

Del V:

# Saker fra Skatteklagenemndas saksbehandling 2017

Sekretariatet presenterer i denne artikkelen tre skattesaker og en sak om merverdiavgift. Skattesakene gjelder spørsmål om skatteplikt på utbetalinger og kostnadsdekninger fra selskap, gevinst ved oddspill og spørsmål om uttaksbeskatning for aksjonærens helårslige disposisjonsrett av selskapets fritidseiendom. Saken om merverdiavgift gjelder spørsmål om fradragsrett for inngående merverdiavgift ved opprensning av forurenset tomt.



Seniorskattejurist  
Line Solli  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorrådgiver  
May-Lise Persen Lerang  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

## Beskatning av lønn og utbytte

I sak NS 70/2017<sup>1</sup> drøftet sekretariatet om mottatte utbetalinger angitt som bonus, leieinntekter og dekning av representasjonskostnader var skattepliktige ytelser for den skattepliktige, som var styreleder, daglig leder og eier av 100 % av aksjene i selskapet B.

### Utbetalinger fra selskap C

Skattekontoret la til grunn at de aktuelle utbetalingene fra selskap C var å anse som lønnsinntekt for den skattepliktige. Utbetalingene var dokumentert med to fakturaer, og det fremgikk av fakturateksten at utbetalingene gjaldt bonus. Det fremgikk videre av årsregnskapet til C at det var avsatt midler til bonus til daglig leder i selskap C, en rolle den skattepliktige hadde på utbetalingstidspunktet.

Den skattepliktige hevdet at påtegningene på fakturaene var feil, og at den største fakturaen var betaling for konsulentarbeid opptjent på vegne av sel-

skap B. Han hevdet også at den minste fakturaen gjaldt dekning av utlegg.

Ut fra dokumentasjonen som forelå, tiltrådte sekretariatet skattekontorets vurderinger. Utbetalingene ble ansett som lønnsinntekt og personinntekt for den skattepliktige.

Skatteklagenemnda sluttet seg til skattekontorets og sekretariatets vurderinger.

### Leie av lokaler

Skattekontoret hadde i vedtaket klassifisert leieutbetalinger fra selskap B for leie av lokaler hos den skattepliktige som utbytte. Skattekontoret mente at leieforholdet ikke var begrunnet i selskapets interesse, og at leieforholdet ikke var reelt.

Sekretariatet la i innstillingen til selskapet B til grunn at selskapet hadde fradragsrett for leiekostnadene og innstilte, i motsetning til skattekontoret, på at leiekostnadene ikke var utbytte, men reelle leieinntekter. Sekretariatet mente at utleieobjektet tilfredsstilte vilkårene for skattefri utleie for den skattepliktige.<sup>2</sup> Sekretariatet innstilte også på at ilagt tilleggsskatt skulle frafalles.

Skatteklagenemnda var ikke enig i sekretariatets vurdering av leieforholdet, men tiltrådte skattekontorets vurdering om at leieforholdet ikke var reelt. Den skattepliktige måtte dermed svare utbytteskatt av mottatte leieinntekter. Da det kunne være noe tvil om

leieforholdet var reelt, ila Skatteklagenemnda ikke tilleggsskatt for leien.

### Representasjonsutgifter

Selskapet hadde bokført ikke fradragsberettigede representasjonsutgifter. Kostnadene var fordelt på bespisning ved overtid, møtevirksomhet, sommerfest og julebord.

I skattekontorets vedtak ble representasjonsutgiftene klassifisert som utbytte for den skattepliktige, idet kostnadene ble ansett som dekning av kostnader av privat karakter.

Det var pekt på at overtidsmaten syntes å gjelde den skattepliktige, og ikke representasjon. Selskapet hadde heller ingen ansatte. For kostnadene knyttet til møtevirksomheten forelå ingen opplysninger som kunne sannsynliggjøre at møtene hadde faglig tilknytning til selskapets virksomhet. Kostnadene var derfor av privat karakter. Kostnader til julebord og sommerfest måtte anses som velferdstiltak. Siden det ikke var ansatte i selskapet, mente skattekontoret at utgiftene ikke kunne knyttes til virksomheten, men var av privat karakter for den skattepliktige.

Sekretariatet viste til at vederlagsfri overføring fra selskap til aksjonær er å anse som utbytte.<sup>3</sup> Sekretariatet tiltrådte skattekontorets vurdering om å klassifisere representasjonskostnadene som utbytte uten skjermingsfradrag<sup>4</sup> for den skattepliktige.

<sup>3</sup> Jf. skatteloven § 10-11 nr. 2.

<sup>4</sup> Det gis ikke skjermingsfradrag for ulovlig utdelt utbytte, jf. skatteloven § 10-12 nr. 1 annet punktum.

<sup>1</sup> Publisert på skatteetaten.no og på Lovdata.no under henvisningen SKNS1-2017-70.

<sup>2</sup> Jf. skatteloven § 7-2 nr. 1 a.

Skatteklagenemnda tiltrådte sekretariatets vurdering.

### Uttak – fritidseiendom

I sak NS 77/2017<sup>5</sup> ble et selskap uttaksbeskattet for hovedaksjonærens disposisjon og bruk av selskapets eiendom. Faktum i saken er som følger:

#### Hovedaksjonærens anskaffelse

Selskapet AS var eid av Hovedaksjonæren, hans ektefelle og barn. Hovedaksjonæren kjøpte i 1986 en rekkehusleilighet for kr 1 500 000. Leiligheten var fem år gammel, moderne og i god stand. Den hadde fire doble soverom. Han planla å tilbringe sommerferiene der sammen med ektefellen og barna.

Eiendommen befant seg i et område i utlandet som var godt tilrettelagt for fritidsaktiviteter som golf og seiling. Området var et utpreget feriested med høy aktivitet i ferietider, særlig om sommeren og i påsken. Utenom sesong var det liten aktivitet. Hovedaksjonæren brukte eiendommen sammen med familien noen uker i juni og juli. Eiendommen var også leid noe ut.

#### Selskapets anskaffelser

I 1995 ble naboileiligheten, som lå vegg i vegg med nevnte rekkehusleilighet, lagt ut for salg.

Selskapet AS kjøpte naboileiligheten for kr 1 600 000. Samme året kjøpte Selskapet AS også Hovedaksjonærens rekkehusleilighet. De to leilighetene ble slått sammen til en feriebolig på 400 kvadratmeter. Etter sammenslåingen inneholdt leiligheten seks soverom og garasje under bakken.

Etter sammenslåingen ble leiligheten leid ut til både eksterne leietakere og til Hovedaksjonæren personlig. Etter få år opplevde Selskapet AS at slitasjen på innbo og løsøre var høyere enn hva som var tilfelle ved utleie av den opprinnelige leiligheten, og oppfølgingsbehovet var mer enn fordoblet. Hovedaksjonæren påtok seg derfor å dekke alle løpende kostnader til driften av leiligheten, mot å kunne disponere

den selv. Han betalte kr 130 000 for en helårlig disposisjonsrett.

#### Salg

I 2010 ble Hovedaksjonæren rammet av alvorlig sykdom, og Selskapet AS ønsket derfor å selge eiendommen etter modernisering i perioden 2011 til 2013. I moderniseringsperioden var det i hovedsak Hovedaksjonærens tre barn – også de var aksjonærer – som benyttet eiendommen. Bruken kan oppsummeres med ca. to uker i juli for hvert av årene, i tillegg til noen dager i oktober 2013 i forbindelse med forberedelse av salg av eiendommen.

Hovedaksjonæren og ektefellen overtok eiendommen privat for kr 6 700 000 i 2014, og solgte den videre til uavhengig kjøper i 2015 for kr 9 700 000.

#### Skattekontorets vedtak

Skattekontoret mente at vilkårene for å anvende skatteloven § 13–1 i kombinasjon med § 5–2 var oppfylt.

Ved skjønnsfastsettelsen ble den skattepliktige fordelen fastsatt til de kostnadene som selskapet hadde oppebåret hos aksjonæren, tilsvarende driftskostnader og en beregnet kapitalavkastning, med fradrag for selskapets leieinntekter.

#### Sekretariatets vurderinger

I tilfeller der den skattepliktiges formue eller inntekt er redusert som følge av interessefelleskap, suppleres skatteloven § 5–2 av § 13–1 om adgang til skjønnsligning.<sup>6</sup>

Sekretariatet var enig med skattekontoret i at vilkårene for å anvende skatteloven § 5–2 (1) i kombinasjon med § 13–1 var oppfylt.

Sekretariatet la til grunn at skatteloven § 13–1 kunne benyttes som grunnlag for å fastsette en høyere verdi enn markedsprisen, og at dette er aktuelt dersom markedsleien ikke gir dekning for utleiers omkostninger og en rimelig forrentning av den innskutte kapital.<sup>7</sup> Skjønnet skal i slike tilfeller fastsettes

som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget.<sup>8</sup>

#### Interessefelleskap

Sekretariatet kunne kort slå fast at det forelå interessefelleskap mellom hovedaksjonæren og Selskapet AS. Dette var heller ikke bestridt.

#### Årsakssammenheng

Sekretariatet vurderte, i samsvar med det bærende synspunktet når det gjelder anvendelsen av skatteloven § 5–2 i kombinasjon med § 13–1, om disposisjonen først og fremst var begrunnet i interessefelleskap, og ikke selskapets egen interesse.<sup>9</sup>

Sekretariatet la til grunn at det avgjørende for vurderingen var hovedårsaken<sup>10</sup> til disposisjonen på det tidspunktet selskapet ervervet eiendommen.<sup>11</sup>

Sekretariatet var av den oppfatning at disposisjonen i hovedsak var foretatt i Hovedaksjonærens interesse, og viste blant annet til at selskapets eiendomsinvestering var foranlediget av at Hovedaksjonæren eide naboileiligheten privat. Sekretariatet fant ikke grunn til å tro at selskapets investering i det hele tatt ville blitt foretatt dersom det ikke hadde vært for Hovedaksjonærens private interesser i å ha tilgjengelig en feriebolig. Videre var Hovedaksjonærens bruk av eiendommen mer eller mindre identisk før og etter selskapets investering. Utleie til eksterne hadde ikke hadde forekommet i større omfang etter investeringen i 1995. Det forelå ingen «tidsnære bevis» i form av selskapsprotokoller, korrespondanse i selskapets navn eller lignende som indikerte at selskapets investering på noe tidspunkt i perioden 1995 til 2014 hadde vært gjenstand for alminnelige forretningsmessige vurderinger.

Det ble ikke tillagt vekt at investeringen syntes å være i tråd med selskapets vedtektsfestede formål.

5 Publisert på skatteetaten.no og på Lovdata.no under henvisningen SKNS1-2017-77.

6 Jf. Rt-2014-614 (Elysee AS, punkt 17) og Rt-2003-356 (Storhaugen Invest AS).

7 Rt-2003-536 (Storhaugen Invest AS).

8 Jf. Skatteloven § 13-1 (3).

9 Rt-2014-614 (Elysee AS) punkt 18.

10 LG-2015-12753 (Seabrokers AS) som igjen henviste til Storhaugen Invest-dommen: «Om selskapet hadde ei eiga interesse, er ikkje avgjerande, dersom hovudårsaka til disposisjonen er den interessa interessefellen hadde».

11 Jf. Elysee-dommen.

### Inntektsreduksjon

I samsvar med rettspraksis<sup>12</sup> la sekretariatet til grunn at problemstillingen var om «en leie til markedspris måtte anses å innebære en inntektsreduksjon for selskapet».

I Elysee-dommen<sup>13</sup> fant Høyesterett at det forelå et inntektstap da selskapets utgifter til leiligheten, beregnet ut fra kapitalkostnader tillagt driftskostnader, oversteg selskapets leieinntekter.

Sekretariatet fant det klart at selskapets kapitalkostnader tillagt driftskostnadene knyttet til eiendommen oversteg de leieinntektene selskapet hadde motatt, og konkluderte med at selskapet derfor hadde hatt et inntektstap i perioden 2011 til 2013.

Sekretariatet fant det ikke nødvendig å fastslå hva som var markedsleie for et helårlig leieforhold, idet dette uansett ville vært vesentlig lavere enn selskapets oppoffrelse i perioden.

Det ble også påpekt at det i vurderingen av om det forelå inntektstap ikke ble tatt hensyn til en eventuell verdistigning på eiendommen.<sup>14</sup>

### Skjønnsfastsettelsen

Selskapets inntektstap ble beregnet med utgangspunkt i selskapets driftsomkostninger og «rimelig avkastning på kapitalen»,<sup>15</sup> i tråd med skattekontorets skjønnsfastsettelse i saken.

Sekretariatet la til grunn at selskapets driftskostnader fremgikk av regnskapet.

For å fastsette en rimelig avkastning på egenkapitalinnskuddet ble det stipulert en tapt renteavkastning på bundne midler, med utgangspunkt i gjennomsnittlig normrente for hvert av årene.

Selskapet ble ikke hørt med at rentesatsen måtte reduseres til det som synes å være rimelig rente for valuta, under henvisning til at investeringen var gjort i valutaen i det landet eiendommen befant seg i. Sekretariatet

viste til at det var i tråd med lignings- og rettspraksis<sup>16</sup> å benytte rentesatsen for rimelige lån i arbeidsforhold.

### Konklusjon

Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling.

### Skattlegging av oddspill på internett

I sak NS 81/2017<sup>17</sup> tok nemnda stilling til om den skattepliktiges oddspill på internett (betting) skulle anses som «virksomhet»<sup>18</sup> eller om inntektene alternativt skulle anses som «tilfeldige gevinster».<sup>19</sup> Dersom det verken forelå virksomhet eller tilfeldig gevinst, ville inntekten være skattefri for den skattepliktige.

### Virksomhetsvurderingen

Sekretariatet definerte virksomhetsbegrepet ut fra hvordan det hadde utviklet seg i praksis.<sup>20</sup>

Sekretariatet var enig med den skattepliktige i at han i hele perioden 2007 til 2011 hadde «utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet» og at denne aktiviteten har vært «utøvet for skattyterens regning og risiko».

Problemstillingen var om den skattepliktige hadde utøvet en aktivitet som objektivt sett var egnet til å gi overskudd. I denne vurderingen måtte det tas stilling til hvilke aktiviteter som var relevante.

### Relevante aktiviteter

Den skattepliktige anførte at avgjørelsesgrunnlaget måtte være det aktuelle konseptet, arbeidet som var nedlagt, produktet som var utviklet, den kommersielle bruken av dette, og at aktiviteten fra 2007 til 2011 måtte vurderes samlet. Sekretariatet mente at de påberopte forholdene var av begrenset betydning i vurderingen av om den skattepliktiges aktivitet objektivt sett

var egnet til å gi overskudd. Det avgjørende for vurderingen var den skattepliktiges egen sportsbetting både med og uten bruk av algoritmer.

Når det gjaldt selve sportsbettingen, hadde den skattepliktige opplyst at «database- og statistikk-løsningen for sportsbettingen knytter seg opp til tre ulike aspekter ved leverandørenes prising av produktene». Disse tre aspektene var av den skattepliktige omtalt som «arbitrasje», «verdispill» og «livebetting».

### Ulike aktiviteter for de ulike periodene

Det fantes ingen nøyaktig oversikt over hvilken metode den skattepliktige hadde benyttet på de ulike tidspunktene. Sekretariatet oppfattet faktum dithen at forutsetningene for å drive med arbitrasjespill kun var til stede i 2007 og 2008. Den skattepliktige hadde da vederlagsfri tilgang til spill-selskapet C sine systemer og dermed mulighet til å hente ut tilstrekkelige mengder informasjon slik at algoritmene for å identifisere arbitrasjemuligheter fungerte.

Sekretariatet mente derfor at det gikk et skille mellom perioden 2007 til 2008 der aktiviteten i hovedsak bestod av arbitrasjespill, og perioden 2009 til 2011 der aktiviteten dreide over mot verdisspill.

### Egnet til overskudd?

Vurderingen av om aktiviteten objektivt sett var egnet til å gi overskudd, måtte derfor foretas konkret<sup>21</sup> og separat for de to ulike periodene. Deretter måtte det vurderes om de ulike periodene skulle ses i sammenheng eller isolert. Etter forarbeidene skulle det avgrenses mot «aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd».<sup>22</sup>

Sekretariatet mente at sportsbetting i utgangspunktet ikke var egnet til å gi overskudd. Betting kjennetegnes ved at det kun skjer en omfordeling av innsats etter fradrag for avgift til spill-selskapet. I denne saken hadde imidlertid den skattepliktige benyttet metoden arbitrasje. Dette innebærer å identifisere feilprisinger i markedet ved

12 Storhaugen Invest-dommen.

13 Punkt 23.

14 Storhaugen Invest-dommen punkt 52.

15 Jf. blant annet Storhaugen Invest-dommen og LB-2012-197639 (Vikholmen AS).

16 Storhaugen Invest-dommen og Elysee-dommen.

17 Publisert på Skatteetaten.no og på Lovdata.no under henvisningen SKNS1-2017-81.

18 Jf. skatteloven § 5-1, jf. § 530.

19 Jf. skatteloven § 5-50.

20 Jf. skatteloven § 5-1 (1), jf. skatteloven § 5-30 (1). Fra Ot.prp. nr. 86 (1997-98) s. 48: Det må være «utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet», aktiviteten må være «utøvet for skattyterens regning og risiko», og aktiviteten må ha en «økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd».

21 Jf. Ringnes-dommen side 323 femte avsnitt.

22 Jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48.

hjelp av algoritmer. Sekretariatet mente at den skattepliktige på den måten benyttet et system som over tid alltid ville gi nettogevinst. Både bankkontoopplysninger og den skattepliktiges egen påstand bekreftet at han hadde gått med overskudd i denne perioden.

Etter sekretariatets vurdering viste det at systemet den skattepliktige hadde brukt, over tid ga nettogevinst. Sekretariatet kom etter dette til at den skattepliktiges aktivitet i perioden 2007 til 2008 var egnet til å gå med overskudd, og at den dermed utgjorde en virksomhet<sup>23</sup> i skattemessig forstand.

#### Mulighet for å se aktiviteten samlet?

Det neste spørsmålet var om aktiviteten i perioden 2009 til 2011, som i hovedsak bestod av verdspill, skulle ses i sammenheng med den virksomheten som ble drevet i perioden 2007 til 2008, eller om aktiviteten i 2009 til 2011 skulle vurderes isolert.

Den skattepliktige hadde vist til en dom som gjaldt spørsmål om spillegevinster fra pokerspill på internett utgjorde virksomhetsinntekt etter skatteloven § 5–30.<sup>24</sup> I den konkrete saken var det betydelige resultatforskjeller i de enkelte årene, selv om spillet var det samme. Den skattepliktige påpekte at selv om markedet ble påvirket på en måte som slo negativt ut på driftsresultatet, endret dette på at den samme aktiviteten fremdeles utgjorde virksomhet. Man måtte skille på de forholdene som den skattepliktige kunne påvirke og de forholdene han ikke kunne påvirke. Markedssvingninger endret ikke aktivitetens status som virksomhet.

Etter sekretariatets oppfatning hadde det i denne saken vært endringer i både markedet og i aktiviteten. Den skattepliktige hadde mulighet for å gjennomføre arbitrasjespill frem til 2009. Da denne muligheten forsvant, ble arbitrasjespill forsøkt videreført hos spillskapet D uten hell. Aktiviteten dreide så fra 2009 over i verdspill.

Sekretariatet var enig med den skattepliktige i at endringer i markedet som

medførte at overskuddet ikke lenger kunne genereres ved samme aktivitet, ikke nødvendigvis endrer aktivitetens status som virksomhet. Dette forutsatte imidlertid at aktiviteten var den samme. Det var ikke tilfelle i denne saken.

Sekretariatet kom til at aktiviteten i perioden 2009 til 2011 ikke skulle ses i sammenheng med den virksomheten som ble drevet i 2007 til 2008, men måtte vurderes isolert.

Spørsmålet var deretter om den skattepliktiges verdspill isolert sett var egnet til å gå med overskudd.

#### Vurdering av verdspill som virksomhet

SKD har avgitt en prinsipputtalelse hvor spørsmålet var om spill av typen sportsbetting kunne anses for å være virksomhet når betingen ble drevet slik at den skattepliktige ikke var garantert gevinst.<sup>25</sup> SKD la i uttalelsen først opp til at spørsmålet om sportsbetting var egnet til å gå med overskudd måtte avgjøres etter en konkret helhetsvurdering. SKD fant deretter at andre hensyn, herunder hensynet til forutberegnelighet og likebehandling, talte for en mer pragmatisk regel, og konkluderte med at gevinster fra sportsbetting konsekvent skulle behandles som tilfeldig inntekt etter skatteloven § 5–50 (1). Praxis for behandling av sportsbetting kan imidlertid ha vært noe mer nyansert.<sup>26</sup>

Sekretariatet mente at det måtte vurderes konkret om sportsbetting utenfor arbitrasjetilfellene kunne utgjøre virksomhet. Dersom det var gode objektive indiksjoner på at aktiviteten ville gi overskudd, eller dersom resultatene viste det, ville aktiviteten kunne være omfattet. I denne saken var det ikke overskudd.

Sekretariatet konkluderte med at den skattepliktiges aktivitet i perioden 2009 til 2011, som i hovedsak besto av verdspill, ikke var egnet til å gå med overskudd, og dermed ikke utgjorde virksomhet.<sup>27</sup>

#### Tilfeldig gevinst

Sekretariatet vurderte deretter om den skattepliktiges inntekt fra verdspill i perioden 2009 til 2011 var omfattet av regelen om «tilfeldige gevinster» i skatteloven § 5–50.<sup>28</sup>

Basert på tilgjengelige rettskilder<sup>29</sup> måtte det i vurderingen tas hensyn til spilllets karakter. Det måtte også vurderes om inntektene fra den skattepliktiges verdspill var et resultat av kunnskap, ferdigheter og/eller snarrådighet.

Når det gjaldt spilllets karakter, var det sentralt at det skjedde en omfordeling av den samlede innsatsen etter fradrag for spillskapets provisjon. Både tilfeldigheter og ferdigheter vil kunne ha betydning for resultatet. Slik sett hadde oddsspill en del til felles med poker.<sup>30</sup>

I Skatte-ABC og i dom fra Borgarting lagmannsrett,<sup>31</sup> (heretter også omtalt som Middelthon-saken) var det vektlagt at pokerspill ble drevet på et høyt nivå, i den forstand at den skattepliktige hadde vunnet større turneringer. Betting er ikke en konkurranse på samme måte som turneringspoker. Det var derfor vanskeligere å fastslå hva som var et høyt nivå ettersom oddsspillerne ikke kunne måles opp mot hverandre.

Oddsspilleres nivå og kunnskap kunne gjenspeiles i tilbakebetaling, altså i hvilken grad de endte opp med en høyere tilbakebetalingsprosent enn gjennomsnittet. Den skattepliktiges høye tilbakebetalingsprosent, sett i sammenheng med omsetning og antall spill, trakk i retning av at hans gevinster over tid var et resultat av hans kunnskap.

Den skattepliktige hadde også opplyst at han hadde brukt mye tid på analyser, og hadde spilt på odds gjennom en planmessig- og analytisk tilnærming. Hans spill var i liten grad preget av

28 Mer om bestemmelsens rekkevidde: Magnus Aarbakke «Skatt på inntekt», 4. utgave side 183 e som var omfattet av bestemmelsen som den gang var plassert i skatteloven § 43 (1), og «Lærebok i skatterett», 7. utgave side 172 for skatteloven § 5-50.

29 Utrv-2016-1314 (Middelthon). Dommen ble ikke anket av skattemyndighetene og i Skatte-ABC 2016/17 er det lagt til et nytt avsnitt under Tilfeldige gevinster/inntekter som har overskriften «Inntekter/gevinster hvor kunnskap og ferdigheter har stor betydning» (pkt. 5.1).

30 Om poker se Skatte-ABC 2016 Tilfeldige gevinster/inntekter under punktet «Særlig om pokerspill» (pkt. 7.1).

31 LB-2014-91404.

25 Utrv-2014-575.

26 Se eksempelvis Lignings-ABC 2015/16 Virksomhet – allment pkt. 3.4.1 Veddemål/tipping s. 1592.

27 Jf. skatteloven § 5-30, jf. § 5-1.

23 Jf. skatteloven § 5-30, jf. § 5-1.

24 LB-2014-091404.

tilfeldigheter. Han opplyste at objekter og innsatser hadde blitt bestemt gjennom bruk av algoritmer, noe som også talte mot at gevinsten var et resultat av tilfeldigheter.

Slik sekretariatet oppfattet den skattepliktiges gjennomgang av egne spillemetoder, spilte han verdspill uten bruk av algoritmer. Bruken av algoritmer knyttet seg bare til arbitrasjespill. Dette fikk likevel ikke avgjørende betydning for vurderingen.

På samme måte som i Middelthon-saken måtte det tillegges vekt at resultatet av fastsettingen fremsto som urimelig. For den skattepliktige var nettogevinsten, alle gevinster og kostnader sett under ett, vesentlig lavere enn den skattepliktige gevinsten som var fastsatt etter skatteloven § 5–50. Den skattepliktige anførte at hans tap i perioden 2009 til 2011 beløpte seg til kr 6,6 millioner, mens skattekontoret i sin redegjørelse foreslo en samlet inntektsøkning på kr 11,3 millioner.<sup>32</sup>

SKD hadde, på bakgrunn av en henvendelse fra skattekontoret om tilfeldige gevinster fra sportsbetting, avgitt en prinsipputtalelse 8. januar 2016.<sup>33</sup> I denne uttalelsen fremkom det at skatteloven § 5–50 i enkelte tilfeller ga urimelig stor utlignet skatt i forhold til samlet netto gevinst og at den dermed var i strid med skatteevneprinsippet.

Sekretariatet mente at selv om de utilsiktede virkningene av skatteloven § 5–50 kunne løses ved skattelempning,<sup>34</sup> var ikke uttalelsen til hinder for at rimelighetshensyn ble vektlagt i vurderingen av hva som var «tilfeldige gevinster». I denne konkrete saken mente sekretariatet at slike hensyn gjorde seg særlig gjeldende.

Sekretariatet kom til at den skattepliktiges inntekt fra verdspill i perioden 2009 til 2011 ikke utgjorde «tilfeldige gevinster» etter skatteloven § 5–50 (1).

### Sekretariatets konklusjon og nemndas behandling

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktige drev virksomhet i perioden 2007 til 2008. For perioden 2009 til 2011 mente sekretariatet at den skattepliktiges aktivitet verken utgjorde virksomhet eller at den var omfattet av regelen om tilfeldig gevinst.

Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets innstilling.

### Opprensning av forurenset grunn

I sak NS 85/2017<sup>35</sup> var hovedproblemstillingen om det forelå fradragsrett for inngående merverdiavgift for kostnader til opprensning av forurenset tomt etter offentlige pålegg. Sekretariatet måtte ta stilling til om det området opprensningen skjedde på var omfattet av den frivillige registreringen og om den skattepliktige på den bakgrunn hadde fradragsrett. Hovedpunktene i faktum omtales nedenfor.

#### Faktum

Den skattepliktige kjøpte en eiendom i 1999 som bestod av to hovedområder; ett kaiområde med et hovedbygg og et tilleggsbygg, og ett båtslippområde med en liten slipp, en stor slipp og et område ved siden av med en smie.

Det ble startet et mekanisk verksted og slippdrift på eiendommen på 1900-tallet. Hovedaktiviteten for slippdrift skjedde midt på 70-tallet.

Den skattepliktige ble frivillig registrert fra 6. termin 1999 for utleie av fast eiendom og leide ut til B AS den delen av eiendommen som omfattet båtslippene. B AS gikk konkurs i 2008. B AS sin virksomhet var avgiftspliktig og utleien var derfor omfattet av den skattepliktiges frivillige registrering.<sup>36</sup>

Den andre delen av eiendommen, kaiområdet, ble leid ut til C AS i 2008, og var fremdeles leid ut til C AS på tidspunktet for sekretariatets klagebehandling. C AS drev hovedsakelig med produksjon og salg av flenstetninger for rørforbindelser til petroleumsindu-

strien. Virksomheten var avgiftspliktig, og utleien var omfattet av den skattepliktiges frivillige registrering. D var daglig leder i både den skattepliktige og i C AS.

Båtslippområdet ble ikke leid særskilt ut til en annen leietaker etter at B AS gikk konkurs i 2008. C AS var dermed eneste leietaker på området.

#### Pålegg om opprensning

I 2014 påla Fylkesmannen den skattepliktige å rense opp grunnen ved de to båtslippene. Den skattepliktige foretok den nødvendige opprensningen, og fradragsførte merverdiavgiften på kostnadene.

#### Skattekontoret

Skattekontoret mente at området for opprensningen ikke var omfattet av leieforholdet med C AS. Opprensnings tiltakene hadde derfor blitt utført på et område på tomten som ikke var utleid da den skattepliktige ble pålagt å fjerne forurensning og da arbeidet ble gjennomført. Skattekontoret viste til at det ikke var fradragsrett for kostnader knyttet til et område som ikke var utleid og som dermed ikke var omfattet av den frivillige registreringen.<sup>37</sup>

#### Prinsipalt – tilknytningskravet

Den skattepliktige anførte prinsipalt at det området hvor opprensningen skjedde var utleid til avgiftspliktig virksomhet i den aktuelle perioden, og at det derfor forelå rett til å fradragsføre merverdiavgiften på kostnadene.<sup>38</sup>

Sekretariatet påpekte at fradragsrett etter merverdiavgiftsloven forutsetter at den enkelte anskaffelse er relevant for og har en nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten.<sup>39</sup> Hvorvidt tilknytningskravet var oppfylt, måtte avgjøres ut fra forholdene på anskaffelses- og oppførelsesstidspunktet.<sup>40</sup>

I denne saken var den skattepliktige frivillig registrert for utleieforholdet med C AS, og hadde dermed fradragsrett for anskaffelser som hadde nær og

37 Merverdiavgiftsloven § 8-1.

38 Merverdiavgiftsloven § 8-1.

39 Merverdiavgiftsloven § 8-1, Rt-2015-652 (Telenor), Rt-2012-432 (Elkjøp).

40 Rt-2006-293 (Arves Trafikkskole), Rt-2012-432 (Elkjøp).

32 Jf. skatteloven § 5-50.

33 Jf. USKD-2016-5.

34 Jf. ligningsloven § 9-12.

35 Publisert på Skatteetaten.no og på Lovdata.no under henvisningen SKNS1-2017-85.

36 Merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd.

naturlig tilknytning til det leieforholdet.

Den frivillige registreringen omfattet de utleide arealene hvor brukeren ville hatt rett til fradrag for inngående merverdiavgift.<sup>41</sup> Den skattepliktige hadde dermed ikke fradragsrett for merverdiavgift på kostnader som var knyttet til område som ikke var utleid.<sup>42</sup> De aktuelle kostnadene var knyttet til opprensning av grunnen i området rundt båtslippene. Dersom dette området ikke kunne anses utleid til en avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet, ville heller ikke den skattepliktige ha fradragsrett.

#### Var området utleid?

Sekretariatet måtte etter dette ta stilling til om slippområdet var utleid på tidspunktet hvor pålegget kom og utleier pådro seg kostnadene, og pekte på at det i den opprinnelige leieavtalen fra 2008 uttrykkelig fremgikk at slippområdet og det omkringliggende området ikke var en del av leieobjektet.

I 2013 inngikk partene en tilleggsavtale hvor leieområdet ble utvidet. C AS ville i tillegg leie enda et bygg på kaiområdet. Passusen om at slippene og omkringliggende områder ikke var omfattet av leieavtalen, ble ikke tatt ut av hovedavtalen.

Den skattepliktige hevdet at det var enighet om at C AS skulle leie hele eiendommen, til tross for at leieavtalen sa det motsatte.

Sekretariatet påpekte at den skattepliktige og C AS var nærstående. Dette ville ifølge rettspraksis<sup>43</sup> kunne ha betydning for kravene til bevisets styrke når det ble anført at partenes felles forståelse medførte at en kontrakt skulle forstås på en måte som avvek fra ordlyden. Når en avtales ordlyd er klar, må avgiftsmyndighetene kunne forholde seg til den, med mindre det er klare holdepunkter for en annen forståelse.<sup>44</sup>

Sekretariatet mente at det ikke forelå klare holdepunkter for at partene var enige om annen bruk enn den som fremgikk av avtalen. Grunnlaget for den skattepliktiges anførsel var basert på C AS sin faktiske bruk av området. Det fantes likevel ikke spor av skriftlig dokumentasjon i f.eks. styreprotokoll eller selskapsavtalene som uttrykte at C AS skulle leie hele området.

Sekretariatet mente derimot at det forelå vektige forhold i saken som talte imot at partene hadde en slik felles forståelse som den skattepliktige påberopte seg:

- Leiekontraktens bestemmelse om slippområdet ble ikke fjernet ved revisjonen av leiekontrakten.
- Den skattepliktige hadde selv, i en rapport fra E, opplyst at slippområdet ikke var utleid og ikke hadde vært i drift siden 2008. Rapporten var datert januar 2015. Dersom partene på det tidspunkt anså slippområdet for å være utleid til C AS, ville det vært naturlig å opplyse om det.

Når det gjaldt den skattepliktiges anførsel om at C AS faktisk hadde brukt området, mente sekretariatet at en slik bruk alene ikke ville være tilstrekkelig til at slippområdet kunne anses som en del av leieforholdet, basert på det som fremgår av vurderingen over. Det ble derfor ikke tatt stilling til det spørsmålet.

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktige ikke kunne få medhold i sin prinsipale anførsel.

#### Subsidiært – avviklingskostnader

Den skattepliktige anførte at selskapet uansett måtte ha fradragsrett fordi anskaffelsene var pådratt som ledd i utviklingen av den avgiftspliktige virksomheten som hadde vært drevet på slippområdet. Det ble videre anført at tidligere avgiftspliktig virksomhet hadde forårsaket forurensningen og at det dermed var direkte årsakssammenheng mellom opprensningen og tidligere avgiftspliktig virksomhet.

Sekretariatet mente at en skattepliktig i utgangspunktet ikke kunne ha fradragsrett for kostnader til utbedring av

skader på grunnen som var forårsaket av et annet subjekt/en annen avgiftspliktig virksomhet.

Det ble imidlertid påpekt at det muligens kunne gjøres unntak i de tilfellene oppryddingen var nødvendig for den skattepliktiges bruk av eiendommen i egen avgiftspliktig virksomhet, eller at det på annen måte forelå en nær og naturlig tilknytning mellom oppryddingskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten. Sekretariatet kunne ikke se at det forelå noen slik tilknytning i denne saken.

#### Forholdsmessig fradrag?

Sekretariatet måtte etter dette undersøke om forurensningen, eller deler av den, kunne anses å ha oppstått i tilknytning til leietaker B AS sin virksomhet i perioden 1999 til 2008. Dersom det var tilfellet, ville den skattepliktige kunne ha rett til forholdsmessig fradrag.<sup>45</sup>

Sekretariatet la til grunn at den største aktiviteten pågikk på 70-tallet, og at det meste av aktiviteten derfor skjedde det tiåret. Videre ble det lagt til grunn at slippene ble utvidet på 70-tallet og at det ikke var funnet tilsvarende farlig avfall i det nye området som i de eldre slippområdene. På den bakgrunn vurderer sekretariatet at forurensningen av slippområdet etter 70-tallet ikke kunne være stor. En eventuell forurensning i perioden 1999 til 2008 kunne derfor heller ikke ha vært stor.

Den skattepliktige hadde selv opplyst at slippene ikke hadde vært i aktiv drift på 15–20 år, det vil si før den skattepliktige kjøpte eiendommen i 1999. Sekretariatet mente at dette sterkt tilsa at forurensningen som den skattepliktige måtte rydde opp i, ikke i noen grad var forårsaket av avgiftspliktig virksomhet tilknyttet den skattepliktige. Sekretariatet mente derfor at den skattepliktige ikke hadde rett til fradrag for merverdiavgiften for noen del av kostnadene.

#### Konklusjon

Skatteklagenemnda sluttet seg til sekretariatets vurderinger.

41 Merverdiavgiftsforskriften § 2-3-1.

42 Merverdiavgiftsloven § 8-1.

43 UTV-2014-209 (Vassfarete Bjørnepark).

44 UTV-2015-1512 (Bent Karlsen Holding AS) som igjen viste til Bjørneparkdommen.

45 Merverdiavgiftsloven § 8-2.