

KLAGESAK NR 4800
Klager AS

Ingress:

Kl. nr. 4800. Klagenemndas avgjørelse i møte av 16. desember 2002

Spørsmål om fylkesskattekontorets vedtak vedrørende:

1. etterberegning av utgående avgift jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4, rapportens punkt 8.1.
2. forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift, rapportens punkt 8.2.
3. etterberegning av utgående avgift i forbindelse med startgebyr, rapportens punkt 8.3.
4. ileggelse av tilleggsavgift.

Skattedirektoratets innstilling ble opprettholdt. To av medlemmene voterte mot ileggelsen av tilleggsavgift.

Bransje:

Detaljhandel med ur og optiske artikler.

Stikkord:

Avgift som ved uttak, fordelingsnøkkel, beregningsgrunnlaget.

Mval:

§§ 14 annet ledd nr. 4, 18 annet ledd nr. 1

Forskrift:

nr. 18

Melding:

Av nr. 2/1996

Dato for Skattedirektoratets
innstilling: 25.09.02

KLAGENEMNDA FOR MERVERDIAVGIFT

Avgjørelse i møte den 16. desember 2002 i sak nr. 4800 vedrørende org.nr. XXX – Klager AS.

Skattedirektoratet har avgitt slik

innstilling:

Klageren, Klager AS har vært registrert i avgiftsmanntallet med virkning fra og med 4. termin 1988 i bransje detaljhandel med ur og optiske artikler.

På grunnlag av bokettersyn foretatt i virksomheten for perioden 1998-2000 fattet fylkesskattekontoret 28. januar 2002 følgende vedtak om etterberegning av avgift:

Termin	Utg. avgift	Inv. avgift	Inng.avgift	Renter	Tilleggs-avgift 10%	Sum
3/98	441 701	- 21 210	- 140 000	84 060	56 049	
3/99	433 165	- 50 844	- 302 000	186 705	68 432	
3/00	544 460	- 44 408	- 343 000	469 732	84 305	
	1 419 326	- 116 462	- 785 000	740 497	208 786	3 037 147

Etterberegningen av avgift utgjør etter dette kr 2 087 684. Renter er beregnet med kr 740 497 under henvisning til merverdiavgiftlovens § 37, samt at det er ilagt tilleggsavgift med 10 % i henhold til merverdiavgiftlovens § 73. Totalt etterberegnet beløp utgjør etter dette kr 3 037 147.

Klagen til Klagenemnda for merverdiavgift, fra advokatfirma på vegne av Klager AS er datert 15. april 2002.

Fylkesskattekontorets redegjørelse av 16. mai 2002 ble oversendt klager i henhold til merverdiavgiftlovens § 57 jf. forskrift nr. 17 § 13 annet ledd. Tilsvar er ikke innkommet.

Skattedirektoratet mottok saken den 21. mai 2002.

Klagefristen er overholdt.

Saken er ikke brakt inn for domstolene.

./ Kopi av følgende dokumenter er vedlagt innstillingen til nemndsmedlemmene:

Dok. nr.:	Dato:
01. Bokettersynsrapport	30.06.2001
02. Varsel om etterberegning	23.08.2001
03. Tilsvar til varsel fra fullmektig	13.09.2001
04. Nytt varsel	03.01.2002
05. Tilsvar med faktura fra fullmektig	22.01.2002
06. Vedtak om etterberegning	28.01.2002
07. Klage over vedtak	15.04.2002
08. Fylkesskattekontorets redegjørelse	16.05.2002
09. Klagesak nr. 4603	13.12.2001
10. Skattedirektoratets melding Av nr. 14/1985 pkt. 2	
11. Klagesak nr. 3916	
12. Klagesak nr. 2467	
13. Oslo byretts dom av 29. mai 2001	
14. Skattedirektoratets melding 2/96 av 5. februar 1996	

Klagen gjelder fylkesskattekontorets vedtak vedrørende:

- etterberegning av utgående avgift jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4, rapportens punkt 8.1.
- forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift, rapportens punkt 8.2.
- etterberegning av utgående avgift i forbindelse med startgebyr, rapportens punkt 8.3.
- ileggelse av tilleggsavgift.

Sakens bakgrunn:

Klager AS foretar synsundersøkelser og omsetter i all hovedsak briller, kontaktlinser og linsevæske. Selskapet hadde 29 butikker rundt om i Norge pr. 30. september 2000. Hovedkontoret ligger i Kommune.

1. Rapportens punkt 8.1. -Etterberegning av utgående avgift jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 – utprøving av kontaktlinser

Klager gir prøvekontaktlinser og prøvelinsevæske gratis til sine kunder.

Kontaktlinsene/linsevæsken er identiske med ordinære salgsvarer.

Kunder med ønske om å benytte dagslinser får gratis 10 par dagslinser, dvs. 2 remser. 1 remse koster kr 50 inkl. mva.

Det gis videre bort 2 stk. "14-dagers linser" til kunder som ønsker denne typen linser. En slik linse koster kr 80 inkl. mva. I tillegg utdeles linsevæske til en pris à kr 90 inkl. mva.

Til kunder som ønsker månedslinser gis det bort 2 stk. månedslinser. En slik linse koster kr 130 inkl. mva. I tillegg utdeles linsevæske til en pris à kr 90 inkl. mva.

Klager har ikke bokført uttak av prøvekontaktlinser eller linsevæske til kunder. Det er således ikke beregnet verken merverdiavgift eller investeringsavgift. Prøvelinser slås ikke inn på kasseapparatet.

Fylkesskattekontoret har etterberegnet utgående merverdiavgift iht. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 da Klager ikke har bokført uttak av prøvekontaktlinser eller linsevæske til kundene. Selskapet har etter fylkesskattekontorets oppfatning ikke kunnet sannsynliggjør hva dette beløper seg til. Grunnlaget for uttaksmerverdiavgift er derfor fastsatt ved skjønn, jf. merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2.

Fylkesskattekontoret har tatt utgangspunkt i den laveste prosentfordelingen hos et sammenligningsobjekt, dvs. 2,5 % som skriver seg fra år 2000, jf. rapportens pkt. 8.1 side 5. Dette gir følgende etterberegning av uttaksmerverdiavgift for 1998 – 2000:

1998

Uttak av linser	kr	1 147 000
Uttak av linsevæske	kr	71 000

Beregnet uttaksmerverdiavgift blir $\text{kr } 1\,218\,000 * 23 \% = \text{kr } 280\,140$

1999

Uttak av linser kr 1 056 000

Uttak av linsevæske kr 65 000

Beregnet uttaksmerverdiavgift blir $\text{kr } 1\,121\,000 * 23 \% = \text{kr } 257\,830$

2000

Uttak av linser kr 1 291 000

Uttak av linsevæske kr 80 000

Beregnet uttaksmerverdiavgift blir $\text{kr } 1\,371\,000 * 23 \% = \text{kr } 315\,330$

Samlet etterberegnet uttaksmerverdiavgift for årene 1998 – 2000 utgjør kr 853 300.

Etterberegningen er henført til 3. termin hvert av årene.

Klager anfører at de er uenig i fylkesskattekontorets forutsetning om at diagnostiske kontaktlinser er utdelt i reklameøyemed. Ved fortolkning av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 må det etter klagers oppfatning sonderes mellom utdeling i reklameøyemed i motsetning til rabatter, samt utdeling knyttet til utprøving av nye produkter og utprøving av produkter begrunnet blant annet i medisinske årsaker.

Det anføres i klagen at selskapet ikke plikter å beregne merverdiavgift etter uttaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4. Utdelingen er begrunnet i behov hos den enkelte pasient, og er ikke gjort i reklameøyemed. Det anføres subsidiært at kontaktlinser for diagnostisk bruk med tilhørende linsevæske er omsetningsvarer som er tatt i bruk som driftsmidler i selskapets virksomhet.

Det anføres i tilsvaret datert 13. september 2001 (dok.nr. 3) at linsene og linsevæsken må anses som ordinære salgsvareer som er avgiftsberegnet gjennom de senere utleverte linsene. De aller fleste linsekjøpere inngår etter det anførte (98-99 %) en abonnementsavtale. Det hevdes at kostnadene ved utdeling for prøveperioden er innkalkulert i den salgspris som benyttes. Utleveringen av linsevæske og linser må etter det anførte anses avgiftsberegnet gjennom salget av pakken som sådan.

Konsekvensen av å gjennomføre den varslede etterberegning vil iht. det anførte være at staten i den aktuelle perioden vil få innbetalt både merverdiavgift og investeringsavgift

(eventuell dobbel merverdiavgift) for de aktuelle tilfellene. Dette kan etter selskapets oppfatning ikke være i tråd med avgiftssystemets formål og forutsetninger.

Utdelingen i forbindelse med utprøvingen av kontaktlinser er etter klagers oppfatning ikke begrunnet i markedsføring av varen. Utprøvingen av linser hos den enkelte pasient er tvingende nødvendig, og har sin årsak i individuelle behov hos den enkelte pasient. Det er utelukkende gjennom utprøvingen optikeren kan kontrollere at pasientens øyne etter daglig bruk er helsemessig tilfredsstillende og medisinsk forsvarlig. Vedlagt klagen (dok.nr. 7) følger en beskrivelse av vanlig pasientoppfølging i forbindelse med tilpasning og etterkontroll av kontaktlinser utarbeidet av Institutt for optometri, Høgskolen i Buskerud.

Lovteksten i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 tilsier etter klagers oppfatning at ikke enhver utdeling rammes, da det kun er utdeling som skjer "til gave og til utdeling i reklameøyemed". Det vises i den forbindelse til Finansdepartementets brev av 27. februar 1971 vedrørende utdeling av prøver av uregistrerte legemidler hvor det fremgår:

"Finansdepartementet antar at prøver av uregistrerte legemidler som utdeles gratis til sykehus og leger for klinisk prøving for preparatene eventuelt kan godkjennes som registrerte legemidler av Spesialitetskontrollen, ikke faller inn under betegnelsen "til gave og til utdeling i reklameøyemed" i merverdiavgiftsloven § 14, annet ledd nr. 4. En er enig i at registrerte næringsdrivende ikke skal svare merverdiavgift ved uttak av slike legemidler og at det heller ikke skal beregnes investeringsavgift etter Finansdepartementets forskrift av 19. november 1969 om investeringsavgift."

I Finansdepartementets skriv fremgår det iht. klager ingen nærmere begrunnelse for det inntatte standpunktet. Det må etter klagers vurdering utvilsomt være forutsatt at den omhandlede utdeling ikke skjer i reklameøyemed, men at utdelingene er begrunnet i blant annet diagnostiske forhold. Dette må etter klagers oppfatning sies å være fullt ut parallelt til det forhold som gjelder utdeling av diagnostiske kontaktlinser for prøving hos den enkelte pasient. Det kan etter klagers oppfatning ikke være avgjørende om kontaktlinsene er ordinære salgsvarer eller ikke, da det avgjørende må være at hensynet bak utdelingen ikke er "i reklameøyemed", men av diagnostiske årsaker.

Det anføres subsidiært at diagnostiske kontaktlinser og tilhørende linsevæske er omsetningsvarer som er tatt i bruk som driftsmidler i virksomheten. Den diagnostiske perioden vil være en del av virksomheten med å finne ”korrekte” kontaktlinser for den enkelte pasient. Forbruket vil derfor etter klagers mening kunne sies å utgjør driftsmidler i forbindelse med tilpasning av kontaktlinsene for den enkelte pasient. Først etter den diagnostiske perioden, som avsluttes med en kontroll utført av optiker, kan tilpassningsprosessen sies å være ferdig.

Selskapet anfører videre under denne forutsetning at forskrift nr. 10 § 5 tredje ledd kommer til anvendelse. Det fremgår av denne bestemmelsen at ”stoffprøver, smaksprøver og lignende prøver av salgsvarer som detaljist etter vanlig praksis i bransjen leverer ut vederlagsfritt under ekspedering av kunder”, ikke skal investeringsavgifts beregnes. Det anføres i den forbindelse at klagesak 4603 som fylkesskattekontoret viser til i vedtaket ikke kan få anvendelse i dette tilfellet da klagesak 4603 gjaldt en importør/grossist, mens Klager AS er detaljist.

Fylkesskattekontoret bemerker at det fremgår av merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 at det skal svares merverdiavgift som ved uttak ved utdeling av varer og tjenester i reklameøyemed. Finansdepartementet har imidlertid i Ot.prp. nr. 17 (1968-69) s. 56 uttalt at bestemmelsen ikke har til hensikt å ramme utdeling i reklameøyemed av varer og tjenester av bagatellmessig verdi.

Ytelsen anses bagatellmessig når dens verdi ikke overstiger kr 50, jf. Skattedirektoratets melding Av nr. 14/1985 pkt. 2 av 25. september 1985 (dok.nr.10).

Enhetsprisen overstiger iht. det opplyste i alle tilfeller kr. 50. Fylkesskattekontorets oppfatning er derfor at det i dette tilfellet foreligger plikt til å svare uttaksmerverdiavgift iht. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4 ved uttak av prøvelinser og linsevæske. Grunnlaget for avgiftsberegning er alminnelig omsetningsverdi, jf. merverdiavgiftsloven § 19.

Selskapet har ikke anført at utdeling av linser og linsevæske er betinget av senere abonnementsavtale. Det at mange rent faktisk inngår slik avtale, kan etter fylkesskattekontorets vurdering ikke medføre at utdelingen blir å anse som en del av salget.

Fylkesskattekontoret viser videre til avgjørelse av Klagenemnda for merverdiavgift datert 13. januar 1999 (nr. 3916) dok.nr. 11. Hvor det går frem at det i forbindelse med en salgskampanje hadde klageren annonsert med ”tilbudspakker”. Ved kjøp av varer fikk kjøperen en ”gratisvare” eller ”premie” basert på omfanget av kundens bestilling. ”Gratisvarene” eller ”premiene” var levert uten fakturering og avgiftsberegning. Fylkesskattekontorets etterberegning av uttaksmerverdiavgift var basert på merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4, denne ble stadfestet av Klagenemnda.

Fylkesskattekontoret har også vist til Klagenemndas avgjørelse datert 13. desember 2001 (nr. 4603) dok.nr. 9. Klager hadde her utdelt kontaktlinser gratis til optikere. Optikerne benyttet igjen linsene som prøvelinser. Klagenemnda la til grunn at det dreide seg om utdeling i reklameøyemed iht. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4.

Fylkesskattekontoret kan ikke se at Klagers sak er sammenlignbar med utdeling av uregistrerte legemidler som omhandlet i Finansdepartementets brev fra 1971. I den nevnte saken gjaldt det utdeling av uregistrerte legemidler for utprøving av produktene. I den foreliggende saken dreier det seg om ordinære salgsvarer som utprøves av hensyn til den enkelte kunde. Etter fylkesskattekontoret vurdering er dette en avgjørende forskjell.

Klager anfører subsidiært at forskrift nr. 10 § 5 tredje ledd, som gir investeringsavgiftfritaket for stoffprøver, smaksprøver og lignende prøver av salgsvarer som detaljist etter vanlig praksis i bransjen leverer ut vederlagsfritt under ekspedering av kunder, må gjelde her. Fylkesskattekontoret kan ikke se at bestemmelsen passer i dette tilfellet hvor det dreier seg om fullverdige salgsprodukter, i motsetning til ”stoffprøver, smaksprøver og lignende prøver av salgsvarer, som tas med hjem for utprøving.

Skattedirektoratet skal bemerke at det i henhold til merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd skal beregnes merverdiavgift når varer fra virksomheten brukes til formål som nevnt i oppregningen i nr. 1-5. Dette gjelder ikke såfremt fradragsretten er avskåret ved anskaffelsen jf. merverdiavgiftslovens § 22. Fradragsretten for linser/linsevæske er i vårt tilfelle ikke avskåret iht. merverdiavgiftsloven § 22 da disse ikke er anskaffet utelukkende til gave eller utdeling i reklameøyemed. I nærværende sak er linsene/linsevæsken varer av et slag som omsettes i virksomheten. Produktene er her ordinære salgsvarer.

Oppregningen i merverdiavgiftloven § 14 annet ledd omfatter blant annet uttak av ytelser som brukes til gave og til utdeling i reklameøyemed jf. nr. 4. I dette begrepet inngår også vareprøver og lignende.

Twisten dreier seg om hvorvidt utdelingen av linsene/linsevæsken er utdeling av vare i reklameøyemed eller om linsene/linsevæsken må anses som utdeling av diagnostiske årsaker som en del av linsetilpasningen.

Det følger av brev fra Høgskolen i Buskerud, institutt for optometri av 22. mars 2002 (vedlegg til dok.nr. 7) side 3, underpunktet Tilpasningsprosedyre punktmarkering nr. 7 at det ved valg av kontaktlinsetype og klinisk utprøving av kontakt linser benyttes diagnostiske kontaktlinser (prøvelinser). Som underpunkt til denne punktmarkeringen følger det:

”

- *Basert på opplysninger og funn, velger man en kontaktlinsetype som er egnet til pasienten. Det er et stort spekter å velge blant. Pasientens korreksjon og ønsket bruksmåte av kontaktlinser tas med i vurderingen ved valg av kontaktlinser.*
- *De valgte kontaktlinsene settes på øynene, og må være på en liten stund før de vurderes.*
- *Vurderingen vektlegger at en myk linse må dekke hornhinnen godt, og må bevege seg i henhold til visse kriterier. En formstabil linse er mindre, men må sentrere og bevege seg i henhold til kriterier for denne kontaktlinsetypen.*
- *I en del tilfeller må man prøve flere ulike typer kontaktlinser for å finne en som tilfredsstillende alminnelige tilpasningskriterier.*
- *Når egnet kontaktlinse er funnet, er det nødvendig med opplæring av pasienten. Dette kan skje straks etter tilpasning, men det er også vanlig at pasienten må komme tilbake for å få utført dette.”*

Skattedirektoratet antar etter dette at det følger av vanlig prosedyre at man kan avgjøre hvilken type linse som passer en kunden uten at denne har den til utprøving over tid jf. vår understrekning av punktet ovenfor hvor det går frem at linsen må være på en liten stund før vurdering kan foretas. Skattedirektoratet legger til grunn at linser/linsevæsken som deles ut gratis og som tas med hjem av kunden for ordinært forbruk må anses som utdeling i reklameøyemed. De helsemessige og synsmessige hensynene blir i varetatt ved etterfølgende kontroll av bruker jf. brev fra Høgskolen i Buskerud, institutt for optometri av 22. mars 2002 side 4, Etterkontroll. Der går det frem at hensikten med etterkontrollen

er å sikre at kontaktlinse ikke påfører uønskede endringer i øynene, jf. tidligere forskrift for godkjenning av optikere av 1988, §§ 8-d, 9-a. Etterkontrollen vil for pasienter som benytter kontaktlinser kun på dagtid førstegang bli kontrollert 1-3 uker etter førstegangs utlevering av kontaktlinser, så etter 3 måneder og deretter hver 6. måned. Ved linser som benyttes ved kontinuerlig bruk er hyppigheten på kontrollene noe større. Det kan selvsagt i løpet av kundeforholdet forekomme at kundene ønsker å benytte andre linser av ulike årsaker eller at en kunde ikke ønsker/kan fortsette med linsene utover den perioden som er gratis. Skattedirektoratet kan ikke se at dette vil føre til et annet resultat vedrørende etterberegningen.

Det anføres i tilsvaret datert 13. september 2001 at kostnadene vedrørende den gratis prøveperioden er innkalkulert i abonnementsprisen. Det opplyses at ca 98-99 % av kundene inngår en abonnementsavtale. Skattedirektoratet er enig med fylkesskattekontoret i at prøveperioden ikke kan anses som en del av abonnementsavtalen da utdelingen av linser/linsevæske ikke er betinget av at det inngås en abonnementsavtale.

Skattedirektoratet kan heller ikke se at utdelingen av linser/linsevæske kan sammenlignes med utdeling av uregistrerte legemidler som omtalt i Finansdepartementets brev av 27. februar 1971 (vedlegg 2 til dok.nr. 7). Finansdepartementet antar der at prøver av uregistrerte legemidler som utdeles gratis til sykehus og leger for klinisk prøving før preparatet eventuelt kan godkjennes som registrert legemiddel ikke faller inn under betegnelsen "til gave og til utdeling i reklameøyemed" jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4. I disse tilfellene dreier det seg om utprøving av produktene og ikke om utprøving for den enkelte kunde av ordinære salgsvareer.

Skattedirektoratet legger således til grunn at klagers utdeling av linser/linsevæske til kunder må anses som avgiftspliktig utdeling i reklameøyemed i henhold til merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 4.

Klager anfører subsidiært at forskrift nr. 10 § 5 tredje ledd, som gir investeringsavgiftsfritaket for stoffprøver, smaksprøver og lignende prøver av salgsvareer som detaljist etter vanlig praksis i bransjen leverer ut vederlagsfritt under ekspedering av kunder, må gjelde her. Skattedirektoratet er enig med fylkesskattekontoret i at forskriftens § 5 tredje ledd ikke er anvendelig da det dreier seg om fullverdige/ordinære salgsprodukter, som tas med hjem for utprøving.

Dersom det ved tilpasningen må prøves flere linser for å se om linsen passer den enkelte kundes øye i henhold til vurderinger gjengitt ovenfor vil man nok kunne hevde at dette er et driftsmiddel og ikke en vare som utdeles i reklameøyemed. Det forutsettes her at linsene ikke tas med hjem. Etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd går det frem at dersom en registreringspliktig næringsdrivende tar ut vare eller tjeneste av virksomheten til bruk til andre formål som faller utenfor loven skal det beregnes uttaksmerverdiavgift. Linsene/linsevæsken blir her tatt ut til bruk i virksomhet som ikke er avgiftspliktig. Linsetilpasning anses som nevnt ikke som avgiftspliktig virksomhet. Da klager har fradragsført inngående merverdiavgift på disse produktene ved anskaffelse for videresalg til den registrerte del av virksomheten skal det her beregnes merverdiavgift jf. lovens § 14 første ledd.

2. Rapportens punkt 8.2. – Forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift

Det fremgår av bokettersynsrapporten at klager ikke har foretatt noen fordeling av inngående merverdiavgift og investeringsavgift på felles driftsutgifter og anskaffelser, til tross for at selskapet har omsetning utenfor avgiftsområdet på hhv. 7,59 %, 12,81 % og 13,24 % for årene 1998-2000.

Fylkesskattekontoret har i utgangspunktet ansett følgende som fellesanskaffelser, jf. rapporten side 7: Alt i administrasjonsavdelingen, dvs. datautstyr, kontormaskiner, strøm etc. Kasseapparat, del av disk, del av innredning av gulv, vegger og tak. Reklameskilt, senterreklame, andel av reklame på TV, i aviser mv.

Fylkesskattekontoret la til grunn at reklamekostnader må anses å generere omsetning utenfor avgiftsområdet, uavhengig av om det snakkes eksplisitt om synsprøver. Reklamekostnader ble derfor ansett som felleskostnader. Klager aksepterte fordeling av inngående avgift vedrørende kasseapparat og telefon.

Selskapets avgiftsoppgjør ble ansett som uriktig ved at det ikke er foretatt fordeling av inngående merverdiavgift. Det forelå derfor etter fylkesskattekontor oppfatning skjønnsadgang iht. merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2.

Da det manglet eksakte opplysninger fra selskapet vedrørende dette la fylkesskattekontor til grunn det skjønn som var bygget opp i bokettersynsrapporten. Etter å ha trukket ut importmerverdiavgift og merverdiavgift på norsk varekjøp (varer for videresalg), komme de frem til en rest til fordeling. 40% av dette beløpet ble antatt å kunne anses som felleskostnader. Etter fylkesskattekontorets vurdering er dette et forsiktig skjønn. Skjønnsforslaget ble av fylkesskattekontoret ansett å hensynta at de aktuelle driftsmidler i butikklokalet ble ansett tilnærmet utelukkende å være til bruk innenfor avgiftsområdet.

Fylkesskattekontoret har beregnet nye korrigerede fordelingsnøkler basert på etterberegninger iht. pkt. 8.1 (basert på hhv. 7,9% og 2,9% uttak for 1998 og 1999) og pkt. 8.3. Korrigerede fordelingsnøkler ble henholdsvis 7,44%, 12,74% og 13,17%. I fylkesskattekontorets skjønnsforslag har de imidlertid benyttet henholdsvis 7%, 12% og 13%, jf. rapportens pkt. 8.2, side 7 og 8. Etterberegning av utgående merverdiavgift får dermed ingen innvirkning på den skjønnsmessige tilbakeføringen av inngående merverdiavgift. Fylkesskattekontoret har på denne bakgrunn vedtatt å tilbakeføre inngående merverdiavgift med følgende beløp:

1998:	kr	140 000
1999:	kr	302 000
<u>2000:</u>	<u>kr</u>	<u>343 000</u>
SUM	kr	785 000

Investeringsavgift reduseres med følgende beløp:

1998:	kr	21 210
1999:	kr	50 844
<u>2000:</u>	<u>kr</u>	<u>44 408</u>
SUM	kr	116 462

Samlet avgiftsbeløp som er vedtatt etterberegnet iht. rapportens pkt. 8.2 utgjør kr 668 538.

Klager viser til at det følger av fylkesskattekontorets varsel om etterberegning av 3. januar 2002 at fylkesskattekontoret langt på veg har tatt Klagers anførsel om hvilken driftsmidler som anses som anskaffelser til etterretning. Klager stiller imidlertid spørsmål ved om dette gjenspeiles i skjønnsfastsettelsen.

Det anføres videre at felles driftsutgifter som strøm osv. ikke er blitt fordelt forholdsmessig mellom virksomhet innenfor og utenfor avgiftsområdet da Klager AS har ansett andelen av utgifter relatert til omsetning utenfor avgiftsområdet som ubetydelige.

Klager viser videre til at fra det tidspunkt Finansdepartementet entydig fastslo at synsprøver ikke var avgiftspliktig omsetning har de ikke krevd fradrag for inngående avgift på utstyr som er forbundet med virksomheten utenfor avgiftsområdet. Synsundersøkelser finner sted i spesialinnredet rom. Utstyret i slike rom er holdt utenfor avgiftsbehandlingen. Foruten selve utstyret inngår en begrenset andel av felles driftsutgifter som elektrisitet til drift av maskiner, lys og varme/kjøling, rengjøring av rommet etc. Arealbehovet i spesialrommet er etter det opplyste ca. 5-10 kvadratmeter samt andel av fellesareal for personlig hygiene og tilgang til spesialrommet. Det er vist til vedlagt oppsett for fordeling basert på faktisk bruk.

Ved vurderingen av om reklametjenester er anskaffet til bruk innenfor eller utenfor avgiftsområdet, eller som fellesanskaffelse, må det etter klagers oppfatning ses hen til hvilken del av virksomheten det er reklamert for. Dersom det reklameres for avgiftspliktige virksomhet, for eksempel annonse for solbriller, kan man etter klagers mening ikke anse dette som en fellesanskaffelse med den begrunnelse at selskapet også driver virksomhet utenfor avgiftsområdet. Det må være formålet med anskaffelsen som er avgjørende i så måte.

Formålet med anskaffelsen når det reklameres for briller er å selge slike varer. Det at en og annen pasient skulle ha behov for en synsprøve, kan etter klagers oppfatning ikke medføre at det foreligger en fellesanskaffelse.

Det vises til Skattedirektoratets brev av 26. juni 1997 vedrørende reklamefilm, hvor Skattedirektoratet legger til grunn at reklamekostnader vedrørende kinofilm ikke er relevant for den senere avgiftspliktige distribusjonen av videofilm. Det er også vist til avgjørelse av Klagenemnda for merverdiavgift datert 29. august 1990 i klagesak 2467 (dok.nr. 12) hvor det ble nektet forholdsmessig fradrag for inngående avgift gjeldende markedsføring. Klager viser til følgende sitat på side 45-47:

Fra punkt (4) reklame – annonser – markedsføring innland:

"[.] Klageren har ansett anskaffelsene som fellesanskaffelser og har følgelig fordelt inngående avgift på grunnlag av omsetningen innenfor og utenfor avgiftsområdet, jf. § 3 i forskrift nr. 18.

[.] Klageren er uenig i den foretatte etterberegningen og anfører således at annonser alltid vil utgjøre en felles kostnad for flere virksomhetsområder, der minst ett virksomhetsområde ligger innenfor loven. For så vidt gjelder klagerens øvrige anførsler vises til side 19 i vedlagte kopi av vedlegg 1 til klagerens tilsvarende til rapporten av 29. september 1988 (vedlegg 4).

Skattedirektoratet legger etter det foreliggende til grunn av det i dette tilfelle dreier seg om anskaffelser til eksklusiv bruk av henholdsvis avgiftsfri-/pliktig del av virksomheten. Følgelig foreslås fylkesskattekontorets etterberegning opprettholdt."

Det vises videre til punkt (5) tidstabeller – markedsføring innland:

"[.] I likhet med det foregående forhold begrunner fylkesskattekontoret også omhandlede etterberegning med at på bakgrunn av at den enkelte tidstabell lar seg henføre enten til avgiftspliktig eller avgiftsfri virksomhet, dreier det seg ikke om fellesanskaffelser. Følgelig skal det ikke foretas noen fordeling av avgiften, jf. sidene 12 og 13 i vedlagte kopi av rapporten samt vedlagte kopi av vedlegg 17 til rapporten.

Klageren anser tidstabellen som en del av selskapets totale markedsføring som bl.a. forteller når en kan få sendt frakt med fly. På denne bakgrunn anføres at tabellen må betraktes som felleskostnad i avgiftsmessig sammenheng, jf. vedlagte kopi av side 19 i vedlegg 1 til klagerens tilsvarende til rapporten av 29. september 1988 (dok 4).

Skattedirektoratet er etter det foreliggende i likhet med fylkesskattekontoret av den oppfatning at en her ikke har å gjøre med fellesanskaffelse, men anskaffelser til eksklusiv bruk i de to sektorene, jf. punkt 4 ovenfor. På denne bakgrunn foreslås at fylkesskattekontorets etterberegning stadfestes."

De faktiske forhold er etter klagers oppfatning fullt ut sammenlignbare. Av den grunn kan fylkesskattekontoret etter klagers mening ikke etter eget forgodtbefinnende sette til side den rettsoppfatning som tidligere er lagt til grunn av Skattedirektoratet og Klage

nemnda for merverdiavgift. Klager viser også til Skattedirektoratets "Avgiftshåndbok", side 359 vedrørende brev av 26.juni 1997. Hvor det går frem:

"Kinofilm og video

Et firma som driver distribusjon av kinofilmer (annen kinematografisk enn reklamefilm) og videofilmer, vil ikke ha rett til forholdsmessig fradrag for inngående avgift på reklamekostnader for kinofilmen. Skattedirektoratet uttalte i brev av 26. juni 1997 at kostnadene måtte anses pådratt ene og alene for å annonsere for kinofilmen. At annonseringen kunne gi en fordel ved en eventuell senere videolansering av filmene, medfører ikke at markedsføringen av filmen kunne sies å gjelde virksomhet med utleie av videofilm."

Klager mener at vedtaket må omgjøres, dog i samsvar med det som Klager AS har innrømmet å være feil håndtering av fellesanskaffelser.

Fylkesskattekontoret bemerker at klager argumenterer blant annet ut fra Skattedirektoratets brev av 26. juni 1997. De gjør i den forbindelse oppmerksom på at det foreligger en rettskraftig dom i Oslo byrett datert 29. mai 2001 (dok.nr. 13) i motsatt retning. Skattedirektoratets uttalelse kan derfor neppe anses for å gi uttrykk for gjeldende rett når det gjelder fradragsrett for reklamekostnader i forbindelse med filmproduksjon. Oslo byrett innrømmet forholdsmessig fradrag for inngående avgift ved produksjon av film.

Fylkesskattekontoret anfører at de ikke følger klagers argumentasjon på dette punktet. Etter fylkesskattekontorets oppfatning er det rimelig klart at reklamekostnader må anses å generere omsetning også utenfor avgiftsområdet, uavhengig av om det snakkes eksplisitt om synsprøver. Reklamekostnader må derfor etter vår oppfatning anses som felleskostnader. Fylkesskattekontoret kan ikke se at Skattedirektoratets uttalelse om reklamekostnader for film er sammenlignbare. Det samme må etter fylkesskattekontorets vurderinger gjelde felles administrasjon. Klager har akseptert fordelingen av inngående avgift vedrørende kasseapparat og telefon.

Fylkesskattekontoret opprettholder sitt vedtak.

Skattedirektoratet skal bemerke at klagen gjelder beregning av fordelingsnøkkel ved fellesanskaffelser til virksomhet med omsetning dels innenfor og dels utenfor avgiftsområdet.

Det følger av bokettersynsrapporten at klager i ettersynsperioden har hatt henholdsvis 7,59 %, 12,81 % og 13,24 % omsetning utenfor avgiftsområdet for årene 1998-2000.

Da klageren har fradragsført all inngående avgift, må avgift som knytter seg til felles bruk, bli å fordele etter reglene i merverdiavgiftslovens § 23, jf. Finansdepartementets forskrift nr. 18 § 1.

Etter merverdiavgiftslovens § 23 kan registrert næringsdrivende fordele inngående avgift når varer og tjenester anskaffes til bruk under ett for virksomhet som nevnt i kapittel IV og til bruk som ikke gir rett til fradrag for inngående avgift.

Fylkesskattekontoret har foretatt en skjønnsmessige fordeling av inngående avgift etter merverdiavgiftslovens § 23 på grunnlag av en helhetsvurdering for hele ettersynsperioden 1998-2000. Utgangspunktet er klagerens egne anslag og hentet fra innsendte merverdiavgiftsoppgaver. Tallene har blitt rundet av ned til nærmeste hele prosent. Henholdsvis 7, 12 og 13 %.

Omsetningen er følgelig over den 5 % grensen som stilles opp i forskrift nr. 18 § 4 og som gir adgang til ikke å foreta noen fordeling av avgiften.

Fylkesskattekontoret har i mangel av eksakte opplysninger fra selskapet bygget opp et skjønn over størrelsen på felleskostnadene. Etter å ha trukket ut importmerverdiavgift og merverdiavgift på norsk varekjøp (varer for videresalg), har fylkesskattekontoret kommet til en rest til fordeling. Av dette beløpet har fylkesskattekontoret antatt at 40% av dette kan anses som felleskostnader. Etter fylkesskattekontorets vurdering er dette et forsiktig skjønn. Skjønnforslaget ble av fylkesskattekontoret ansett å hensynta at de aktuelle driftsmidler i butikklokalet ble ansett tilnærmet utelukkende å være til bruk innenfor avgiftsområdet.

Fylkesskattekontoret har videre antatt at også reklamekostnadene må anses som felleskostnader uavhengig av om disse kun direkte reklamerer for produkter innenfor avgiftsområdet så som en reklame for solbriller.

Når det gjelder reklamekostnader antar Skattedirektoratet at det her som ellers kun skal foretas en fordeling av avgiften for anskaffelser som anses som felles. Dersom anskaf

felsen er foretatt til eksklusiv bruk i henhold til avgiftsfri-/pliktig del av virksomheten vil det ikke foreligge noen adgang til å foreta noen fordeling etter merverdiavgiftsloven § 23.

Spørsmålet blir om reklame for briller, kontaktlinser og solbriller kan anses som fellesanskaffelser eller som anskaffelser til eksklusiv bruk innenfor den avgiftspliktige del av virksomheten. Etter Skattedirektoratets oppfatning må dette vurderes konkret for den enkelte reklame. Reklame som kun gjelder salg av solbriller vil trolig alltid være anskaffet eksklusivt for bruk innenfor den avgiftspliktige del av virksomheten. Reklame for salg av briller og kontaktlinser vil derimot også kunne være reklame for den avgiftsfrie delen av omsetningen som gjelder tilpasning av linser/briller. Ved salg av linser forutsettes det at kunden foretar en tilpasning av linsene samt utfører kontroll hos optiker. Hovedelementene i ”startpakken” ligger utenfor avgiftsområdet jf. punkt 3 nedenfor. Ved salg av briller skjer det også normalt en tilpasning og kontroll foretatt av optiker som er utenfor avgiftsområdet. Reklamen kan videre inneholde andre elementer som gjør at den anses som reklame for Klager AS som sådan og ikke bare reklame for et bestemt produkt.

Det fremgår av bokettersynsrapporten at revisor har prøvd å innhente informasjon om dette i forbindelse med ettersynet. I rapporten side 7 tredje avsnitt går det frem at Spesialrevisor og selskapets egen revisor har kontaktet regnskapsavdelingen i Danmark for å få utgiftene/investeringene spesifisert slik at en kunne ta stilling til hva som kan vurderes som fellesanskaffelser og hva som er eksklusivt til bruk i de forskjellige delene av virksomheten. De muntlige henvisningene ble ikke besvart, så heller ikke den skriftlige som ble sendt pr. faks og brev 20. juni 2001 hvor selskapet ble påminnet de tidligere henvendelsene. Skattedirektoratet kan ikke se at dette har blitt nærmere dokumentert i den etterfølgende saksgangen.

Da det her er overveiende sannsynlig at deler av reklamen må anses som en fellesanskaffelse og i mangel av informasjon anses det som forsvarlig og foreta en skjønnsmessig tilbakeføring av inngående merverdiavgift.

Skattedirektoratet anser ut fra de opplysninger som er fremkommet fylkesskattekontorets avgjørelsen for å bygge på et forsvarlig og korrekt skjønn.

3. Rapportens punkt 8.3. - Etterberegning av utgående avgift i forbindelse med startgebyr

Fylkesskattekontoret anfører at opplæring i bruk og rens av linser må anses som en omkostning ved varesalget, og følgelig avgiftspliktig i henhold til merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 1.

Ved fylkesskattekontorets kontroll i Klager fremkommer opplysninger som tilsier at førstegangsbrukere av kontaktlinser har et behov for opplæring i bruk og rens av linser. Etter fylkesskattekontorets vurdering har derfor selskapet delvis behandlet avgiftspliktig omsetning som omsetning utenfor merverdiavgiftslovens område, og dermed uriktig unnlatt å beregne utgående merverdiavgift.

Selskapet anfører at merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 1 ikke er anvendelig i dette tilfellet, fordi opplæringen skjer før det tidspunkt avtale eventuelt inngås mellom Klager AS og kunden om kjøp eller abonnement. På det tidspunkt opplæring skjer, er kunden iht. det anførte ikke forpliktet til å kjøpe kontaktlinser fra Klager AS. Kunden har kun forpliktet seg til å betale for tilpasningen. Opplæringen må derfor anses å knytte seg til den avgiftsunntatte tilpasningen som skjer overfor førstegangsbrukere, som en helse-tjeneste, idet den utføres som ledd i denne. Alternativt kunne man iht. det anførte anse dette som en selvstendig undervisningstjeneste utenfor merverdiavgiftslovens område.

Fylkesskattekontoret anser at vederlag for opplæring i bruk av linser, samt hvilke renseprosedyrer som skal følges, må anses som omkostninger ved varesalget, og følgelig avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 13, jf. § 18 annet ledd nr. 1. Fylkesskattekontoret viser i denne forbindelse til Skattedirektoratets brev til Telemark fylkesskattekontor datert 2. juni 1999. Kopi av dette brevet er sendt Norges Optikerforbund.

Telemark fylkesskattekontor antok i et brev til Skattedirektoratet at opplæring i linsebruk må anses som en kostnad ved varesalget, og dermed avgiftspliktig iht. merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 1. Skattedirektoratet sa seg enig i dette i nevnte brev av 2. juni 1999.

Fylkesskattekontoret mener at klagers anførseler om at opplæringen skjer før avtaleinngåelse, og på dette grunnlag ikke kan anses som en omkostning ved varesalget, ikke kan være riktig. Det avgjørende er om en omkostning har tilknytning til oppfyllelsen av en avtale om levering av avgiftspliktige varer eller ytelse av avgiftspliktige tjenester. Etter fylkesskattekontorets oppfatning må det være klart at opplæring i bruk av kontaktlinser har en slik tilknytning. Det er kun de som kjøper kontaktlinser som betaler startgebyr. Det kan derfor ikke være avgjørende at opplæringen skjer før avtaleinngåelse.

Fylkesskattekontoret viser avslutningsvis til Høgskolen i Buskerud sitt brev av 22. mars 2002 hvor det ble redegjort for vanlig pasientoppfølging i forbindelse med tilpasning og etterkontroll av kontaktlinser (vedlegg til dok.nr. 7). Innholdet i opplæringen består iht. brevet blant annet av følgende elementer:

Påsetting og uttak av kontaktlinser

- Håndtering og inspeksjon av kontaktlinsene (rett og vrang, se etter eventuelle defekter som kan skade øynene)
- Utlevere egnede kontaktlinsevæsker for rengjøring og desinfisering av kontaktlinsene, samt instruere i bruken av disse. Informere om holdbarhetstiden på produktene.
- Brukstid i tilvenningsperioden for kontaktlinser
- Informere om forventet "levetid" på kontaktlinsene

Det fremgår etter fylkesskattekontorets oppfatning av de gjengitte deler av redegjørelsen at det her dreier seg om opplæring og informasjon om bruk av kontaktlinsene. Fylkesskattekontoret fastholder at dette må anses som omkostninger ved salg av linser, jf. merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 1.

Fylkesskattekontoret besluttet på denne bakgrunn å etterberegne utgående merverdiavgift med følgende beløp:

1998:	kr	161 561
1999:	kr	175 335
2000:	kr	<u>229 130</u>
SUM	kr	566 026

Klager mener at startgebyret er vederlag for nytilpasning av kontaktlinser. Det vises i denne sammenheng til nevnte brev fra Skattedirektoratet til Telemark fylkesskattekontor av 2. juni 1999. I dette brevet legges det etter klagers oppfatning feilaktig til grunn at opplæringen har som formål å instruere pasienten om konkret bruk av en vare. Dette er imidlertid ikke korrekt, da nytilpasning – synsprøve og opplæring/undervisning – etter det anførte er medisinsk begrunnet, blant annet for å opprettholde en best mulig øyehelse og forebygge infeksjoner.

Det vises til forskrift nr. 119 og Finansdepartementets kommentarer side 4 øverste avsnitt: ”Synsprøver og tilpasning av briller og kontaktlinser foretatt av optikere omfattes av unntaket.” Dette er etter det anførte en kodifisering av gjeldende rett og ingen utvidelse med hensyn til tidligere praksis.

Skattedirektoratet skal bemerke at alle omkostninger som er nødvendige for at avtalen om levering skal kunne oppfylles skal tas med i grunnlaget for beregning av merverdiavgift. Forutsetningen er at selger dekker omkostningene, enten ved at de inngår i vederlaget eller at selger krever særskilt betaling for dem jf. merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 1

Fylkesskattekontoret har ved skjønnsfastsettelsen ansett den del av startgebyret som refererer seg til opplæring i bruk og rens av linser som omkostning ved varesalget og følgelig avgiftspliktig i henhold til merverdiavgiftsloven § 18 annet ledd nr. 1. Den delen av startgebyret som refererer seg til tilpasning og synsprøver er derimot ansett som avgiftsfri omsetning i tråd med Finansdepartementets uttalelse i brev av 29. november 1995 til et revisjonsfirma omtalt i Skattedirektoratets melding 2/96 av 5. februar 1996 (dok.nr. 14). Skattedirektoratet slutter seg til fylkesskattekontorets vedtak og anser ut fra de opplysninger som er fremkommet avgjørelsen for å bygge på et forsvarlig og korrekt skjønn.

Skattedirektoratet viser for øvrig til fylkesskattekontorets redegjørelse.

4. Tilleggsavgift.

Fylkeskattekontoret anfører at det iht. merverdiavgiftsloven § 73 følger at den som forsettlig eller uaktsomt overtrer denne lov eller forskrifter gitt i medhold av loven, og

statskassen derved er eller kunne vært unndratt avgift, utover avgift fastsatt etter §§ 55 og 56 kan ilegges tilleggsavgift med inntil 100%.

Avgiftsmyndighetene må som utgangspunkt legge til grunn at de avgiftspliktige plikter å kjenne reglene for beregning av avgift, og at unnlattelse av å søke opplysninger om regelverket i seg selv må anses som uaktsomhet. Tilleggsavgift er ilagt med 10 %, som utgjør kr 208 786.

Fylkesskattekontoret kan ikke se at den anvendte sats er for høy. De viser i den forbindelse til klagesak 4603, hvor ilagt tilleggsavgift med 10% ble opprettholdt.

Klager anfører at fylkesskattekontoret ikke har vurdert og begrunnet anvendelse av satsen på 10%. Prinsipalt anføres at selskapet ikke har opptrådt uaktsomt med hensyn til avgiftsbehandlingen i det foreliggende tilfellet.

Selv om skyldkravet i merverdiavgiftsloven § 73 er simpel uaktsomhet, betyr ikke det etter klagers mening at tilleggsavgift er ment og skulle anvendes ved enhver grad av uaktsomhet. Subsidiært anføres det at en tilleggsavgift på kr 208 786 i dette tilfellet gir en pønalt effekt. Det vises i den forbindelse til den etablerte praksis med hensyn til at man er tilbakeholdne med å ilegge et så betydelig beløp i tilleggsavgift som det her er tale om.

Skattedirektoratet skal bemerke at spørsmålet om å anvende tilleggsavgift og størrelsen på denne skal vurderes på grunnlag av den enkelte forsømmelse. Det er tilstrekkelig for å ilegge tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 at det foreligger en uaktsom overtredelse av merverdiavgiftsloven eller forskrift gitt i medhold av denne og at statskassen derved kunne ha vært unndratt avgift. Den avgiftspliktige hefter for handlinger utført av dennes medhjelper.

Bestemmelsen forutsetter videre at det ilegges tilleggsavgift når vilkårene er tilstede, med mindre det foreligger særlige forhold.

Det legges til grunn at klager plikter å kjenne reglene for beregning av avgift og at unnlattelse av å søke opplysninger om regelverket i seg selv må anses som uaktsomt. Det forhold at klager legger en uriktig forståelse til grunn, er en rettsvillfarelse som ikke fritar for ansvar.

I nærværende tilfelle legges det til grunn at klager har unndratt avgift gjennom ikke å beregne avgift som ved uttak for linser/linsevæske som ble utdelt i reklameøyemed samt uttatt til bruk i avgiftsfri virksomhet. Videre er det lagt vekt på at klager ikke hadde fordelt den inngående avgiften for fellesanskaffelser i henhold til merverdiavgiftsloven § 23 jf. forskrift nr. 18 og samt at klager ikke har beregnet utgående avgift på den del av startpakken som må anses som en del av omkostningene ved oppfyllelsen av avtalen om linser.

Staten er således unndratt avgift.

Vilkårene for å ilegge tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 er under dette punkt tilstede. Den anvendte sats anses ikke for høy i forhold til retningslinjer og praksis.

Skattedirektoratet tilrår etter dette at det treffes slikt

v e d t a k:

Den påklagede etterberegningen stadfestes.

KLAGENEMNDAS AVGJØRELSE:

Nemndas medlem Langballe har votert slik:

”Punkt 1 – 3 etterberegning; Enig.

Men alle punktene ligger etter min mening i gråsonen, så saken har vært vanskelig.

Punkt 4 tilleggsavgift; Uenig.

På grunn av den tvil her har hatt under punktene 1 – 3 stemmer jeg mot tilleggsavgift”.

Omdal har sluttet seg til Langballes votum. Nemndas øvrige medlemmer Dons Heinfjell, Haugerud og Jørgensen har alle sagt seg enig i Skattedirektoratets innstilling.

I samsvar med flertallets votering ble det fattet slikt

V e d t a k:

Som innstilt.