Dato for Skattedirektoratets
innstilling: 27. april 1998

KLAGENEMNDA FOR MERVERDIAVGIFT

Avgjørelse den 13.10.98 i sak nr 3954 vedrørende org nr xxx xxx xxx - Klager.

Skattedirektoratet har avgitt slik

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

Selskapet ble registrert i avgiftsmanntallet med virkning fra og med 6. termin 1994 for detaljhandel med motorkjøretøyer. Selskapet gikk senere konkurs og ble slettet i avgiftsmanntallet med 1. termin 1997 som siste termin.

På bakgrunn av restitusjons-/punktkontroll foretatt for 2.- 4. termin 1995 fattet Fylkesskattekontoret den 10.01.96 under henvisning til merverdiavgiftsloven § 55 nr 2 vedtak om etterberegning av utgående avgift. Etterberegningen ble minket/endret i vedtak datert 07.10.96 og 20.01.97. Etter dette er etterberegningen som følger:

Termin/år	Utgående avgift	Investerings-avgift	Inngående avgift	Tilleggs-avgift
2/95	41.138	- 10.130	- 21.270	19.645
4/95		10	816	
5/95	52.358			3.927
Sum	93.496	-10.120	20.454	23.572

Renter er beregnet frem til 10.02.96 med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 37 og utgjør kr 1.355,-.

Tilleggsavgift er ilagt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 73.

Klage til Klagenemnda for merverdiavgift fra advokat Xxx er datert 07.11.96.

Bobestyrer har muntlig opplyst at boet opprettholder klagen.

Fylkesskattekontorets redegjørelse datert 18.09.97 er sendt klager. Tilsvar er ikke mottatt.

Saken ble mottatt i Skattedirektoratet den 23.09.97.

Klagefristen er overholdt.

Saken er ikke brakt inn for domstolene.

Kopi av følgende dokumenter er vedlagt innstillingen til nemndsmedlemmene:

Dok nr 1a : Melding/rapport nr. 31/95 datert 19.10.95

Dok nr 1b : Melding/rapport nr. 30/95 datert 19.10.95.

Dok nr 2a : Varsel om etterberegning vedrørende varebil, reg.nr.XXX datert 10.11.95.

Dok nr 3a : Vedtak om etterberegning vedrørende varebil, reg.nr.XXX datert 10.01.96.

Dok nr 2b : Varsel om etterberegning vedrørende varebil, reg.nr.XXX datert 10.11.95.

Dok nr 3b : Vedtak om etterberegning vedrørende varebil, reg.nr.XXX datert 10.01.96.

Dok nr 4 : Klage fra advokat Xxx på vegne av klager datert 01.02.96.

Dok nr 5 : Varsel om endring/etterberegning datert 15.03.96.

Dok nr 6 : Tilsvar til varselet fra advokat Xxx datert 16.04.96.

Dok nr 7 : Endringsvedtak/vedtak datert 07.10.96

Dok nr 8 : Klage fra advokat Xxx på vegne av klager datert 07.11.96.

Dok nr 9 : Minkingsvedtak datert 20.01.97.

Dok nr 10 : Brev fra fylkesskattekontoret datert 20.03.97 til bobestyrer.

Dok nr 11 : Kjøpekontrakt

Dok nr 12 : Overførsel/kreditoppgave datert 26.05.95.

Dok nr 13 : Fylkesskattekontorets redegjørelse datert 18.09.97.

Dok nr 14 : «Skattedirektoratets meldinger», Av nr 13/88 nr. 4.

Dok nr 15 : Skattedirektoratets fellesskriv av 26.10.1973.

Dok nr 16 : Skattedirektoratets fellesskriv av 28.03.1974.

Klagen gjelder :

1) Fylkesskattekontorets etterberegning av avgift henført til 5. termin 1995 i forbindelse med omsetning av varebil, registreringsnummer XXX. Påklaget beløp utgjør kr. 13.090,-.

2) Fylkesskattekontorets etterberegning av avgift henført til 2. termin 1995 i forbindelse med omsetning av varebil, registreringsnummer XXX. Påklaget beløp utgjør kr. 41.138,-.

3) Ilagt tilleggsavgift med 30% vedrørende varebil reg.nr. XXX som utgjør kr 3.927,- og 40% vedrørende varebil reg.nr. XXX som utgjør kr 16.455,- tilsammen kr. 20.382,-.

Nærmere om saksforholdet

1) Salg av varebil med registreringsnummer XXX

Klager betalte kr 142.696,- inkludert innførselsavgift ved innførsel av varebil, reg. nr. XXX. Etter innførsel ble varebilen solgt til Xxx den 14.08.95 for brutto kr. 210.000,-. Kjøpet ble senere hevet den 24.09.95. Etter den 24.09.95 er det registrert følgende salgsmeldinger på varebilen:

- fra Xxx til Klager (senere konstatert heving av tidl. kjøp)
- fra Klager til Xxx, (faktura 07.10.95 på kr 140.220 inkl. mva.)
- fra Xxx til Xxx (kr 242.525,-)
- fra Xxx til Xxx den 09.10.95.

Fakturaen fra Klager til Xxx er ikke bokført, pga. hevingen av kjøpet i september 95.

Etterberegningen gjelder salget fra Klager til daglig leder og eneaksjonær Xxx.

Fylkesskattekontoret viser innledningsvis til Skattedirektoratets melding Av nr. 13/88, nr 4 (**dok nr 14**)hvor det fremgår at det etter heving skal beregnes avgift når bilen senere omsettes. Fylkesskattekontoret legger til grunn at bilen er solgt til underpris til selskapets daglige leder og eneaksjonær Xxx. Videre er fylkesskattekontoret av den oppfatning at det ikke er ytt rabatt i og med at bilen ble solgt under markedspris og at vederlaget var satt så lavt at det ikke dekket

arbeidsgivers kostpris. Transaksjonen ble derfor ansett som en kombinasjon av salg og gave. Det skulle således vært beregnet uttaksmerverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 første ledd av gaveelementet, dvs. differansen mellom salgspris og alminnelig omsetningsverdi. I den forbindelse vises det til Refsland, Merverdiavgiftsloven med kommentarer bind I, femte utgave, til § 18 på side 494.

Fylkesskattekontoret tok ved fastsettelsen av den alminnelige omsetningsverdi utgangspunkt i den pris som ble oppnådd ved salget til Xxx (som senere ble hevet) på kr 210.000,-.

Gaveelementet utgjorde etter dette: $210.000 - 140.000 = \frac{70.000 * 23}{123} =$ kr 13.090,-.

Klager anfører prinsipalt at Xxx må ha rett til ut fra den belastning han blir pålagt for bruk av bil i firmaet, å kunne ta ut en bil til kostpris pr år. I dette tilfellet er det ikke et uttak næringsdrivende selv foretar til eget bruk, men et uttak en ansvarlig i selskapet uttar til seg og kan således ikke sies å omfattes av merverdiavgiftsloven § 14 første ledd.

Subsidiært anføres at når det gjøres fradrag for «tapet» ved salg av innbytte-gjenstander ligger den reelle pris på ca. 200.000,-. Det anføres at bilen var uinteressant for den vanlige kjøpergruppe for varebiler i og med at bilen ble regnet som «innbyttebil» etter hevingen. Med fradrag for rabatt og egen arbeidsinnsats vil fordelen kun utgjøre kr 40.000,-.

Klager anfører at det pr. tidspunktet for uttak også lå en «rabatt» overfor ham på ca. 20.000,-.

Videre tillegges at bilen første gang ble solgt for kr 210.000,-. Det tillegges også at saken må ses på bakgrunn av at Xxx personlig kunne importert en bil til kostpris utenom firmaet, uten å få noen form for «påslag».

Klager viser også til Refsland, Merverdiavgiftsloven med kommentarer bind I, femte utgave, til § 18 på side 494 hvor det hevdes at det legges til grunn som prinsipp at det ikke skal betales merverdiavgift ved salg til egne ansatte. Dette hevdes å gjelde også i de tilfeller det foreligger gavesalg så lenge selskapets kostpris/selskapets kostnader er inndekket.

Skattedirektoratet skal innledningsvis bemerke at bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 10 er forstått slik at den ikke kommer til anvendelse ved omsetning av kjøretøy

som har vært registrert her i landet, men som er tatt tilbake av selger som følge av hevet kjøp etter kjøpslovens bestemmelser. Det skal således i dette tilfelle beregnes merverdiavgift etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 13 første ledd.

