



Fylkesskattekontorets redegjørelse for saken har vært forelagt klageren v/adv P. Advokat P har på vegne av klageren i brev av 1. oktober 1993 avgitt tilsvar til redegjørelsen.

Saken ble mottatt i Skattedirektoratet 14. oktober 1993.

Klagefristen anses overholdt.

Saken er ikke innbrakt for domstolene.

Kopier av følgende dokumenter er vedlagt innstillingen til nemndsmedlemmene:

Dok		Dato
1	Fylkesskattekontorets bokettersynsrapport	04.12.92
2	Fylkesskattekontorets varsel om etterberegning	21.05.93
3	Tilsvar til varsel om etterberegning	15.06.93
4	Fylkesskattekontorets vedtak	06.08.93
5	Klage på fylkesskattekontorets vedtak	01.09.93
6	Brev fra S, sivilarkitekt	24.08.93
7	Brev fra Å kommune ad bruken av areal ved Å skole	
8	Kommentarer til fylkesskattekontorets klageredegjørelse	01.10.93
9	Brev fra J AS til fylkesskattekontoret angående bokettersynet	
10	Kopi av avtale mellom J AS og S Eiendom AS om bygging av "gården"	
11	Klagenemndas avgjørelse av 14.12.92, klagesak nr 2680	

**Saken gjelder**

Fylkesskattekontorets vedtak om etterberegning av avgift.

Etterberegningen gjelder følgende forhold:

1. Spørsmål om utførte asfalteringsarbeider på parkerings-/lekeplassen ved Å skole omfattes av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 16 nr 12 - "tjenester i siste omsetningsledd som gjelder anlegg, reparasjon og vedlikehold av offentlig vei"
2. Oppføring av bygg - spørsmål om det avtalte vederlaget er lavere enn alminnelig omsetningsverdi på grunn av interessefellesskap, jf merverdiavgiftsloven §§ 18 og 19
3. Tilleggsavgift ilagt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 73. Forholdet gjelder ilagt tilleggsavgift av avgifts fastsettelse som ikke er påklagd, pkt 3a og tilleggsavgift av påklagd avgift under pkt 1 og 2, pkt 3b.

**Ad pkt 1**

Etterberegningen gjelder utgående avgift med kr 3 913 som utgjør 1/6 av utfakturert beløp. Klager har foretatt asfalteringsarbeider på arealer tilliggende Å skole. Klager har fakturert de utførte arbeider uten merverdiavgift, under henvisning til merverdiavgiftsloven § 16 nr 12.

Arealene benyttes i skoletiden som lekeareal. Om ettermiddagen og kvelden benyttes arealet til offentlig parkering for svømmehallens og gymsalens brukere, samt til andre brukere av skolen. Det er videre av Å kommune opplyst at arealet er merket med offentlig skilt som viser tidsangivelse for bruken (dok 7).

Det er i forskrift nr 55 gitt nærmere bestemmelser om hva som omfattes av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 12.

Når det gjelder parkeringsplasser er det i ovennevnte forskrift § 4 annet ledd bestemt at "parkeringsplasser som bygges av hensyn til trafikkavviklingen på vegen", regnes som veg eller del av veg.

#### **Fylkesskattekontorets anførsler**

Fylkesskattekontoret er av den oppfatning at asfalteringsarbeidene foretatt på nevnte arealer ikke omfattes av avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 16 nr 12, jf forskrift nr 55 slik at klager således skulle ha utfakturert de utførte tjenester med merverdiavgift.

Etter fylkesskattekontorets oppfatning ligger parkerings-/lekeplassen slik til at det har liten eller ingen tilknytning til vegnettet. Fylkesskattekontoret anfører at arealet har en slik beliggenhet at arealet har liten eller ingen betydning for trafikkavviklingen for øvrig.

#### **Klagerens anførsler**

Klageren anfører at ethvert offentlig asfaltert område som benyttes til parkeringsplass har betydning for trafikkavviklingen. Klageren anfører således at det asfalterte arealet kan sies å være bygget av hensyn til trafikkavviklingen på vegen og derved anses som en del av vegen, jf merverdiavgiftsloven § 16 nr 12, jf forskrift nr 55 § 4 annet ledd. Merverdi-

avgift skal dermed ikke beregnes av de utførte asfalterings-tjenester.

**Skattedirektoratet skal bemerke**

Skattedirektoratet legger etter det opplyste til grunn at formålet med parkeringsplassen ikke er begrenset til avviklingen av trafikken i den veg som ligger ved, men å fungere som lekeplass og parkeringsplass utenfor svømmehallen/skolebygget ved Å skole. Det asfalterte arealet kan således ikke sies å være bygget av hensyn til trafikkavviklingen på vegen og derved anses som en del av vegen, jf forskrift nr 55 § 4 annet ledd, og arbeidet skal faktureres med merverdiavgift. Det vises i denne forbindelse til vedlagte klagesak nr 2680 (pkt 1) hvor det påklagde forhold gjaldt opparbeidelser av parkeringsplass ved et klubbhus og en grusbane til en fotballklubb. Skattedirektoratet la til grunn at formålet med opparbeidelsen av parkeringsplassen var hensynet til brukerne av idrettsanlegget og ikke av hensyn til trafikkavviklingen på fylkessvei. Klagenemnda sluttet seg enstemmig til Skattedirektoratets innstilling.

Den foretatt etterberegning av avgift under dette punkt foreslås således fastholdt av klagenemnda.

**Ad pkt 2**

Twisten gjelder merverdiavgiftsloven § 19 annet ledd, jf § 18 hvorvidt omsetningsverdien på de utførte byggearbeider var satt for lavt på grunn av det interessefellesskapet som besto mellom klager J AS og medkontrahent S Eiendom AS.

Samtlige aksjer hos S Eiendom AS var frem til 1990 eid av J AS. I løpet av 1990 ble aksjene solgt med 20% hver til personene

JS, JoS, ES, AS og ØS. Dette er de samme personer som var aksjonærer i J AS i 1990.

J AS inngikk 22. juni 1989 avtale med S Eiendom AS (dok 10) om oppføring av angjeldende bygning, "gården", i Å sentrum for kr 5 600 000 eksklusiv merverdiavgift. Tomten var eid av S Eiendom AS. Bygget er utleid til offentlige kontorer.

Klager utførte en del grunnarbeider på tomten, mens resterende arbeider var i hovedsak satt bort til O AS, underentreprenør.

Prosjektregnskapet for bygget viser følgende inntekter og kostnader:

<b>Tidspunkt</b>	<b>Kostnader</b>	<b>Inntekter</b>
Hovedsakelig oktober 89	625 624	
Januar 90	851 597	
Februar 90	301 924	
Mars 90	650 106	
April 90	1 000 764	
Mai 90	1 000 145	
Juni 90	731 685	2 000 000
Juli 90	69 601	
August 90	13 237	1 500 000
September 90	144 565	
Oktober 90	74 324	2 000 000
Desember 90	52 944	100 000
Juli 91	66	
<u>Sum</u>	<u>5 516 582</u>	5 600 000

Overskudd ifølge regnskapet kr 83 418

Ifølge bokettersynsrapportens pkt 4.3 (dok 1 side 5 flg) fremgår det at klager og O AS inngikk leveringsavtale om følgende byggearbeider:



På bakgrunn av ovennevnte har fylkesskattekontoret beregnet den alminnelige omsetningsverdi på "gården" slik:

* kostnader ifølge prosjektrekskap	kr 5 516 582
* ikke fakturerte beløp fra O AS	kr 625 000
* skjønnsmessig tillegg for grunnarbeid, administrasjon og fortjeneste	kr 100 000
* alminnelig omsetningsverdi	kr 6 241 582
* utfakturert til S Eiendom AS	<u>kr 5 600 000</u>
<b>* økt avgiftsgrunnlag</b>	<b>kr 641 582</b>

#### **Klagerens anførsler**

Klageren er ikke uenig med fylkesskattekontoret i at det foreligger et interessefelleskap mellom klager og byggherren, jf merverdiavgiftsloven § 19 annet ledd. Klageren er dog ikke av samme oppfatning som fylkesskattekontoret at interessefelleskapet har medført at prisen for den avtalte leveransen er lavere enn det som er alminnelig omsetningsverdi. Det anføres av klager at avtalen mellom byggherre og entreprenør er en totalentreprise som er inngått som et tilbud med fast pris og den avtalte prisen er avgiftsgrunnlaget, jf merverdiavgiftsloven § 18 første ledd.

Anbudsinstituttet, i motsetning til timepriser bygger på den forutsetning at de enkelte prosjekter kan gi både positive og negative dekningsbidrag. Resultatet avhenger bl a av markedet generelt og entreprenørens dyktighet når tilbudet kalkuleres. Klageren anfører at et fremmedregiprojekt, som er gitt som et tilbud og som i ettertid viser seg å gi negativt dekningsbidrag, gir ikke avgiftsmyndighetene hjemmel for å foreta etterberegning av avgift. For at slik hjemmel skal foreligge må



det eventuelt konstateres at det foreligger et interessefelleskap mellom partene, og det må sannsynliggjøres at interessefelleskapet har medført at prisen for den avtalte leveransen er kalkulert lavere enn det som er alminnelig omsetningsverdi.

Videre anføres det at klageren ikke er vant med å opptre som totalentreprenør. Klager har i brev av 25. november 1992 redegjort for hvorledes den avtalte pris ble fastsatt. Det siteres fra dette brevet (dok 9):

*"Som det ble nevnt på møtet er utgangspunktet for denne avtalen kontrakten mellom bygningsentreprenøren O as og F Hotell om bygging av nytt hotellbygg. Denne kontrakten hadde vi tilgang til gjennom styrerepresentasjon ved hotellet. Nybygget ved F Hotell er 466,5 m2 brutto areal i to etasjer + sokkel, Lensmannsgården er 425 m2 i to etasjer + kjeller/sokkel.*

*Vi antok at "gården" ikke skulle bli dyrere enn F H hotell fordi:*

- *enklere arbeid (slipper sammenknytning med gammelt bygg)*
- *kontorbygg er enklere og billigere enn hotellbygg,*
- *enklere arkitektonisk utforming (bare rett vinkler, konvensjonelle vinduer)*
- *enklere grunnforhold*
- *uinnredd sokkeletasje*

*Når vi benyttet samme sluttsum for nybygget ved "gården" som kontrakten ved F Hotell, hadde vi grunn for å tro at dette skulle holde med rimelig margin."*

Klagerens advokat anfører at ovennevnte momenter må anses å være dokumentasjon god nok for at avgiftspliktige samvittighetsfull har prøvd å gi et riktig anbud. Tatt i betraktning at avtalen som dannet grunnlaget for J AS anbud var mer omfattende, kan det muligens hevdes avgiftspliktige har lagt grunn en pris som er høyere enn den alminnelige omsetningsverdi

på stedet.

Klager har videre innhentet en selvstendig vurdering fra sivilarkitekt S, MNAL, NPA (dok 6). I dette brevet har han sammenlignet byggekostnadene for "gården" med F Hotell AS og han konkluderer med:

*"Med bakgrunn i ovenstående finner jeg det ikke urimelig/ spekulativt å legge kostnadsnivået for F Hotell as til grunn ved kalkulasjon av gården."*

#### **Fylkesskattekontorets anførsler**

Fylkesskattekontoret anfører at det i relasjon til merverdiavgiftsloven § 19 annet ledd foreligger et interessefellesskap mellom klager og byggherren og at interessefellesskapet har medført at prisen for den avtalte leveransen er lavere enn det som er alminnelig omsetningsverdi.

Fylkesskattekontoret anfører at klager ville ha innhentet anbud på forhånd hos en underentreprenør og foretatt grundigere undersøkelser om pris, dersom klager hadde inngått en byggekontrakt med en annen medkontrahent.

Fylkesskattekontoret viser til at det ble inngått kontrakt mellom klager og byggherre før det var inngått kontrakt med underentreprenør. På bakgrunn av de foreliggende opplysninger hevder fylkesskattekontoret at den avtalte faste prisen mellom kontrahentene ikke kan basere seg på en samvittighetsfull vurdering fra klager.

#### **Skattedirektoratet skal bemerke**

Ifølge merverdiavgiftsloven § 19 annet ledd kan beregningsgrunnlaget ikke settes lavere enn den alminnelige omsetnings-

verdi, dersom det mellom leverandør og mottaker av varer og tjenester er et interessefellesskap, som må antas å kunne føre til en annen fastsettelse av vederlaget enn om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Alminnelig omsetningsverdi er den prisen selskapet vil forlange ved ordinær forretningsmessig omsetning til medkontrahenter i sin alminnelighet.

Den påklagde etterberegning gjelder avgift av omsetning fra klageren til S Eiendom AS. Etterberegningen skyldes at fylkesskattekontoret har lagt til grunn at klageren, fordi det foreligger et interessefellesskap mellom partene, har fastsatt et vederlag for de leverte varer og tjenester som ligger under den alminnelige omsetningsverdi. Klagerens medkontrahent er ikke registrert i avgiftsmanntallet og har således ikke fradragsrett for noen del av den inngående avgift.

Begrunnelsen for at det foreligger interessefellesskap mellom klageren og medkontrahenten ligger i eierforholdet. Klagerens advokat sier seg enig med fylkesskattekontoret i at det foreligger et interessefellesskap mellom partene.

Fylkesskattekontoret anfører at avtalen mellom partene innebærer at det fastsatte vederlaget avviker fra alminnelig omsetningsverdi.

Klagerens advokat anfører at de utfakturerte og avgiftsberegnete beløp tilsvarer den alminnelige omsetningsverdi fordi det er inngått en totalentreprise med en avtalt kontraktssum mellom to selvstendige rettssubjekter. Den avtalte kontraktssummen baserer seg på en samvittighetsfull vurdering av klager. Skattedirektoratet er av samme oppfatning som klager at der det foreligger fremmedregibygging og det er inngått et tilbud om fast

pris er avgiftslovgivningen klar. Det er i utgangspunktet den avtalte prisen som er avgiftsgrunnlaget, jf merverdiavgiftsloven § 18 første ledd. Skattedirektoratet har videre forståelse for at fastpris oppdrag innen byggebransjen i enkelte tilfelle kan gi et annet resultat en det entreprenøren har kalkulert med.

Klager har opplyst at han ikke er vant med å opptre som en totalentreprenør. Prisfastsettelsen i kontrakten bygger på sammenligninger mellom nærværende byggeoppdrag og kontrakt mellom O AS og F Hotell AS, som av klager er antatt å være sammenlignbare. Kontrakten mellom O AS og F Hotell AS hadde klager tilgang til gjennom styrerepresentasjon i hotellet. På bakgrunn av kontrakten mellom O AS og F Hotell AS hevder klager at han "*hadde grunn til å tro at denne (dvs kontraktsummen vedr "gården", vår anmerkning) skulle holde med rimelig margin*".

Klager har opplyst at det var forutsatt at byggearbeidene på "gården" skulle utføres i regi, av J AS selv. På grunn av andre oppdrag hadde klager ikke selv kapasitet til å utføre byggearbeidene, slik at avtale om komplette byggearbeider ble inngått med O AS 6. desember 1989. Klager har ikke fremlagt noen nærmere kalkulasjoner over byggeprosjektet. Det er heller ikke opplyst om klageren f eks hadde tilgang til eventuelle kalkulasjoner O AS hadde foretatt i forbindelse med kontrakten med F Hotell AS.

Ad brev fra sivilarkitekt S (dok 6) finner Skattedirektoratet at de fremkomne opplysninger i forbindelse med F Hotell AS ikke er tilstrekkelig dokumentert/ underbygget til å kunne trekke noen paralleller til nærværende prosjekt. Etter Skattedirektoratets oppfatning viser brevet fra sivilarkitekt

S, at det i Å var tildels store forskjeller i kvadratmeterprisen for bygg oppført i angjeldende periode.

Det følger av forskrift av 8. januar 1986 nr 4, gitt av Handelsdepartementets med hjemmel i regnskapsloven § 22 - forskrift om føring av særregnskap for arbeid under utførelse i bygge- og anleggsvirksomhet, at særregnskap skal føres for alle byggeprosjekter der anbudsprisen eller kalkulert omsetningsverdi utgjør mer enn kr 100 000 eksklusiv merverdiavgift. Regnskapet skal vise alle direkte kostnader og alle inntekter. Kostnadene skal minst vise lønnskostnader, materialkostnader, kostnader til underentreprenør og andre direkte kostnader.

Formålet med å føre særregnskap er bla at bokføringen skal innrettes slik at avgiftsmyndighetene til enhver tid kan kontrollere omsetning, uttak, anskaffelser, samt riktig beregning av merverdi- og investeringsavgift i tilknytning til det enkelte prosjekt.

Utover de ovennevnte kontrollhensyn antas det å være en nødvendighet for selskapet selv å føre slike regnskaper for denne type virksomhet for å oppnå den nødvendige styring og kontroll, samt økonomisk oversikt over de enkelte deler av sin virksomhet.

Prosjektregnskapet for "gården" viser et overskudd på kr 83 418. Medtas derimot ikke utfakturerte kostnader på kr 625 000 til underentreprenør, som faktisk er påløpt på prosjektet, går prosjektet med et underskudd på kr 541 582 for klager. Regnskapet for det angjeldende prosjekt er således materielt sett uriktig ført.

Sett hen til det mangelfulle særregnskapet og mangelfulle kalkulering av totalentreprenørprosjektet antar Skattedirektoratet at klager ikke har sannsynggjort at prisen på byggeoppdraget ikke er satt lavere enn alminnelig omsetningsverdi.

Skattedirektoratet legger etter det foreliggende til grunn at klager har fakturert lavere overfor S Eiendom AS enn klager ville ha gjort overfor andre oppdragsgivere for tilsvarende oppdrag. Merverdiavgiften er således beregnet av et lavere grunnlag enn den alminnelige omsetningsverdien. Det følger av merverdiavgiftsloven § 19 annet ledd at beregningsgrunnlaget for avgiften i dette tilfelle, hvor det foreligger interessefellesskap mellom partene, ikke kan settes lavere enn varenes/tjenestenes alminnelige omsetningsverdi. Grunnlaget for avgiftsberegningen må derfor forhøyes til det vederlag klageren ville ha avkrevet en annen kontraktspart for tilsvarende ytelser. Fylkesskattekontorets etterberegning av utgående avgift innebærer en skjønnsmessig fastsettelse av fortjeneste/administrasjon på kr 60 000 (skjønnsmessig tillegg for grunnarbeid, administrasjon og fortjeneste er av fylkesskattekontoret satt til kr 100 000, hvorav grunnarbeider utgjør kr 40 000). Tatt i betraktning et kontraktsbeløp på samlet kr 5 600 000 anser Skattedirektoratet skjønnen å være rimelig. Skattedirektoratet har etter dette ikke noe å bemerke til skjønnsfastsettelsen.

Skattedirektoratet vil i denne forbindelse presisere at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 19 nettopp har til formål å sikre at staten ikke blir påført avgiftstap i tilfeller som dette. De vises i denne forbindelse til at S Eiendom AS ikke har fradragsrett for inngående avgift da selskapet ikke er

registrert i avgiftsmanntallet.

Skattedirektoratet tilrår etter dette at fylkesskattekontorets etterberegning vedrørende dette forhold opprettholdes av klagenemnda.

### **Ad pkt 3 a og b - Tilleggsavgift**

#### Pkt 3a

Tilleggsavgift er ilagt med 30% av etterberegnet utgående avgift og utgjør kr 4 827. Selve avgiftsfastsettelsen er ikke påklagd. Avgiftsfastsettelsen gjelder omsetning av grus til Statens Vegvesen. Det fremgår av bokettersynsrapportens pkt 3.4 side 3 (dok 1) at klager først har fakturert med merverdiavgift og bokført som avgiftspliktig salg.

I bilag 3907 er det avgiftspliktige salget korrigert til avgiftsfritt salg. Det er opplyst at en stor del av grusen er levert til Statens Vegvesen i forbindelse med arbeid på offentlig vei.

Klageren anfører at avgiftsfritaket vedrørende arbeid på offentlig vei ofte er meget kompliserte. Videre at det er kommuner og deres etater som krever/hevder at fakturering skal skje avgiftsfritt er det noe streng å ilegge tilleggsavgift.

Klager er for øvrig av den oppfatning at fylkesskattekontorets anvendelse av 30% tilleggsavgift for alle de etterberegnete forhold virker summarisk. Klager viser til at hvert enkelt forhold skal vurderes for seg.

Det klages på tilleggsavgiften generelt, ved at skyldkravet ikke er oppfylt. Subsidiært anføres det at den anvendte sats på

30% er for høy.

Skattedirektoratet skal bemerke at både 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 forskrifter gitt i medhold av loven og statskassen derved kunne ha vært unndratt avgift.

Fylkesskattekontoret har påvist at klageren har unnlatt å fakturere utgående merverdiavgift på omsetning av varer til Statens Vegvesen. Skattedirektoratet vil etter omstendighetene forslå at tilleggsavgift i dette tilfellet frafalles.

#### Pkt 3b

Tilleggsavgift er ilagt med 30% av etterberegnet utgående avgift og utgjør kr 39 669. Selve avgiftsfastsettelsen er behandlet under pkt 1 og 2.

Ad pkt 1 - spørsmålet om utførte asfalteringsarbeider på parkerings-/lekeplassen ved Å skole.

Fylkesskattekontoret har påvist at klageren har unnlatt å fakturere utgående merverdiavgift på omsetning av asfalteringstjenester til Å kommune. Skattedirektoratet vil etter omstendighetene forslå at tilleggsavgift i dette tilfellet frafalles.

Ad pkt 2 - tilleggsavgift er ilagt med 30% av den samlede etterberegning og utgjør kr 38 495. Skattedirektoratet antar at



forholdet må kunne karakteriseres i det minste som uaktsomt. Vi viser bla til at prosjektrengskapet for "gården" er uriktig ført, da kostnader på kr 625 000 til underentreprenør ikke er medtatt i regnskapet.

Betingelsene for å ilegge tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73 antas følgelig å være tilstede.

Skattedirektoratet tilrår etter dette at ilagt tilleggsavgift vedrørende dette forhold opprettholdes av klagenemnda.

Skattedirektoratet tilrår etter dette at det treffes slikt

#### **v e d t a k:**

Den påklagde etterberegning stadfestes, dog slik at tilleggsavgift settes ned i samsvar med innstillingen.

#### **KLAGENEMNDAS AVGJØRELSE:**

Nemndas medlem Andersen har votert slik:

"1. Enig i klagers anførsler mht tilhørighet til offentlig og trafikkavvikling. Kriteriet "hensynet til trafikkavvikling" er oppfylt også om bruken er kombinert.

Nemndas formann Wilberg, og nemndsmedlemmene Kirkenær, Hansen og Langballe har alle sagt seg enig i Skattedirektoratets innstilling til vedtak.

I samsvar med flertallets votering ble det fattet slikt

V e d t a k:

Som innstilt.