

”Stiller arbejdsgiveren et køretøj til rådighed for den ansatte til privat brug, uden at den ansatte betaler fuldt vederlag herfor, foreligger der et skattepligtigt personalegode.

I det følgende anvendes betegnelsen »fri firmabil« om rådighed over et køretøj, der udløser beskatning efter § 16, stk. 4, i modsætning til rådighed over et køretøj, der udløser beskatning efter hovedreglen i § 16, stk. 3.

Den »skematiske« værdiansættelse af fri firmabil efter § 16, stk. 4, finder kun anvendelse på biler i sædvanlig forstand, men ikke på f.eks. fri motorcykel og lign., der værdiansættes efter hovedreglen i § 16, stk. 3, dvs. som lån af et aktiv.

§ 16, stk. 4, finder endvidere kun anvendelse på biler, der efter deres art og fremtræden kan være anvendelige som alternativ til en privat bil, men ikke på f.eks. lastvogne, kranvogne, indrettede værkstedsvogne og andre specialkøretøjer. Privat kørsel i sådanne specialkøretøjer værdiansættes efter hovedreglen i § 16, stk. 3, jf. dog de modifikationer, der følger af ligningslovens § 9 C, stk. 6.”

Ved lov nr. 342 af 27. maj 2002 blev ligningslovens § 16, stk. 4 ændret i forhold til firmabiler på gule nummerplader. Af bemærkningerne til lovforslag nr. 181 af 20. marts 2002 fremgår det vedrørende § 4 blandt andet, at:

”Det skal bemærkes, at den foreslåede bestemmelse ikke angår de såkaldte særlige køretøjer, det vil sige lastvogne, kranvogne og andre specialkøretøjer. Køretøjer, som ikke anses for egnede som alternativ til en privat bil, er i forvejen ikke omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4.”

I Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C.A.5.14.1.13 om særlige køretøjer, fremgår det vedrørende specialkøretøjer og specialindrettede køretøjer, at:

”Det 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”

[...]

”Specialindrettede køretøjer er biler der almindeligvis er egnede som en privat bil, men som på grund af indretningen mv. ikke er egnet til at træde i stedet for en privat bil.

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. Kun de biler, der efter deres art og fremtræden kan bruges som alternativ til en privat bil, er omfattet af LL § 16, stk. 4. Vurderingen er dog konkret.”

Vejledningen anfører derudover vedrørende autocampere mv., at vurderingen af, om en autocamper må anses for uanvendelig til privat kørsel, er konkret.

Det må herefter bero på en konkret vurdering, om en autocamper er egnet som alternativ til en privat bil. Efter en samlet vurdering af autocamperen, herunder dens art, størrelse og fremtræden, finder landsretten, at den er et specialkøretøj, der ikke er et egnet alternativ til en privat bil. Landsretten tiltræder derfor, at autocamperen ikke er omfattet af ligningslovens § 16, stk. 4.

Landsretten tiltræder herefter af de grunde, som byretten har anført, at A efter en samlet vurdering af sagens oplysninger har bevisbyrden for, at autocamperen ikke var stillet til rådighed for hendes private benyttelse. Denne bevisbyrde har A ikke løftet ved det fremlagte kørselsregnskab, der er udarbejdet efterfølgende og indeholder en række usikkerheder. Det er heller ikke ved bevisførelsen i øvrigt sandsynliggjort, at autocamperen ikke var stillet

til A' private benyttelse. Autocamperen er derfor et gode, der skal beskattes efter ligningslovens § 16, stk. 3.

Efter ligningslovens § 16, stk. 3, skal beskatningsværdien fastsættes til lejeværdien af autocamperen i den periode, hvor den har været stillet til rådighed for A. Det må efter bevisførelsen lægges til grund, at autocamperen – uanset at den har været sat til salg i en længere periode – har været til rådighed for A i hele perioden. Der er således ikke oplyst om forhold, der effektivt har berøvet hende rådigheden over den. Landsretten tiltræder herefter at der ikke grundlag for at nedsætte beskatningen. Det forhold, at A ikke har brugt autocamperen i hele perioden kan ikke føre til et andet resultat, da det afgørende er, at hun har haft rådighed over den.

Landsretten stadfæster derfor byrettens dom.

Efter sagens udfald skal A i sagsomkostninger for landsretten betale 35.000 kr. til Skatteministeriet til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens omfang og hovedforhandlingens varighed.

#### **THI KENDES FOR RET:**

Byrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for landsretten skal A inden 14 dage betale 35.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.