Både fylkesskattekontoret og klager viser til Refsland, Merverdiavgiftsloven med kommentarer bind I, femte utgave, side 494 hvor det står følgende:

> *«Ved salg til egne ansatte innrømmer mange avgiftspliktige rabatt. Avgiftsgrunnlaget blir i slike tilfelle den pris de ansatte faktisk betaler for varene eller for tjenester. Undertiden vil prisen kunne bli satt så lavt at det ikke dreier seg om reelt salg, men om en kombinasjon av salg og gave, eventuelt skjult lønn. Så lenge prisen ligger over den avgiftspliktige kostpris, dvs. anskaffelsesprisen + et rimelig tillegg for visse omkostninger, vil det formentlig ikke bli foretatt noe ytterligere avgiftstillegg ut over den avgift som er beregnet av det den ansatte betaler. Men går vederlaget under kostprisen, vil en i alminnelighet måtte kreve et avgiftstillegg i samsvar med bestemmelsen i § 14, annet ledd nr. 4.»*

Det bør understrekes at det ikke foreligger noe prinsipp, som klager anfører, om at det ikke skal beregnes merverdiavgift ved salg til ansatte.

Ved reelle salg skal avgift etter merverdiavgiftsloven § 18 første ledd beregnes av det faktiske vederlag. I slike tilfeller er det godtatt gjennom praksis at bilene selges til ansatte med en rimelig rabatt. Som «rimelig rabatt» er godkjent rabatter av en slik størrelse at avgiftsgrunnlaget for detaljfirmaer blir selvkost, jf vedlagte fellesskriv fra Skattedirektoratet av 26. oktober 1973 (**dok nr 15**). Det er lagt til grunn at begrepet «selvkost» omfatter den pris detaljistforhandler betaler ved kjøp av biler med tillegg for kostnader som er direkte forbundet med kjøpet, f.eks. fraktkostnader, jf fellesskriv fra Skattedirektoratet av 28. mars 1974 (**dok nr 16**).

Xxx betalte kr 142.696,- inkl. innførselsavgift ved innførsel av varebil, reg.nr. XXX. Fraktkostnader fra Tyskland er da ikke regnet med. Bilen ble så solgt videre til Xxx til en pris av kr 140.220,- .

Vederlaget i dette tilfellet ligger således under selvkost, jf ovennevnte rundskriv av 28 mars 1974. Er vederlag først satt lavere enn selvkost foreligger det en kombinasjon av salg og gave, og vi er i merverdiavgiftsloven § 19, jf § 14 annet ledd nr.4, og «alminnelig omsetningsverdi» som avgiftsgrunnlag.

Skattedirektoratet er kommet til at fylkesskattekontoret har lagt den *alminnelige*

omsetningsverdi til grunn når det har tatt utgangspunkt i salget til Systemterminal knappe to måneder tidligere ettersom dette salget må antas å gi en god veiledning om denne verdien.

Skattedirektoratet tilrår etter dette at den påklagede etterberegningen stadfestes.

2) Salg av varebil med registreringsnummer XXX

MB varebil reg.nr. XXX ble fortollet den 11.04.95 og registrert på Klager den 21.04.95. Bilen ble senere omregistrert den 08.09.95 til ny eier, Xxx.

Xxx betalte inn totalt kr. 150.000,- (kr 60.000,- den 12.04.95,
kr 50.000,- den 28.04.95 og kr 40.000,- den 29.05.95) til Xxx. I tillegg ble kr 70.000,- betalt med innbyttebil mottatt hos Klager senest 19.05.95.

Fylkesskattekontoret begrunner etterberegningen med at bilen i realiteten ble solgt til Xxx før den ble registrert på Klager. Avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 16 nr. 10 kommer da ikke til anvendelse og det skulle vært svart merverdiavgift av salget, jf merverdiavgiftsloven § 13 første ledd.

Fylkesskattekontoret mener følgende forhold tilsier at bilen i realiteten ble solgt til Xxx *før* den ble registrert på Klager (**Dok nr 13**):

«- Bilen ble fortollet den 11.04.95 og registrert på Klager den 21.04.95.

- Bilen ble omregistrert den 08.09.95 til Xxx. Salgskontrakten mellom Klager og Xxx er imidlertid ikke datert.

- Xxx betalte inn totalt kr. 150.000,- (kr 60.000,- den 12.04.95, kr 50.000,- den 28.04.95 og kr 40.000,- den 29.05.95) til Xxx.

- Det er påført «NB Firmabil» på innbetalingsbilaget.

- Av kjøpekontrakten mellom Klager og Xxx fremgår det at kr 70.000,- av totalvederlaget på kr 220.000 ble betalt med innbyttebil, reg.nr. DE 59683. I Klager` regnskap finnes ikke faktura for videresalg av innbyttebilen, men den er omregistrert til ny eier den 19.05.95. Dette betyr at Klager må ha mottatt innbyttebilen senest 19.05.95. Det virker da svært usannsynlig at MB varebil reg.nr. XXX, først ble solgt og overlevert Xxx den 08.09.95.»

Klager anfører at Xxx (Xxxs nevø) ga et lån til Klager, som senere skulle konverteres i en bil ved uspesifisert anledning. Videre anføres at det ikke er foretatt innbetaling på denne konkrete

bil, og at bilen heller ikke ble levert Xxx før salget den 08.09.95.

Videre anføres at dersom Xxx intensjon ved innbetalingen på kr 60.000,- var å kjøpe den bil som ble importert og fortollet 11.04.95, må det være helt åpenbart at han ville tatt denne bil over til sitt navn før 21.06.95. Det er også usannsynlig at han bevisst - med den kunnskap han hadde om bilimport, pådro seg omregistreringsavgift på kr 4.- 5.000,- ved å unnlate overføring etter at bilen da måtte være fullt betalt ut fra de bilag som foreligger.

Når det gjelder kjøpekontrakten anføres at den er satt opp etter innbetaling og innlevering av Xxx bil for salg. Også Xxx brukte den aktuelle bil, jf at Xxx bodde hos ham i Kristiansand, og at bilen sto der. Heller ikke det innebærer at det var foretatt noen overdragelse f. eks. pr. 29.05.95 da siste innbetaling fant sted.

Videre heter det at partene i ettertid tilpasset kjøpekontrakten til de foretatte betalinger, og regnskapsføringen ble først foretatt i august måned, da beskjeden ble påført bilaget som en beskjed til regnskapsfører om hvilken bil dette skulle føres mot. Det hevdes at dette ikke innebærer noen forhåndsavtale. Bilen ble formelt overført den 08.09.95, og frem til denne dato hadde Xxx disposisjonsrett over bilen, men formell eier ble Xxx først da kjøpekontrakten ble satt opp og salgsmelding overført tilknyttet regnskapsføringen med påføring av merknad på bilag.

Skattedirektoratet skal bemerke at etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 10 skal det ikke betales avgift av omsetning av kjøretøyer som omfattes av Stortingets vedtak om omregistreringsavgift og har vært registrert her i landet.

Etter registreringene å dømme fremstår salget av MB varebil, reg.nr. XXX, fra Klager til Xxx som et salg omfattet av ovennevnte fritaksbestemmelse.

Imidlertid er ikke den formelle betegnelse eller de formelle skritt som er tatt avgjørende. Det avgjørende blir hvorvidt faktum kan subsumeres inn under fritaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr 10.

I dette tilfellet er deler av kjøpesummen, kr 60.000,- betalt før registrering på Klager, ytterligere kr 50.000,- er betalt bare 7 dager etter registreringen. I tillegg er hele kjøpesummen

betalt av Xxx senest den 29.05.95.

Det kan være tilfelle, som fylkesskattekontoret hevder, at den fremgangsmåte som Klager og Xxx har benyttet kan være motivert av muligheten for å spare differansen mellom merverdiavgift og investeringsavgift. Med tanke for at denne muligheten kan ha ligget under bør det stilles krav om at de transaksjoner som er foretatt (pengeoverføringene) harmonerer med det formelle (registreringene).

Det har formodningen mot seg at hele kjøpesummen betales fire måneder før man mottar bilen, i alle fall når bilen faktisk er ankommet det sted den skal leveres.

Skattedirektoratet kan heller ikke se at det er fremlagt noen dokumentasjon på at det er inngått noen låneavtale mellom partene.

Skattedirektoratet legger derfor, i likhet med fylkesskattekontoret, til grunn at bilen ble solgt til Xxx før Klager registrerte bilen på selskapet. Det skulle således vært svart merverdiavgift etter hovedbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 13 første ledd ved salget.

Skattedirektoratet vil bemerke at dersom man legger det tidspunkt da hele salgssummen var betalt til grunn for avgiftsberegningen (29.05.95), vil resultatet bli det samme, det skal da svares merverdiavgift som ved uttak, jf forskrift nr 69. En legger da til grunn at varebilen i en så kort periode neppe kan sies å være benyttet som driftsmiddel i Klager´ virksomhet.

Skattedirektoratet tilrår således at den påklagede etterberegning stadfestes.

Tilleggsavgift

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

Det må legges til grunn at klager plikter å kjenne reglene for beregning av avgift og at unnlatelse av å søke opplysninger om regelverket i seg selv må anses som uaktsomt.

Det må således anses uaktsomt når man selger en bil til under selvkost og kun beregner avgift av salgsbeløpet til aksjonær i virksomheten. Mer klanderverdig anses det å søke å omgå reglene om beregning av merverdiavgift gjennom å foreta formelle skritt som ikke samsvarer med de reelle forhold.

Etter dette anser vi at vilkårene for å ilegge tilleggsavgift er til stede. De anvendte satser på hhv 30% og 40% anses ikke for høye.

Skattedirektoratet tilrår etter dette at det treffes slikt

v e d t a k :

Den påklagede etterberegningen stadfestes.

KLAGENEMNDAS AVGJØRELSE:

Nemndas formann Dons Heinfjell har votert slik:

« Jeg er enig i den delen av innstillingen som gjelder salg av varebil med registreringsnr. XXX, derunder ilagt tilleggsavgift 40%. mht. varebil med reg.nr. XXX er følgende å bemerke: Klager er organisert som et aksjeselskap. Eneaksjonær Jan Xxx arbeider i selskapet. Xxx har da anledning til å kjøpe varer i selskapet med personalrabatt med den virkning at avgift skal beregnes av rabattert beløp, forutsatt at rabatten ikke overstiger det som er rimelig.

Jeg legger til grunn at det er betalt vederlag ved handelen i samsvar med faktura, omhandlet i innstillingen på s. 3. Jeg antar (under noen tvil) at konsekvensen av at en rabatt er satt for høy må være at avgiftsgrunnlaget forhøyes til vanlig omsetningsverdi med fradrag for en rimelig rabatt, og ikke forhøyes opp til vanlig omsetningsverdi alene, etter mval § 19. Jeg er enig i at rabatten ved den avtalte pris overstiger en rimelig rabatt, jfr innstillingen s. 6 øverst. Grunnlaget for å bestemme bilens verdi med en rimelig rabatt er sparsomt. Det burde ideelt ha vært vurdert nærmere hva som er aksjeselskapets selvkost, se pkt. 2 i Skattedirektørens brev av 26. oktober 1973. I motsatt fall antar jeg at dette her kan settes til kjøpesum for aksjeselskapet pluss 10%. Dette er neppe til klagers ugunst. Vedrørende tilleggsavgift er jeg enig i at denne kan settes til 30% mht. den avgiftsforhøyelse som jeg stemmer for og ut fra graden av klander ved at rabatten er blitt for stor. Jeg tilføyer subsidiært at tilleggsavgift ikke bør benyttes for differansen mellom alminnelig omsetningsverdi og verdi ved en rimelig rabatt. Jeg stemmer således for at

avgiftsgrunnlaget utgående avgift vedrørende XXX forhøyes til kr. 156.965,- og at det benyttes tilleggsavgift 30% for økningen.»

Nemndas medlem Martinsen har votert slik:

« Under betydelig tvil er jeg kommet til å slutte meg til Dons Heinfjell`s votum.»

Nemndas medlem Gundersen har votert slik:

«Tiltrer Dons Heinfjell`s vurderinger og voterer tilsvarende.»

Nemndsmedlemmene Andersen og Haugerud har sagt seg enig i Skattedirektoratets innstilling til vedtak.

I samsvar med flertallets votering ble det fattet slikt

V e d t a k:

Fylkesskattekontorets etterberegning av utgående merverdiavgift vedrørende punkt 1, varebil reg.nr. XXX minkes med kr 9.959,-. Ilagt tilleggsavgift minkes med kr 2.987,-. Beregnede renter reduseres tilsvarende. Forøvrig stadfestes etterberegningen.

Xxx
underdirektør

Rett avskrift: