

## KLAGESAK NR 4862

---

**Ingress:**

Klage nr. 4862. Klagenemndas avgjørelse av 5. mars 2003.

Saken gjelder fylkesskattekontorets vedtak om etterberegning. Spørsmål om det var tatt ut eller omsatt campingvogner fra klagers virksomhet, og subsidiært om forskrift nr. 69 kun gjelder forhandlere av biler, eller om forskriften også gjelder for forhandlere av campingvogner. Tilleggsavgift ilagt med 15 %. Klagenemnda stadfestet enstemmig fylkesskattekontorets vedtak.

**Bransje:**

Detaljhandel med motorkjøretøyer, import og omsetning av campingvogner

**Stikkord:**

-forhandler registrerte campingvogner på eget navn i motorvognregisteret  
-spørsmål om uttak

**Mval:**

§ 14 annet ledd nr. 5

**Forskrift:**

nr. 69

nr. 49

TVP/BMI/skj

Dato for Skattedirektoratets  
innstilling: 05.02.03

### KLAGENEMNDA FOR MERVERDIAVGIFT

Avgjørelse den 5. mars 2003 i sak nr. 4862.

Skattedirektoratet har avgitt slik

#### **i n n s t i l l i n g :**

Klager har vært registrert i avgiftsmanntallet med virkning fra 6. termin 1988.

Virksomhetens art er import og omsetning av campingvogner. Klager er registrert under bransjen "detaljhandel med motorkjøretøyer", og er et heleid datterselskap av det svenske selskapet A. All import skjer fra morselskapet.

Østfold fylkesskattekontor avholdt i perioden 23. januar til 26. juni 2001 bokettersyn i selskapets virksomhet med import og omsetning av campingvogner for årene 1998 – 2000. Bokettersynsrapporten er datert 26. juni 2001.

Som følge av bokettersynet fattet fylkesskattekontoret den 12. april 2002 vedtak om etterberegning av avgift og renter, samt ileggelse av 15 % tilleggsavgift.

Fylkesskattekontoret la i vedtaket til grunn at klager har tatt ut campingvogner fra varebeholdningen til bruk som demonstrasjonsvogner. Campingvognene ble i forbindelse med uttaket registrert på klager, men uttaksmerverdiavgift ble ikke beregnet.

Samlet etterberegnet avgift med renter og tilleggsavgift utgjør kr 1.763.562, jfr vedlagte spesifikasjon, dok. nr. 5, og fordeler seg som følger:

Merverdiavgift	kr 1.335.381
Renter	kr 227.874
Tilleggsavgift	<u>kr 200.307</u>
Sum	<u>kr 1.763.562</u>

Klage til Klagenemnda er for merverdiavgift er datert 1. august 2002.

Gjenpart av fylkesskattekontorets redegjørelse ble sendt til klager den 30. september 2002. Klager har i brev av 22. oktober 2002 kommet med tilsvarende svar til redegjørelsen.

Saken ble mottatt i Skattedirektoratet den 2. oktober 2002.

Klagefristen etter fristutsettelse er overholdt.

Saken er ikke brakt inn for domstolene.

Kopi av følgende dokumenter er vedlagt innstillingen til nemndsmedlemmene:

- Dok. nr. 1: Rapport, 26.06.01
- Dok. nr. 2: Varsel, 25.02.02
- Dok. nr. 3: Brev fra klager, 15.03.02
- Dok. nr. 4: Vedtak om etterberegning, 12.04.02
- Dok. nr. 5: Spesifikasjon
- Dok. nr. 6: Brev fra klager, 26.04.02
- Dok. nr. 7: Brev fra fylkesskattekontoret, 23.05.02
- Dok. nr. 8: Klage, 01.08.02
- Dok. nr. 9: Erklæring, 16.08.02
- Dok. nr. 10: Brev fra klagers revisor, 16.02.01
- Dok. nr. 11: Brev fra klager, 09.02.01
- Dok. nr. 12: Sivilombudsmannens uttalelse av 19.04.02

Dok. nr. 13: Fylkesskattekontorets redegjørelse, 30.09.02

Dok. nr. 14: Tilsvar fra klager, 22.10.02

**Klagen gjelder** fylkesskattekontorets vedtak om etterberegning. Spørsmål om det er tatt ut eller omsatt campingvogner fra klagers virksomhet, og subsidiært om forskrift nr. 69 kun gjelder forhandlere av biler, eller om forskriften også gjelder for forhandlere av campingvogner.

**Klager** har kommet med følgende anførsler (hitsettes fra klagen, dok. nr. 8):

### **"1. Innledning**

*Vi viser til fylkesskattekontorets vedtak av 23. mai 2002, samt til fylkesskattekontorets tidligere vedtak av 12. april 2002 og vårt brev til fylkesskattekontoret av 24. april 2002. Videre viser vi til telefonsamtale med Anne Troberg den 12. juni 2002 der klagefristen for vedtaket av 23. mai 2002 ble utsatt til 1. august 2002.*

*Vi vil med dette på vegne av klager påklage fylkesskattekontorets vedtak om å etterberegne kr 1 335 381 i avgift, samt kr 227 874 i renter og kr 200 307 i tilleggsavgift for perioden 1. januar 1999 til 31. desember 2000. Bakgrunnen for klagen er at vi er av den oppfatning at fylkesskattekontorets vedtak er basert på uriktig forståelse av faktum, samt på en uriktig rettsanvendelse. Dette vil vi redegjøre nærmere for nedenfor.*

### **2. Fylkesskattekontorets vedtak**

*Fylkesskattekontorets vedtak er basert på det faktum at klager i årene 1999 og 2000 tok ut campingvogner fra varebeholdningen til bruk som demonstrasjonsvogner i virksomheten, uten at uttaksmerverdiavgift ble beregnet. Fylkesskattekontoret har lagt til grunn at selskapet pliktet å beregne merverdiavgift som ved uttak av campingvognene i henhold til merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr 2.*

### **3. Vår forståelse av korrekt faktum**

*Som det fremgår av vårt brev av 24. april 2002, mener vi at det som i realiteten skjedde var at klager solgte de aktuelle campingvognene til ulike campingvognforhandlere umiddelbart etter at de ble innført til Norge.*

*Vi viser i denne forbindelse til de opplysninger som ble fremlagt i vårt brev av 24. april 2002. Fra brevet hitsettes følgende:*

*"Mange av forhandlerne av de aktuelle campingvogner har en marginal økonomi. Som en følge av dette ville det være svært økonomisk tyngende for forhandlerne å umiddelbart betale for en campingvogn for senere å benytte denne som demonstrasjonsvogn i 6 måneder (normal visningstid på grunn av modellendringer mv) før videresalg ble gjennomført. Det ble derfor inngått muntlige avtaler mellom forhandler og klager vedrørende anskaffelse av disse vognene. Når en demonstrasjonsvogn ble bestilt av en forhandler, ble denne fakturert A til klager, og vognen ble registrert på klager i motorvognregisteret. Vognen ble imidlertid fysisk levert direkte fra A til forhandler. Forhandler forpliktet seg muntlig til å kjøpe vognen til ordinær pris fra klager når visningsperioden på 6 måneder var over.*

*Det ble imidlertid ikke utstedt faktura til forhandler før etter at 6 måneders perioden var over. Dette har medført at vognene har stått bokført som varebeholdning for Klager inntil visningsperioden var over da regnskapsfører i Norge har ført vognene ut av varebeholdningen ved utstedelse av faktura. Bakgrunnen for dette er at regnskapsfører ikke har vært kjent med at selskap og forhandler har ansett dette som umiddelbare salg."*

*Fylkesskattekontoret har i sitt vedtak av 23. mai 2002 gitt uttrykk for at man er av den oppfatning at det ikke kan legges til grunn at Klager solgte campingvognene til forhandlere umiddelbart etter innførsel til Norge. Dette begrunnes med at selskapet i et brev av 9. februar 2001 uttalte at man selv eide de aktuelle vognene, samt med at vognene var bokført som selskapets varebeholdning, og at det ikke ble påpekt i forbindelse med bokettersynet at dette var uriktig.*

*Vi er fremdeles av den oppfatning at campingvognene ble solgt fra Klager til forhandlere umiddelbart etter innførsel til Norge. Vi vil i denne forbindelse anføre følgende i tillegg til det som er anført i vårt brev av 24. april 2002:*

*Fylkesskattekontoret har som nevnt lagt til grunn at Klager tok ut campingvogner fra varelager til bruk som demonstrasjonsvogner i egen virksomhet. Fylkesskattekontoret later her til å forutsette at Klager selv drev virksomhet med ordinær omsetning av campingvogner, og at man hadde behov for demonstrasjonsvogner for å fremme omsetningen i denne virksomheten. Dette er ikke tilfelle. De eneste campingvogner Klager har omsatt er de demonstrasjonsvognene saken gjelder. Alt annet salg av campingvogner til forhandlerne har skjedd direkte fra A i Sverige til den enkelte forhandler, uten at Klager har vært involvert i transaksjonene.*

*Som det fremgår ovenfor, har klager kun drevet omsetning av visningsvogner til forhandlere. Selskapet hadde ikke behov for noen demonstrasjonsvogner i denne forbindelse. Selskapet hadde heller ikke noe "varelager" som vognene kunne tas ut fra - alle de aktuelle visningsvognene ble fysisk levert direkte fra A til den enkelte forhandler. På denne bakgrunn mener vi at fylkesskattekontorets oppfatning om at Klager tok ut vogner fra varelager til bruk som demonstrasjonsvogner i egen virksomhet er uriktig.*

*Som det fremgår ovenfor, ble visningsvognene fysisk levert direkte fra A til de enkelte forhandlere. Kjøpsrettslig sett er det klare utgangspunkt at kjøp/salg finner sted på det tidspunkt da en vare fysisk leveres til kjøper. Det skal sterke holdepunkter til for å fravike dette utgangspunktet. Vi mener på denne bakgrunn at den kjøpsrettslige levering fra Klager til forhandlerne må anses å ha funnet sted på det tidspunkt vognene fysisk ble levert til forhandlerne.*

*Vi vil videre påpeke at det forhold at forhandlerne betalte ordinær pris for nye campingvogner til Klager trekker klart i retning av at man oppfattet det slik at vognene ble kjøpt allerede på leveringstidspunktet. Dersom forhandlerne mente at vognene ble kjøpt først ved utløpet av visningsperioden, ville det vært naturlig om det var avtalt en redusert pris, i og med at vognene må antas å tape noe av sin verdi i visningsperioden. Det forhold at forhandlerne påtok seg den økonomiske risiko for verditap i visningsperioden tilsier altså at forhandlerne må anses å ha kjøpt vognene før visningsperioden startet.*

*Vi vil videre påpeke at forhandlerne var ansvarlig for å forsikre de visningsvogner som ble kjøpt fra Klager, både i visningsperioden og i senere perioder fram til endelig salg av vognene. Klager har aldri tegnet forsikring for vognene. Dette taler for at begge parter var av den oppfatning at det var forhandleren som var eier av vognene i visningsperioden, og som derfor hadde risikoen for eventuelle skader på*

vognene. Vi vil så snart som mulig ettersende en erklæring fra en av forhandlerne som bekrefter at forhandlerne forsikret demonstrasjonsvognene i visningsperioden (på grunn av ferieavvikling hos forhandleren har det dessverre ikke vært mulig å fremskaffe en slik erklæringen ennå).

Det forhold at det først ble oppkrevd betaling for - og sendt faktura for - vognene ved utløpet av visningsperioden kan etter vår oppfatning ikke tillegges avgjørende vekt. Som fylkesskattekontoret påpeker i sitt vedtak av 23. mai 2002 skulle det vært sendt faktura for vognene senest 30 dager etter levering, til tross for at det var avtalt utsatt betaling. Det var altså en formell feil at faktura først ble utstedt i forbindelse med oppkreving av betaling. I og med at det etter vår oppfatning ikke skulle vært beregnet merverdiavgift på fakturaen, jf punkt 4 nedenfor, har dette imidlertid ingen betydning i forbindelse med periodisering av merverdiavgift.

Vi er videre av den oppfatning at det forhold at campingvognene ble bokført som eiendeler hos Klager, og at selskapet i et brev har uttalt at man eide vognene, ikke kan tillegges avgjørende vekt. Vi vil i denne forbindelse vise til at selskapet neppe har hatt noe bevisst forhold til spørsmålet om når vognene kjøpsrettslig ble solgt til forhandler. Man har nøyd seg med å regulere praktiske forhold som pris, fysisk levering, betalingsstidspunkt mv. Bokføring av vognene som eiendeler hos Klager er som tidligere påpekt heller ikke uttrykk for noen bevisst vurdering, men en konsekvens av at regnskapsfører ikke var kjent med de reelle forhold.

Vi vil videre påpeke at det forhold at campingvognene sto registrert på Klager sitt navn i motorvognregisteret i visningsperioden ikke kan tillegges avgjørende vekt. Som tidligere opplyst var formålet med registreringen å sikre selskapet mot av vognene ble videresolgt før man hadde mottatt oppgjør fra forhandlerne. Registreringen på klagers navn måtte altså anses som en form for "pantesikkerhet".

#### **4. Vurdering**

Slik vi ser det har det i realiteten blitt foretatt et salg fra Klager til forhandler med utsatt betalingsfrist. Vi vil på bakgrunn av dette hevde at Klager ikke har foretatt uttak av campingvogner til bruk som demonstrasjonsvogn i virksomheten, men at det har funnet sted en ordinær omsetning av campingvogner fra selskapet til forhandlerne. En eventuell hjemmel for å etterberegne merverdiavgift i forbindelse med salgstransaksjonene må etter dette finnes utenfor de ordinære uttaksbestemmelser i merverdiavgiftloven § 14 annet ledd nr 5, som kun kommer til anvendelse når et personkjøretøy tas i bruk i den avgiftspliktiges egen virksomhet.

Fylkesskattekontoret har i sitt vedtak av 23. mai 2002 gitt uttrykk for at forskrift nr 69 gir hjemmel for etterberegning overfor Klager. Denne forskriften fastsetter bestemmelser om avgiftsberegning der en bilforhandler registrerer kjøretøy i eget navn før f.eks videresalg. Dette er i utgangspunktet en parallell situasjon til den aktuelle situasjonen. Vi vil imidlertid påpeke at forskrift 69 kun hjemler avgiftsplikt for bilforhandlere. Klager forhandlet i det aktuelle tidsrommet kun campingvogner, og kan derfor ikke naturlig betegnes som en bilforhandler. I den forbindelse viser vi til Rt 1986 s. 826 der Staten selv anførte følgende:

"Spesielt innen skatte- og avgiftsretten er ordlyden viktig ved tolkingen."

Dette ble også lagt til grunn av Høyesterett i nevnte avgjørelse.

Sivilombudsmannen har videre i uttalelse av 19. april 2002 (jf vedlegg til vårt brev av 24. april 2002) anført følgende:

*"Avgiftsretten er et område hvor det må legges særlig stor vekt på reglens ordlyd. Den enkelte næringsdrivende må i stor grad kunne forholde seg til ordlyden i de aktuelle bestemmelser, slik den etter alminnelig språklig tolkning må forstås. Det bør utvises forsiktighet med å tette hull i regelverket gjennom fortolkninger med særlig vekt på formålsbetraktninger."*

*Vi vil på bakgrunn av ovennevnte hevde at en campingvognforhandler ikke faller inn under virkeområdet til forskrift nr. 69.*

*Fylkesskattekontoret har påpekt at formålet med bestemmelsene i forskrift nr 69 tilsier at ikke bare bilforhandlere, men også campingvognforhandlere, må beregne uttaksmerverdiavgift ved registrering av kjøretøyer på eget navn i motorvognregisteret. Vi har forståelse for dette synspunktet, men mener blant annet på bakgrunn av den dom og den uttalelse fra sivilombudsmannen som er referert ovenfor at det må legges avgjørende vekt på ordlyden i forskrift nr 69. Forskriften hjemler som nevnt kun plikt til å beregne merverdiavgift for "bilforhandlere". Det er ikke tvilsomt at en campingvogn etter alminnelig språkbruk ikke kan betegnes som en "bil", og at et selskap som kun omsetter campingvogner derfor ikke kan betegnes som en "bilforhandler". Forskrift nr 69 er derfor ikke til hinder for at en campingvognforhandler kan registrere campingvogner på eget navn, for så å videreselge vognene, uten at det oppstår plikt til å beregne uttaksmerverdiavgift. I og med at campingvognene allerede har vært registrert i motorvognregisteret når de selges, skal det heller ikke beregnes merverdiavgift ved salget, jf merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 11. Dersom avgiftsmyndighetene er av den oppfatning at dette gir et urimelig resultat, må man endre forskrift nr 69, slik at den også omfatter campingvognforhandlere. Myndighetene bør ikke søke å "tette hull i regelverket" gjennom en utvidende fortolkning som er klart i strid med ordlyden i forskrift nr 69.*

*På bakgrunn av ovennevnte ber vi om at Klagenemnda for merverdiavgift opphever Østfold fylkesskattekontors vedtak om etterberegningen overfor Klager."*

I tillegg har klager kommet med ytterligere bemerkninger i tilsvaret av 22. oktober 2002. Klager opprettholder anførselene i klagen om hva som er korrekt faktum. Klagers fullmektig viser videre til at nye opplysninger som kom frem etter tilsvaret av 15. mars 2002, medførte endret syn på faktum. Det fremholdes at campingvognene ble registrert på klager for å gi sikkerhet mot videresalg. Klager opprettholder de juridiske vurderingene som er foretatt i klagen. For øvrig vises det til tilsvaret i sin helhet, vedlagt innstillingen som dok. nr. 14.

**Fylkesskattekontoret** har i korte trekk kommet med følgende anførsler:

### **"A) FAKTUM**

#### **Fylkesskattekontoret bemerker:**

*Fylkesskattekontoret vil innledningsvis bemerke at klager ved advokatfullmektig X i sitt tilsvaret av 15. mars 2002 til fylkesskattekontoret ikke hadde noen kommentarer til fylkesskattekontorets forståelse av faktum, **dok. 3**. Først etter at fylkesskattekontoret fattet vedtak i saken, fremkom en ny forståelse av faktum fra selskapet.*

Både regnskapsfører og revisor synes å ha vært ukjent med det faktum som anføres i klagen. I brev av 16. februar 2001 bekreftet klagers revisor, Y ved Z, at det er tatt ut vogner fra lageret, som er registrert på selskapet uten at uttaksmerverdiavgift er beregnet, **dok. 10**. Fra brevet siteres:

”Som De kjenner til, har siste årsoppgjør vært spesielt med hensyn til omfanget av kommunikasjon mellom morselskapet i Sverige og oss vedrørende de norske merverdiavgiftsregler i tilknytning til **uttak av vogner** for registrering som **demonstrasjonskjøretøy**” [fylkesskattekontorets utheving].

”Denne feil har nå blitt rettet opp i regnskapet slik at uttaksmomsen er medtatt med i alt NOK 1.271.804 når det gjelder tidligere avgiftsperioder.”

Regnskapsfører har heller ikke forstått det slik at campingvognene ble solgt med kreditt, og har således bokført campingvognene som varebeholdning i Klager’ regnskap. Fylkesskattekontoret anser at det har formodningen mot seg at verken regnskapsfører eller revisor var klar over at campingvognene allerede var solgt med kreditt til selskapets forhandlere da campingvognene ble bokført i selskapets varelager.

Det vises videre til brev av 9. februar 2001 fra Klager ved økonomisjef Æ, jfr vedlegg nr 2 til bokettersynsrapporten, **dok. 11**, hvorfra det siteres:

”Vi har ett avtal med våra större återförsäljare att de får använda demonstrationsvagnar som vi **äger**” [fylkesskattekontorets utheving].

Fylkesskattekontoret anser at selskapets egen vurdering av eiendomsretten til campingvognene på dette tidspunktet fremkommer klart i brevet. Dette kan vanskelig avfeies med at selskapet har et lite bevisst forhold til så betydelige formuesgoder.

En finner det dessuten oppsiktsvekkende at ingen av disse forholdene fremkom eller ble nevnt for bokettersynsrevisor under bokettersynet. Det vises i den anledning til at fylkesskattekontoret under bokettersynet mottok til sammen 10 brev / telefakser fra selskapet.

Når det gjelder klagers anførsler om at campingvognene ble registrert på selskapets navn i motorvognregisteret for å sikre selskapet mot av vognene ble videresolgt før man hadde mottatt oppgjør fra forhandlerne, viser fylkesskattekontoret til at man i hht panteloven kapittel 1, jfr § 1-1 fjerde ledd kan avtale salgspant, og at dette er et alminnelig brukt sikrings-institutt. Fylkesskattekontoret anser derfor at registreringen på Klager’ navn tilsier at campingvognene reelt sett var eid av selskapet.

Fylkesskattekontoret presiserer at klagers forståelse av faktum er basert på muntlige avtaler mellom selskapet og campingvognforhandlerne. En viser i den anledning til Stavanger byretts dom av 25. april 2001 hvorfra det siteres:

” Det den avgiftspliktige påstår må være **objektivt kontrollerbart** [fylkesskattekontorets utheving] for avgiftsmyndighetene....”

Fylkesskattekontoret viser endelig til at selskapet selv korrigererte regnskapet og sørget for innbetaling av uttaksmerverdiavgift etter at bokettersynet var innledet, og selv begrunnet dette med at man ikke var klar over uttaksreglene på uttakstidspunktet pga rettsvillfarelse.

**Konklusjon:**

*Fylkesskattekontoret kan ikke se at det er grunnlag for å oppheve vedtak om etterberegning begrunnet i feil faktum.*

**B) RETTSANVENDELSEN**

*I hht merverdiavgiftsloven § 14 andre ledd nr 5 skal det betales merverdiavgift som ved uttak når varer fra avgiftspliktig virksomhet brukes til personbefordring, herunder anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer. Campingvogner anses som personkjøretøy når de er registrerte, jfr merverdiavgiftsloven § 14 andre ledd nr 5, jfr forskrift nr 49 § 1 nr 6. I og med at campingvognene ble registrert på selskapets navn i motorvognregisteret i forbindelse med uttaket, anser fylkesskattekontoret at forskrift 69 § 1 gir en supplerende hjemmel for uttaksberegning av campingvognene. I følge forskrift 69 § 1 skal registreringspliktig forhandler som registrerer kjøretøy på eget navn i motorvognregisteret, med enkelte unntak, svare merverdiavgift som ved uttak, selv om kjøretøyet ikke tas i bruk.*

*En presiserer at fylkesskattekontorets vedtak ikke er fattet i medhold av forskrift 69, men i merverdiavgiftsloven § 14 andre ledd nr 5, jfr forskrift nr 49 § 1 nr 6. I brev av 26. april 2002 ba klager som nevnt om fornyet behandling av saken. Fylkesskattekontoret opprettholdt vedtaket, men anførte subsidiært at forskrift 69 § 1 gir en supplerende hjemmel for uttaksberegning uavhengig av hvilket faktum som legges til grunn. Da en ikke kan se at klager er uenig i fylkesskattekontorets forståelse av merverdiavgiftsloven § 14 andre ledd nr 5, jfr forskrift nr 49 § nr 6, finner en ikke grunn til å gå nærmere inn i dette. Den følgende redegjørelse er derfor subsidiær i den forstand at klagers forståelse av faktum legges til grunn.*

**Fylkesskattekontoret bemerker:**

*Fylkesskattekontoret er enig i at det ville være tale om ordinær avgiftspliktig vareomsetning mellom A, Klager og de norske forhandlerne, når klagers oppfatning av faktum subsidiært legges til grunn.*

*Kjøretøyer som omfattes av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift, og som har vært registrert her i landet, kan i medhold av merverdiavgiftsloven § 16 nr 11 omsettes uten at selger beregner utgående merverdiavgift. Campingvogner anses som personkjøretøy når de er registrerte, jfr merverdiavgiftsloven § 14 andre ledd nr 5 andre punktum, jfr forskrift nr 49 § 1 nr 6. I hht forskrift nr 69 § 1 skal imidlertid registreringspliktig forhandler som registrerer kjøretøy på eget navn i motorvognregisteret, med enkelte unntak, svare merverdiavgift som ved uttak, selv om kjøretøyet ikke tas i bruk.*

*Fylkesskattekontoret anser at problemstillingen er hvorvidt uttrykket bilforhandler skal fortolkes bokstavelig eller ikke. Fylkesskattekontoret er enig i at ordlyden må tillegges stor vekt som tolkningsmoment på skatte- og avgiftsområdet. En anser imidlertid at ordlyden ikke uten videre kan tillegges avgjørende vekt, og at bestemmelsene blant annet må tolkes i lys av bestemmelsenes formål, det systemet bestemmelsene virker i og den praksis som foreligger.*

*Fylkesskattekontoret forstår det slik at formålet med forskrift nr 69 er å forhindre at forhandlere av kjøretøyer registrerer disse på eget navn i motorvognregisteret, for deretter å selge disse uten merverdiavgift i medhold av merverdiavgiftsloven § 16*



*nr 11, men allikevel fradragfører inngående merverdiavgift på anskaffelsestidspunktet. Fylkesskattekontoret anser at formålet med bestemmelsene gjør seg gjeldende ved omsetning fra forhandlere av alle typer kjøretøyer, herunder campingvogner. Fylkesskattekontoret anser derfor at den tolkning av forskriften som er lagt til grunn i klagen vil være i strid med bestemmelsenes formål, det systemet bestemmelsene virker i og den praksis som foreligger.*

*Fylkesskattekontoret er enig i at campingvognene som ble registrert på Klager' navn i motorvognregisteret kunne omsettes uten avgift i hht merverdiavgiftsloven § 16 nr 11. En anser imidlertid at Klager allerede ved registrering i motorvognregisteret skulle ha beregnet merverdiavgift som ved uttak i hht forskrift nr 69 § 1.*

**Konklusjon:**

*Fylkesskattekontoret kan ikke se at klagers forståelse av forskrift nr 69 er korrekt, og tillater seg derfor å foreslå at etterberegningen opprettholdes ved klagebehandlingen.*

*Det vises for øvrig til sakens dokumenter.”*

**Skattedirektoratet** vil bemerke følgende:

Etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 skal det betales merverdiavgift som ved uttak når varer fra avgiftspliktig virksomhet brukes til personbefordring, herunder anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøyer. Registrerte campingvogner anses som personkjøretøyer, jf. merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 og forskrift nr. 49 § 1 nr. 6.

Det synes å være enighet om følgende faktiske forhold:

Campingvognene blir fysisk levert direkte fra det svenske selskapet A og til forhandlerne i Norge. Ved leveringen fakturerer den svenske leverandøren klager for vognene. Vognene blir registrert i motorvognregisteret på klager. Klager bokfører dessuten vognene i sin varebeholdning. Etter 6 måneder fakturerer klager forhandlerene for vognene.

Det er imidlertid uenighet om bedømmelsen av faktum. Klager anfører at vognene ble solgt fra klager til forhandler umiddelbart etter innførsel til Norge, med 6 måneders betalingsutsettelse. Fylkesskattekontoret har lagt til grunn at vognene ble tatt ut av klagers virksomhet til bruk som demonstrasjonsvogner.

Etter Skattedirektoratets syn peker flere forhold i retning av at klager har tatt campingvognene ut av varebeholdningen til demonstrasjonsbruk. Vognene ble registrert på klager i motorvognregisteret. Videre ble vognene bokført som klagers varebeholdning, og det ble ikke utstedt faktura til forhandlerene før etter 6 måneder. Klager har også selv i brev av 9. februar 2001 lagt til grunn at han selv eide de aktuelle vognene.

Skattedirektoratet finner ikke å kunne legge til grunn klagers påstand om at vognene ble solgt fra klager til forhandlerne umiddelbart etter at de ble innført til Norge. Selv om vognene ble levert til forhandlerne på dette tidspunktet, kan det ikke uten videre legges til grunn at omsetningen har funnet sted på samme tidspunkt. I merverdiavgiftsloven § 3 defineres omsetning som ”levering av varer mot vederlag”, og da vederlag først ble krevd 6 måneder etter levering, kan dette tale for at omsetningen først fant sted på dette tidspunkt. Sammenholdt med de øvrige faktiske forhold som er nevnt ovenfor, taler det meste for at omsetningen fra klager til forhandler først fant sted 6 måneder etter at vognene ble levert.

Etter en samlet vurdering av de faktiske opplysningene i saken, legger Skattedirektoratet til grunn at klager tok ut campingvognene til demonstrasjonsbruk, og deretter omsatte vognene til forhandlerne 6 måneder senere.

Dersom klagenemnda finner å legge til grunn klagers påstand om at campingvognene ikke ble tatt ut av klagers virksomhet til demonstrasjonsbruk, og at det derfor ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5, vil Skattedirektoratet subsidiært anføre at forskrift nr. 69 gir hjemmel for etterberegningen.

Etter forskrift nr. 69 § 1 skal registreringspliktig bilforhandler som hovedregel svare merverdiavgift som ved uttak når han registrerer kjøretøy på eget navn i motorvognregisteret. Formålet med forskriften er å forhindre at forhandlere av kjøretøyer registrerer disse på eget navn i motorvognregisteret, for deretter å selge disse uten merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 11, etter at inngående merverdiavgift er fradragsført ved anskaffelsen. Begrunnelsen for forskriften gjør seg også gjeldende for forhandlere av campingvogner, og Skattedirektoratet antar bestemmelsen gjelder også i dette tilfellet, selv om den bruker ordet ”bilforhandler”.

Det fremgår av sammenhengen mellom forskriftens §§ 1 og 2 at uttrykket ”kjøretøy” omfatter både personkjøretøyer og andre kjøretøyer. Registrert campingvogn anses som ”personkjøretøy”, jf. forskrift nr. 49 § 1 nr. 6. Campingvogner går derfor i utgangspunktet inn under bestemmelsen i forskrift nr. 69 § 1. Etter Skattedirektoratets syn kan en ikke tolke uttrykket ”bilforhandler” så snevert at forhandlerer av visse typer personkjøretøyer ikke omfattes av bestemmelsen. En slik tolkning ville være unaturlig, og ville gi lite sammenheng i regelverket.

På denne bakgrunn legger Skattedirektoratet til grunn at også forskrift nr. 69 § 1 gir hjemmel for fylkesskattekontorets etterberegning.

Tilleggsavgift er ilagt med 15 %. Skattedirektoratet legger til grunn at vilkårene i merverdiavgiftsloven § 73 er oppfylt. Skattedirektoratet finner ikke at satsen på tilleggsavgiften er satt for høyt, sett i forhold til avgiftsmyndighetenes praksis.

Skattedirektoratet tilrår etter dette at det treffes slikt

v e d t a k :

Fylkesskattekontorets vedtak om etterberegning stadfestes.

#### KLAGENEMNDAS AVGJØRELSE:

Nemndas medlemmer (Kjensli, Omdal, Langballe, Jørgensen og Haugerud) har alle sagt seg enig i Skattedirektoratets innstilling.

Nemndas medlem Omdal har kommet med følgende tilleggsbemerkning:

*”Under tvil, enig med Skattedirektoratet”*

Nemndas medlem Jørgensen har kommet med følgende tilleggsbemerkning:

*”Jeg legger til grunn, ut fra en samlet vurdering av sakens faktum, at klager tok ut campingvognene til demonstrasjonsbruk, og deretter omsatte vognene 6 måneder senere. Det skal således beregnes uttaksmerverdiavgift etter mval. § 14 annet ledd nr. 5.*

*Når det gjelder Skattedirektoratets subsidiære anførsel, kan jeg, under tvil, ikke uten videre slutte meg til denne. Jeg ser imidlertid ingen grunn til å redegjøre nærmere for mitt synspunkt vedrørende dette punkt i denne saken, all den tid jeg finner at mval. § 14 annet ledd nr. 5 kommer til anvendelse.”*

v e d t a k:

Som innstilt.

---

Ingrid Bø Svestad  
underdirektør

Rett avskrift: