

KLAGESAK NR 4444

Ingress:

Kl nr 4444. Klagenemnda si avgjerd av 9. mars 2001.

Klagaren dreiv bilhandel og verkstad, og saka gjeld spørsmål om bilar utleigde til verkstadkundar og egne seljarar var å sjå på som nytta i «yrkesmessig utleievirksomhet». Vidare omfatta klaga vedtak om etterrekning av avgift for ein bil som i realiteten var seld før minste eigartid etter forskrift nr 90.

Skattedirektoratet fann at det ikkje var grunnlag for å omgjere fylkesskattekontoret sitt vedtak, og innstilte på at den påklagde etterrekninga vart stadfesta. Fleirtalet i klagenemnda slutta seg til Skattedirektoratet si innstilling (dissens 4-1).

Bransje: Bilforhandlar, bilverkstad og bilutleige

Stikkord: Yrkesmessig utleievirksomhet
Sal før minste eigartid

Mval: § 55 nr 2
§ 14 2.avsnitt nr 5

Forskrift: nr 90

19. mars 2001/JAØ

KLAGENEMNDA FOR MEIRVERDIAVGIFT

Avgjerd den 9. mars 2001 i klagesak nr 4444 som gjeld - A AS.

Skattedirektoratet har avgjeve slik

i n n s t i l l i n g :

Verksemda vart registrert i avgiftsmanntalet frå 3.termin 1988 for omsetning og reparasjon av bilar.

På grunnlag av bokettersyn for perioden 1994 til 1998 gjorde fylkesskattekontoret vedtak dagsett 24.september 1999 om å etterrekne meirverdiavgift m.m. med heimel i meirverdiavgiftslova § 55 nr 2. Etterrekninga utgjer følgjande beløp:

Utg. avgift	Inv. avgift	Inng. avgift	Sum avgift	Renter	Tilleggsavg.
342.748	(294.104)	(677.590)	726.234	282.237	123.669

Tilleggsavgift etter mval § 73 er ilagt med 10-30%.

Klage frå B Advokatfirma DA er dagsett 20.oktober 1999. Klaga er innkomen innanfor klagefristen.

Følgjande postar er påklagde:

Punkt i rapporten	Utg. avgift	Inv. avgift	Inng. avgift	Sum
8.1.1	0	(64.999)	(212.337)	147.338
8.1.2	0	(141.597)	(465.253)	323.656
8.2	60.772	(18.495)	0	42.277
Sum	60.772	(225.091)	(677.590)	513.271

Fylkesskattekontoret si utgreiing i klagesaka vart oversend klagaren ved brev av 26.januar 2000. Klagaren har ikkje sett fram merknader til utgreiinga.

Saka er ikkje brakt inn for domstolane.

Saka vart motteken i Skattedirektoratet 1.februar 2000.

../. Kopi av følgjande dokument er vedlagd innstillinga til nemndsmedlemmene:

Dok 1: Bokettersynsrapporten dagsett 11.juni 1999

Dok 2: Varsel om etterrekning av 25.juni 1999

Dok 5: Tilsvar dagsett 1.september 1999

Dok 6: Vedtak om etterrekning av 24.september 1999

Dok 7: Klage dagsett 20.oktober 1999

Dok 8: Fylkesskattekontoret si utgreiing i klagesaka av 25.januar 2000

Dok 9: Fylkesskattekontoret sitt brev av 2.februar 2000

Dok 10: Brev frå A av 2.mars 1999 (utan vedlegg)

Saka gjeld:

- I Verksemda har ført til frådrag inngåande avgift på bilar som vart leigde ut til verkstadkundar og eigne seljarar. Fylkesskattekontoret la til grunn at dette ikkje var yrkesmessig utleigeverksemd etter meirverdiavgiftslova § 14 2.avsnitt nr 5, og attendeførte inngåande avgift og investeringsavgift på desse bilane. Tilleggsavgift vart ilagd for dette forholdet med 10%.
- II Vidare vart det lagt til grunn at ein del utleigebilar i realiteten var selde før minste eigartid etter forskrift nr 90 (før endring av 5.desember 1997), og

fylkesskattekontoret etterrekna avgift og attendeførte investeringsavgifta. Vedtaket er påklagd for ein av desse bilane. Tilleggsavgift vart her ilagd med 30%.

I Nærare om uttak av bilar til bruk i utleigeverksemda

Verksemda hadde i kontrollperioden teke ut 27 bilar til bruk i utleigeverksemda.

9 bilar var utleigebilar på langtidskontrakt. Fylkesskattekontoret har ikkje sett fram merknader til at dette i rekneskapen er handsama som yrkesmessig utleigeverksemd.

8 bilar vart tekne ut til bruk som utleigebilar i verkstadavdelinga, og fylkesskattekontoret la til grunn at dette ikkje var å sjå på som yrkesmessig utleigeverksemd etter meirverdiavgiftslova § 14 2.avsnitt nr 5. Frådragsført inngåande avgift på kr 212.337,- og rekna investeringsavgift med kr 94.999,- på desse bilane vart difor attendeført.

Vidare vart 10 bilar leigde ut til verksemda sine seljarar for eit betydeleg lågare beløp enn øvrige kundar betalar. Bilane vart òg nytta til demonstrasjonsbilar. Fylkesskattekontoret la til grunn at dette ikkje var å sjå på som yrkesmessig utleige, og etterrekna frådragsført inngåande avgift med kr 465.253,- og attendeførte investeringsavgift med kr 141.597,-.

Bilar til utlån til verkstadkundar:

I bokettersynsrapporten punkt 8.1.1 vart det teke opp at 8 bilar var tekne ut til bruk som utleigebilar i verkstadavdelinga. Desse bilane vart nytta av verkstadkundar og kundar som er omfatta av ei særskilt avtale om 3-års nybilgaranti med C. Etter avtalen med C vart bilane stilt vederlagsfritt til disposisjon til desse kundane, men verkstaden fekk dekka kr 200 pr døgn for bruken. Denne avtalen gav i 1997 leigeinntekter på kr 8.000 for 40 dagar, medan utleigen for 1998 utgjorde kr 11.600/58 dagar.

I brev av 2.mars 1999 har selskapet erkjent at desse bilane og bilane utleigd til

tilsette (omtalt nedanfor) i noko grad er nytta til regulær tenestekøyring på dagtid, f.eks. køyring til biltilsynet med registreringar, samt prøvekøyring for potensielle bilkjøparar. For 5 av bilane er det opplyst i salskontrakt at dei har vore nytta som demonstrasjonskøyrety.

Verksemda kunne ikkje leggje fram oversikt over inntekter for kvar bil eller køyrt distanse i utleige. Totalinntekter for desse bilane kvart år utgjer følgjande:

	1994	1995	1996	1997	1998	Sum
Leigeinntekter	3.303	15.707	6.668	45.080	39.990	110.748
Oppgjevne kostnader	33.334	26.082	24.920	41.689	38.771	164.796
Resultat	(30.031)	(10.375)	(18.252)	3.391	1.219	(54.048)

I denne oppstillinga er det ikkje teke med servicekostnader og øvrig vedlikehald av bilane. Det er heller ikkje teke omsyn til slitasje i eigartida. Dersom det hadde vore teke omsyn til nemnde kostnader, fann fylkesskattekontoret det truleg at utleiga også i 1997 og 1998 ville ha gått med underskot.

Fylkesskattekontoret har laga følgjande oversikt over bruken av bilane ut ifrå opplysningar frå selskapet:

	1994	1995	1996	1997	1998	Sum
Eigedagar pr år	523	359	354	562	575	2373
Leigedagar pr år	24	66	35,5	117	146	388,5
Køyrd km pr år	19529	19273	18979	27083	24385	109249
Utnytting (leige-/eigedagar)	4,59%	18,38%	10,03%	20,82%	25,39%	16,37%
Køyrd km/leigedag	813,7	292,0	534,6	231,5	167,0	281,2

Fylkesskattekontoret har lagt til grunn at talet på dagar med utleige er svært lågt og køyrd distanse pr dag er uvanleg lang. Dette tydar på at bilane i utstrakt grad har vore nytta til anna bruk enn bilutleigeverksemd. Statistikk frå to andre utleigeverksemdar i X viser ei utnyttingsgrad på 72% og 65%.

Fylkesskattekontoret har lagt til grunn at ovannemnde bruk av bilane ikkje oppfylte vilkåret om yrkesmessig utleigeverksemd etter meirverdiavgiftslova § 14 2.avsnitt nr 5 jf. forskrift nr 90. Dette vart grunngeve ut ifrå føreliggjande praksis og førearbeida til forskrifta. Fylkesskattekontoret føretok difor etterrekning av avgift for dei nemnde bilane.

Bilar til bruk i salsavdelinga:

I perioden 1996 til 1998 var 10 bilar leigde ut til seljarar for kr 1.600 pr mnd (kr 53 pr dag) inkl. meirverdiavgift. I leigevederlaget inngjekk samtlege kostnader for bilhaldet, også bensin.

I brev av 2.mars 1999 til fylkesskattekontoret har selskapet erkjent at desse bilane og bilane i verkstadavdelinga er nytta til regulær tenestekøyning på dagtid, f.eks. køyning til biltilsynet med registreringar. Desse bilane vart i tillegg nytta som demonstrasjonskøyrety, slik at seljarane til eikvar tid plikta å syte for at bilane var ryddige og reine. Denne bruken utgjer etter verksemda si eiga vurdering ca 4500-5000 km årlig.

Fylkesskattekontoret viste til at dei tilsette her betalar eit betydeleg lågare vederlag enn øvrige kundar som leiger bil på verkstadavdelinga og kundar med langtidskontrakt. Det vart difor lagt til grunn at desse bilane ikkje var nytta til yrkesmessig utleige, jf. meirverdiavgiftslova § 14 2.avsnitt nr 5 og forskrift nr 90, og fylkesskattekontoret etterrekna avgift på bilane.

Klagaren sine merknader

I klage dagsett 20.oktober 1999 er det sett fram følgjande merknader til etterrekningsvedtaket på dette punktet:

«I fylkesskattekontorets brev av 24.september 1999 anføres det på side 3 at fylkesskattekontorets hjemmel for etterberegningen er forvaltningspraksis samt forarbeidene til forskrift nr. 90. Vi er sterkt uenig i at det foreligger hjemmel for etterberegning av avgift, og skal det i følgjande nærmere begrunne dette.

Ad. forarbeider til forskrift nr. 90

Fylkesskattekontoret er enig i at det burde kommet frem at sitatet fra

Ot.prp. nr 38 (1986/87) var en uttalelse fra Norges Bilbransjeforbund. Fylkesskattekontoret viser også til at Skattedirektoratet i klagesak nr. 3776 siterer proposisjonen på samme punkt.

På side 9 i klagesak nr 3776 av 2.januar 1998 heter det:

«Ordlyden i forskriftens paragraf 1 «Yrkesmessig utleie» tilsier etter Skattedirektoratets oppfatning at eventuelt overskudd i virksomheten må kunne relateres til selve utleien. Vi mener også å finne støtte for denne oppfatning i forarbeidene til mval. § 14 annet ledd nr. 5. Som bakgrunn for nåværende regelverk er bl.a. inntatt uttalelse fra Bilutleiebransjens Landsforbund». (Skattedirektoratet inntar deretter det tidligere omtalte sitat.)

Det fremkommer altså av klagesak nr. 3776 at Skattedirektoratet støtter seg til Bilutleiebransjens Landsforbund når det gjelder Skattedirektoratets subjektive fortolkning av forskriften. Et bransjeforbunds uttalelse for å beskytte egeninteresser har i en slik forbindelse liten rettskildemessig verdi. Standpunktet har verken støtte i forskriftens ordlyd, eller i uttalelser fra det departement som hadde hjemmel til å gi forskriften, nemlig Finansdepartementet. Fra Finansdepartementets side ble det tvert i mot under forarbeidene fokusert på at man ikke skulle tjene på å «selge» utleiebiler, og at en eventuell avgiftsøkonomi ville bortfalle etter en bruk på 8 til 12 måneder. Det må således konstateres at Fylkesskattekontoret overhodet ikke har støtte i forarbeidene for sitt standpunkt.

Forvaltningspraksis

Om annet hjemmelsgrunnlag, viser Fylkesskattekontoret til forvaltningspraksis. Dette med referanse til klagesak nr. 3258, 3776 og 3910. Som Fylkesskattekontoret selv påviste, var undertegnede advokat for avgiftspliktige i klagesak nr 3258. Angjeldende avgiftspliktige var et datterselskap av en forhandler av Mazda-biler. På de fleste av angjeldende utleiebiler var det overhodet ikke regnskapsført utleieinntekter. Jeg siterer fra klageavgjørelsen side 17:

« I samsvar med ovennevnte uttalelse kan det ikke godtas som yrkesmessig utleie at de bilene som omfattes av klagen i hovedsak har vært utleid til ubetydelig beløp, eller at det i flere tilfeller ikke foreligger leieinntekter på bilene overhodet, og at bilene ellers står på lager til de blir solgt tilbake til D AS.

Skattedirektoratet er videre enig med Fylkesskattekontoret i at det kan synes tvilsomt om det i realiteten har skjedd noen reell eiendomsovergang med hensyn til den reelle råderetten over bilene slik partene har innrettet seg.»

Det må således konstateres at faktum i angjeldende klagesak er svært forskjellig fra vår sak.

Klagesak nr 3776 av 2.januar 1998 gjelder et selskap uten ansatte, hvor man opererte med et års leiekontrakter. Fylkesskattekontoret påpekte at

selskapet selv har innrømmet at det er salget av de brukte bilene som er den potensielle inntektskilden, og ikke selve leien. Det siteres fra avgjørelsen side 4:

«Ifølge forretningsplanen (vedlegg til dok. 1) er forretningsideen «å tilby kundene nye biler uten å måtte betale for mye verditap på bilene».

Altså igjen et faktum som ikke kan sammenlignes med vår sak.

Klagesak nr 3910 av 25.mai 1998 dreide seg om et morselskaps kjøp av en Mazda 323 personbil fra sitt datterselskap. Bilen ble avgiftsmessig behandlet som anskaffelse av utleiebil. Det var ikke omtvistet at bilen i juli og august 1996 ble utleid til datterselskapet, og at bilen pr. 28.august 1996 hadde en kilometerstand på 9500. Derimot var det ikke dokumentert noen utleiebruk i tiden før dette, det vil si de første åtte måneder etter kjøpet av bilen 31.oktober 1995. Altså igjen et faktum som overhodet ikke er i nærheten av denne saken.

Fylkesskattekontoret synes å legge stor vekt på at A AS ikke har drevet yrkesmessig bilutleie. Vi finner det i denne sammenheng svært påtakelig at bokettersynsrapporten overhodet ikke inneholder opplysninger om 9 utleiebiler som bokettersynsrevisorene ikke hadde noen problemer med å klassifisere som yrkesmessig utleievirksomhet. Disse bilene ga et samlet overskudd på nær kr. 200.000 jfr. vedlagte oversikt. Det er således ikke i overensstemmelse med realitetene når fylkesskattekontoret legger til grunn at A AS ikke har drevet yrkesmessig utleievirksomhet. Det viser da også hvor forskjellig faktum i vår sak er, fra de øvrige klagesakene.

Det er således konstatert at fylkesskattekontorets standpunkt kun er bygget på Skattedirektoratets subjektive oppfatning av regelsettet. Det finnes ingen forvaltningspraksis som understøtter fylkesskattekontorets standpunkt. Tvert i mot, den forvaltningspraksis som fylkesskattekontoret viser til, er representert ved 3 avgjørelser av Klagenemnda for merverdiavgift og hvor faktum er annerledes enn i vår sak. I klagesak nr. 3661, kom Klagenemnda vitterlig fram til at vederlagsfri utleie av biler i forbindelse med blant annet salg og reparasjon av biler, måtte anses som yrkesmessig utleie i det slike utgifter måtte være innkalkulert i prisen for annen virksomhet med reparasjon av biler. Altså fullstendig i overensstemmelse med de anførsler vi har kommet med. Klagenemnda for merverdiavgift var altså her ikke enig i Skattedirektoratets innstilling, og Skattedirektoratet har derfor anmodet Finansdepartementet om å overprøve avgjørelsen. Det kan derfor ikke sies å foreligge noen praksis, jfr. Fredrik Zimmer «Lærebok i Skatterett» side 45 hvor han uttaler seg slik om ligningspraksis:

«Vekten av ligningspraksis vil avhenge av dens varighet, frekvens (hvor ofte tilfellet har forekommet) og dens konsekvens (om og i hvilken utstrekning andre løsninger har vært lagt til grunn). Praksis som ikke bygger på en nærmere vurdering av skattespørsmålet (for

eksempel fordi det har hatt liten praktisk betydning sammenlignet med annet som ligningsmyndighetene har måttet prioritere), er det liten grunn til å tillegge vekt overhodet.

For å begrunne et resultat som er i strid med mer grunnleggende prinsipper stilles store krav. Til illustrasjon kan nevnes Rt. 1975 s.992 Hjelmaas-Larsen hvor skattyters påstand reelt sett innebar fradragsrett to ganger for samme utgift. Det fantes noe praksis til støtte for dette, men denne var ikke omfattende og konsekvent nok (den strakk seg over bare 7-8 år og var ikke helt ensartet). Det må etter Høyesteretts mening

«stilles særlige krav til fastheten og varigheten av ligningspraksis når det som her ikke bare er tale om praksis som hjelpemiddel ved tolkning av en skattebestemmelse hvis innhold er tvilsom, men om anvendelse av praksis som grunnlag for en fremgangsmåte som klart er i strid med skatteloven.»

Det er på dette området ikke dokumentert noen fast administrativ praksis for et tilfelle som vår sak dreier seg om. Som rettskildefaktor er det kun Skattedirektoratets subjektive oppfatning som fylkesskattekontoret støtter seg til, og en slik forvaltnings-grens subjektive oppfatning har svært liten rettskildeverdi. Det vises til Fredrik Zimmer «Lærebok i skatterett» side 48 hvor han uttaler seg om Lignings-ABC:

«I denne sammenheng skal det også sies noe om Lignings-ABC. Dette er en håndbok som utgis årlig av Skattedirektoratet og med ligningsetaten som hovedadressat. Om bokens karakter sier Skattedirektoratet i forordet (sitert etter 1996-utgaven s. IV):

«Innholdet gir i alminnelighet uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av de foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser...

Selv om det kan være tvil om enkelte av de angitte løsninger, fremgår ikke tvilen av boken. Skattedirektoratet har valgt den løsning som er antatt å være riktig ut fra den sammenheng spørsmålet sedvanlig fremkommer. Av plasshensyn har en ikke beskrevet andre løsninger. Der Skattedirektoratet ikke har tatt endelig standpunkt har en valgt ikke å skrive noe i Lignings-ABC, men heller arbeide videre med spørsmålet internt.

Det er en helt sentral oppgave ved ligningen å ivareta hensynet til en enhetlig behandling med ens forståelse av skattelovgivningen og dens anvendelse. Det er derfor en forutsetning at ligningsetaten følger de anvisninger som her er gitt, og at eventuelt avvik skal konkret begrunnes.»

På denne bakgrunn kan følgende sies om det stoff man finner i Lignings-

ABC: I den grad ABCen inneholder redegjørelser for regler som er nedfelt i mer autoritative kilder (for eksempel lover og dommer) har den liten eller ingen selvstendig betydning som rettskilde.»

I henhold til det ovennevnte mener vi at fylkesskattekontoret ikke har dokumentert at forarbeidene til forskrift 90 eller forvaltningspraksis støtter fylkesskattekontorets standpunkt.»

Skattedirektoratet sine merknader

Skattedirektoratet vil påpeike at fylkesskattekontoret i denne saka har attendeført frådraget for inngåande avgift og attendeført investeringsavgift for dei nemnde bilane. Avgiftspliktige er bilforhandlar, og har difor etter regelverket frådragsrett for alle innkjøp av bilar etter meirverdiavgiftslova § 21. I staden for å nekte frådrag for inngåande avgift skulle det ha vore gjennomført etterrekning av utgåande avgift som ved uttak etter meirverdiavgiftslova § 14 2. avsnitt nr 5. Skattedirektoratet kan ikkje sjå at dette har vesentleg betydning for storleiken på det etterrekna beløpet eller tidspunktet då avgiftskravet oppsto, men vi vil presisere at etterrekna beløp på dette punktet må gjelde utgåande avgift.

Klagaren har påpeikt at fylkesskattekontoret i sitt vedtak (dok 6) side 3 har uttalt at heimelen for etterrekninga er forvaltningspraksis og førearbeid til forskrift nr 90. Skattedirektoratet vil vise til at det går klart fram av vedtaket (dok 6) side 1, 2. avsnitt at heimelen for etterrekningsvedtaket er meirverdiavgiftslova § 55 nr 2. For øvrig er det både i varselet og vedtaket vist til meirverdiavgiftslova § 14 2. avsnitt nr 5 og forskrift nr 90, og vi legg til grunn at klagaren under heile saksgangen har vore innforstått med at det springande punktet i saka er om bruken av dei nemnde bilane er å sjå på som «yrkesmessig utleievirksomhet» etter dei nemnde føresegnene.

Spørsmålet i saka er altså om den føreliggjande bruken av bilar oppfyller vilkåret om «yrkesmessig utleievirksomhet», jf. mval § 14 nr 5 2. avsnitt og forskrift nr 90, eller om det førelåg plikt til å svare avgift som ved uttak etter første avsnitt i § 14 nr 5 1. avsnitt.

Fylkesskattekontoret har i sitt vedtak vist til uttaler i førearbeid, samt forvaltningspraksis illustrert ved ein del avgjerder i Klagenemnda for

meirverdiavgift.

I klaga vert det vist til at førearbeid og forvaltningspraksis tradisjonelt vert tillagd lita vekt ved regeltolking. Skattedirektoratet kan imidlertid ikkje sjå at klagaren har sett fram konkrete påstander om korleis vilkåret «yrkesmessig utleievirksomhet» etter hans oppfatning skal tolkast, og det er ikkje påberopt andre rettskjelder som grunnlag for ei anna tolking. Skattedirektoratet vil for øvrig vise til at klagesak nr 3661, der klagenemnda fann å ville oppheve eit vedtak om å etterrekne utgåande avgift for vederlagsfritt utlån av bilar til verkstadkundar, no er omgjort av Finansdepartementet.

For såvidt gjeld den føretekte etterrekninga og grunnlaget for denne, vil Skattedirektoratet vise til at det går fram av køyrelengda til bilane til bruk for verkstadkundar samanhalde med utleigetida at dei i utstrakt grad har vore nytta til anna enn den bokførte bilutleigeverksemda. Klagaren har ikkje lagt fram opplysningar omkring denne bruken som tilseier at den ikkje går inn under plikta til å svare avgift etter § 14 nr 5. Demonstrasjonskøyring og anna persontransport fører etter regelverket enten til at det oppstår plikt til å svare utgåande avgift som ved uttak, eller til at retten til frådrag for inngåande avgift for køyretyet fell vekk. Skattedirektoratet vil i denne samanhengen påpeike at klagaren kun har hatt eit personkøyrety registrert som demonstrasjonsbil, i ein periode på 7,5 månader i 1997.

Klagaren har vidare påpeikt ein del forskjellar mellom hverande sak og dei klagesakene som er vist til under saksgangen. Skattedirektoratet viser til at kvar enkelt sak må vurderast i høve til regelverket, og vi kan ikkje sjå at det er eit vilkår for etterrekning at det tidlegare har førekomme heilt identiske saker. Klagaren har særleg påpeikt at framlagd praksis i stor grad gjeld bilar der det ikkje i det heile eller i liten grad er bokført utleigeinntekter, medan det i denne saka ikkje føreligg slike opplysningar omkring bruken av enkeltbilane. Skattedirektoratet vil her påpeike at det ut ifrå framlagd rekneskapsmateriell ikkje har vore mogeleg å knyte utleigeinntekter til konkrete køyrety, eller påvise kor mykje kvar enkelt bil er nytta til utleigekøyring. Det framgår av tidlegare forskrift nr 2 til meirverdiavgiftslova at salsdokument skal innehalde ein klar

beskrivelse av vara/tenesta og kvantum eller omfang av det som er levert eller ytt. Klagaren sitt mangelfulle rekneskap er soleis grunnen til at avgiftsstyresmaktene har teke utgangspunkt i gjennomsnittstal for bruken av bilane. Klagaren har ikkje sett fram påstand om at enkelte av bilane har hatt ein høgare andel av utleige, og det føreligg heller ikkje opplysningar i saka som tilseier at dette skal leggjast til grunn. Ut ifrå den mangelfulle rekneskapsføringa legg for øvrig Skattedirektoratet til grunn at klagaren bør ha tvilsrisikoen for at bruken av enkeltbilar avvik frå gjennomsnittstala.

For såvidt gjeld bilar til bruk i salsavdelinga viser vi til at det er opplyst at desse bilane er nytta som demonstrasjonskøyrety sjølv om bilane er ført med frådrag for inngåande avgift og utan at det er rekna uttaksmeirverdiavgift. Dette er openbart ikkje i samsvar med regelverket, og det følgjer då av meirverdiavgiftslova § 55 nr 2 at det er grunnlag for å fastsetje avgifta ved skjønn. Dei tilsette har her betalt eit betydeleg lågare vederlag enn øvrige kundar, og det vert difor lagt til grunn at bilane ikkje er nytta til yrkesmessig utleige.

Klagaren har for øvrig ikkje sett fram påstand om at det i denne saka ville gje eit meir korrekt avgiftsgrunnlag om avgiftsstyresmaktene hadde godteke frådrag for inngåande avgift, og i staden hadde etterrekna utgåande avgift som ved uttak for bruken til persontransport. Rekneskapen inneheld ikkje tilstrekkeleg opplysningar til å utmåle eit skjønn på dette grunnlaget, og Skattedirektoratet legg til grunn at dette er eit forhold som fullt ut må tilskrivast klagaren si mangelfulle bokføring av bilbruken.

Ut ifrå ovanstående finn Skattedirektoratet at det føreligg grunnlag for å fastsetje avgifta ved skjønn, og at den føretekte etterrekninga er i samsvar med regelverket på området. Vi finn difor å kunne slutte oss til det føretekte skjønnet, og tilrår at etterrekningsvedtaket vert oppretthalde av klagenemnda.

Tilleggsavgift er ilagt med 10%. Vilkåra for å ilegge avgift er til stades, og satsen er ikkje sett for høgt.

II Nærare om sal av utleigebil før fristen etter forskrift nr 90

Forskrift nr 90 vart endra med verknad frå 1.januar 1998. Før dette tidspunktet lydte forskrifta § 2 som følgjer:

«Registrert næringsdrivende skal når ikke annet følger av §§ 3 og 4 tilbakeføre fradragført merverdiavgift i følgende tilfelle:

- 1. Dersom et kjøretøy som har kostet under kr 150 000 ved anskaffelsen selges før det er gått 6 måneder etter at kjøretøyet ble registrert.*
- 2. Dersom et kjøretøy som koster mer enn kr 150 000 ved anskaffelsen selges før det er gått 8 måneder etter at kjøretøyet ble registrert.*
- 3. Dersom kjøretøyet selges senere enn henholdsvis 6 og 8 måneder etter registreringen hvis det har gått mindre enn 8 000 kilometer.*
Hvis kjøretøyet er tatt ut fra eget varelager skal det i de tilfeller som omfattes av første ledd. beregnes merverdiavgift.

Ved beregningen/tilbakeføringen gjøres fradrag for betalt investeringsavgift.»

Under bokettersynet vart det teke opp at verksemda hadde selt 7 av sine utleigebilar før minste eigartid etter forskrifta § 2 var oppfylt. Etter forskrifta førelåg det då plikt til å tilbakeføre fradragført inngåande avgift og rekne investeringsavgift på salstidspunktet.

Ved fleire av desse sala var utgåande faktura og salskontrakt utstedt og datert etter minste registreringstid, mens 2.gongs registrering skjedde før minste registreringstid var oppfylt. Fylkesskattekontoret føretok etterrekning av avgift for desse forholda, og det vart ilagd tilleggsavgift med 30%.

Vedtaket vart påklaga for såvidt gjaldt ein av desse bilane.

Det omtvista køyretøyet har registreringsnummer xxxx. Av vedlegg 6 til bokettersynsrapporten (dok 1) går det fram at denne bilen vart registrert på A AS 22.desember 1997, og det vart inngått leigeavtale med E for perioden frå 22.desember 1997 til og med 22.juli 1998 (vedlegg 10 til bokettersynsrapporten). Bilen vart seld til leigetakaren og omregistrering på ny eigar vart gjort frå 7.september 1998, etter utløpet av minste registreringstid. Salskontrakten viser imidlertid at bilen var levert ny eigar 23.juli 1998, dvs. 7 månader etter 1.gongs

registrering, same datoen leigeavtalen gjekk ut. Det var ikkje bokført leigeinntekter på bilen etter 22.mars 1998.

Leigetakar/kjøpar leverte inn sin bil for sal samstundes som kontrakt om leigebil vart inngått 22.desember 1997, og denne bilen vert seld i mars 1998.

Salssummen for denne bilen vart ikkje overført E bil, men vart motrekna mot kjøpet av leigebilen ifølgje faktura av 3.september 1998.

Fylkesskattekontoret la til grunn at leigebilen i realiteten vart seld til kjøpar i mars månad fordi det ikkje er betalt leige for bilen etter dette tidspunktet, og fordi det ikkje vart utbetalt salsvederlag for kjøpar sin gamle bil, men føreteke motrekning mot kjøp av leigebilen. Uansett følgjer det av salskontrakta at bilen var levert ny eigar før utløpet av minste registreringstid.

Klagaren anførte under bokettersynet at verksemda etter å ha motteke utkast til bokettersynsrapport hadde fakturert leigetakaren for leige etter mars månad og ut leigeperioden, men det er ikkje lagt fram dokumentasjon for at slik etterfakturering er gjennomført.

Klagaren har vidare vist til at det ikkje er uvanleg at slike utleigebilar er tenkt å havne hos bestemte kjøparar, men at dette først vert formalisert ved utløpet av perioden. For denne konkrete bilen kan klagaren ikkje sjå at det føreligg tilstrekkelege haldepunkt for at leigebilen i realiteten er seld til kjøparen i mars. Det vert vidare vist til avgiftspliktige sin påstand om at det er føreteke etterfakturering av leige for perioden april-september. Vidare vert det vist til ein uttale fra Finansdepartementet datert 29.oktober 1996 i samband med endringar i forskrift nr 90 der det vart uttalt følgjande: *«Registrerings- og omregistreringstidspunktet som skjæringstidspunkter videreføres fra dagens regelverk. Disse markerer henholdsvis start og slutt ved beregning av eiertid.»*

Skattedirektoratet skal merke at etter forskrift nr 90 har ein registrert næringsdrivande rett til frådrag for inngåande avgift på innkjøp av personkøyrety til bruk i yrkesmessig utleigeverksemd. Imidlertid skal frådragsført meirverdiavgift tilbakeførast dersom kjøretyet kosta meir enn kr 150 000 og det

vert seld før det er gått 8 månader, jf. forskrift nr 90 § 2 nr 2.

Fylkesskattedirektoratet har i grunnleggjeringa av sitt etterrekningsvedtak lagt til grunn at salgstidspunktet er avgjerande for opphøyr av eigartida, medan klagaren har anført at det er omregistreringstidspunktet som må vere avgjerande. Skattedirektoratet vil vise til at vilkåret om minste eigartid reknast frå registreringstidspunktet og til bilen vert seld. Dette går klart fram av ordlyden i føresegna. Ved utrekning av minste eigartid kan soleis klagaren sin påstand om at omregistreringstidspunktet er avgjerande ikkje leggast til grunn.

Spørsmålet i saka vert så på kva tidspunkt bilen vart seld og klagaren opphøyrd å vere eigar av bilen. Dette har betydning både for spørsmålet om det føreligg heimel for å attendeføre den inngåande avgifta, og for spørsmålet om periodisering av avgift og renterekning av beløpet.

Skattedirektoratet viser til leigeavtale og salskontrakt der det framgår at leigeforholdet opphøyrd 22.juli 1998, og at bilen er levert ny eigar pr 23.juli 1998. Som det går fram ovanfor er omregistreringstidspunktet utan betydning i denne samanhengen, og Skattedirektoratet finn det openbart at bilen er overteken av ny eigar før utløpet av juli 1998.

Imidlertid føreligg det ein del haldepunkt for at salet i realiteten er gjennomført på eit endå tidlegare tidspunkt. Fakturering av leigevederlaget opphøyrd i mars 1998. Vidare vart salsvederlaget for kunden sin gamle bil ståande hos klagaren frå mars til september. Skattedirektoratet finn det lite truleg at desse to forholda skuldast inkurier frå klagaren si side, og vi legg til grunn at dette var i samsvar med avtale mellom partane, utan at avgiftsstyresmaktene har fått innsyn i det nærare innhaldet av denne avtalen. Verksemda har heller ikkje dokumentert sin påstand om at det er føreteke etterfakturering av leige frå perioden etter 22.mars 1998. Skattedirektoratet kan ikkje sjå at vi har mulighet til å få ytterlegare klarlagt dei gjennomførte disposisjonane utan bistand frå kontraktspartane, og vi legg difor til grunn at klagaren må ha tvilsrisikoen for om han framleis var reell eigar av bilen etter 22.mars 1998.

Skattedirektoratet viser til at fakturering av leigevederlag opphørte i mars, og vi ser på dette som eit sterkt haldepunkt for at bilen vart overdregen på dette tidspunktet. Vi finn ut ifrå dette å kunne leggje til grunn at bilen vart seld i mars 1998, før utløpet av minste eigartid etter forskrift nr 90 § 2. Det førelåg difor plikt til å attendeføre frådragsført inngåande avgift på omsetningsoppgåva for 2.termin 1998.

Når det gjeld fylkesskattekontoret sitt vedtak vil Skattedirektoratet påpeike at det er føreteke etterrekning av utgåande avgift, ikkje inngåande avgift slik det framgår av forskrifta. Vidare er fylkesskattekontoret si avgiftsfastsetjing gjort med verknad frå 5.termin 1998, tidspunktet for 2.gongs registrering, og ikkje salstidspunktet, som ifølgje fylkesskattekontoret si grunngjeving var i mars 1998. Dette har ført til at det er rekna for lite renter på beløpet. Feilen er til gunst for klagaren, og Skattedirektoratet finn etter ei heilheitsvurdering å kunne unnlate å korrigere vedtaket for dette forholdet.

Tilleggsavgift er ilagt med 30%. Vilkåra for å ilegge avgift er til stades, og satsen er ikkje sett for høgt.

Skattedirektoratet tilrår etter dette at det vert truffe slikt

v e d t a k :

Den påklaga etterrekninga vert stadfesta.

KLAGENEMNDAS AVGJØRELSE:

Nemndas medlemmer Dons Heinfjell, Andersen, Omdal og Haugerud har sagt seg enige i Skattedirektoratets innstilling.

Nemndas medlem Martinsen har votert slik:

I "Biler leid ut til verkstedkunder – uenig i innstillingen. I likhet med tidligere saker (bla 3661, 3770 m.fl.) er jeg kommet til at denne delen av virksomheten må anses som yrkesmessig utleie. Det går i slike tilfeller som dette ikke an bare å se på en avtalefestede inntekten fra C for å måle om denne delen av virksomheten er egnet til å gå med overskudd. Selskapets virksomhet er en helhet med ulik service overfor kundene, og de enkelte transaksjoner henger nøye sammen. En må da bedømme virksomheten og dets aktiviteter under ett. For den delen av bruken av disse bilene til tjenestekjøring, vil det i stedet måtte skjønnes over denne bruken med sikte på fastsettelse av uttaksavgift.

Skattedirektoratet anfører i siste avsnitt på side 9 i innstillingen bl.a. "Klageren sitt mangelfulle rekneskap.." og "Ut ifrå den mangelfulle rekneskapsføringa....". Jeg kan ikke se at bokettersynsrevisorene har påpekt noen brudd på gjeldende regnskapslovgivning, jeg kan heller ikke se at fylkesskattekontoret har gitt noen regnskapspålegg. Jeg kan heller ikke se at den beskrivelse Skattedirektoratet gir i avsnittet gir dekning for å hevde brudd på tidligere forskrift nr 2 til mva-loven.

Biler til bruk i salgsavdelingen – enig i innstillingen.

I samsvar med tidligere saker bør det uansett ikke ilegges tilleggsavgift for biler utleid til verkstedkunder.

II Enig i innstillingen.”

I samsvar med flertallets votering ble det truffet slikt

vedtak:

Som innstilt.

Rett avskrift: