

Finansdepartementet

Sendes elektronisk

DERES REF.: 22/2695
VÅR REF.: 319491

DATO: 28. juli 2022

Høring – forslag til særregler om skattlegging av privat konsum i selskap

1 Innledning

Advokatforeningens tillitsvalgte advokater utfører et omfattende frivillig og ulønnet arbeid for å ivareta rettsstaten, rettsikkerheten og menneskerettighetene. En del av dette arbeidet består i å utarbeide høringsuttalelser.

Advokatforeningens høringsarbeid er organisert i 27 lovutvalg og 13 faste utvalg, oppdelt etter særskilte rettsområder og rettslige interesseområder. Om lag hundre høringsuttalelser utarbeides av Advokatforeningens tillitsvalgte advokater hvert år.

Alle våre høringsuttalelser er forfattet av advokater med ekspertise innenfor det rettsområdet som lovforslaget gjelder. En ekspertise som ikke er hentet kun fra juridisk teori, men fra advokatenes praktiske erfaring med å bistå sine klienter – i den norske rettsstatens hverdag. Denne høringsuttalelsen er skrevet ut fra Advokatforeningens ønske om å bidra til gode lovgivningsprosesser, og gode lover.

2 Sakens bakgrunn

Det vises til Finansdepartementets høringsbrev 9. mai 2022, med høringsfrist 1. august 2022.

Dette høringssvaret er i hovedsak utarbeidet av Advokatforeningens lovutvalg for skatterett, som består av Cecilie Amdahl (leder), Hilde Annette Skougstad Gamkinn, Daniel M. H. Herde, Sverre Hveding, Jan Sørbø, Torbjørn Wiken og Eyvind Sandvik. Samtlige har lang erfaring og god kompetanse innfor det aktuelle rettsområdet.

3 Overordnet om forslaget

Advokatforeningen er enig med Finansdepartementet i at privat konsum i selskaper er uheldig, og at det er riktig og viktig å begrense omfanget. Vi viser særlig til at legitimiteten til skattesystemet er avhengig av at skattyterne generelt opplever at reglene er utformet og praktiseres rettferdig. Det er også legitimt å utforme regler slik at etterlevelsen kan håndheves effektivt og uten unødig ressursbruk fra forvaltningens side. Etter

Advokatforeningens oppfatning synes imidlertid dette siste hensynet å ha blitt tillagt overdreven betydning ved utforming av de foreslåtte reglene.

Forslaget er ment å stoppe en bestemt atferd fremfor kun å bestemme skattekonskvensene av skattyters handlinger, og vil etter Advokatforeningens vurdering ganske sikkert være egnet til dette. Reglene har et annet formål enn de fleste skatteregler, og er ikke ment å virke nøytralt. Både i høringsnotatet og i den etterfølgende debatten har det blitt identifisert eksempler på skattytere som blir hardt rammet av forslaget uten at det er tale om noen form for illojal skattetilpasning. Advokatforeningen vil derfor sterkt oppfordre departementet til å endre forslaget slik at det inntas en form for sikkerhetsventil for lojale skattytere som uforvarende blir rammet av regelverket. Departementet viser til at unntaksregler vil øke arbeidsbyrden for Skatteetaten og gjøre håndhevelsen mindre effektiv. Etter Advokatforeningens oppfatning er imidlertid dette hensynet gjennomgående tillagt for mye vekt, og det synes ikke som om departementet har vurdert grundig om det er mulig å legge inn unntaksregler som kan praktiseres og håndheves uten vesentlig ressursbruk. Nedenfor i punkt 7 har Advokatforeningen innspill til hvordan en slik regel kan utformes, uten at det i særlig grad vanskeliggjør etatens kontrollarbeid.

Etter Advokatforeningens oppfatning undervurderer også departementet arbeidsbyrden ved å dokumentere at objekter har vært brukt i inntektsgivende aktivitet. For å unngå å bli rammet urettmessig av reglene må det påregnes at skattyterne vil sende inn betydelig dokumentasjon for å underbygge at objektet har vært i inntektsgivende aktivitet gjennom hele året. Dersom objektet har vært utleid på helårsbasis kan det være tilstrekkelig med relativt få dokumenter, men for objekter som har vært utleid på mange korte kontrakter vil omfanget imidlertid bli betydelig. Dokumentasjonsbyrden vil særlig ramme de selskaper som rent faktisk benytter de aktuelle objekter i sin næringsvirksomhet. Formentlig vil det også kreve betydelige ressurser fra Skatteetatens side. De mest uheldige virkningene av kriteriet kan imidlertid løses ved å innføre en unntaksregel i tråd med vårt forslag i punkt 7.

4 Personkrets og selskaper

Forslagets angivelse av personkretsen foranlediger ingen særlige kommentarer.

Departementet ber på høringsnotatets side 14 særlig om innspill til eier- og kontrollkravet. I høringsnotatet er det foreslått at grensen for bestemmende innflytelse går ved *minst* 50 pst. eierskap eller kontroll. Tatt i betraktning reglenes formål ville det vært naturlig å sette grensen ved *mer enn* 50 pst. eierskap eller kontroll, slik at man rammer tilfeller der aksjonæren (evt. sammen med nærstående) har en avklart bestemmende innflytelse over selskapet.

Etter Advokatforeningens oppfatning er det uansett ingen grunn til å gå lavere enn forslaget i høringsnotatet. Det vises til at skattyter skal identifiseres med nærstående ved vurderingen av om dette vilkåret er oppfylt. Det vil etter Advokatforeningens oppfatning være tilstrekkelig for å fange opp de tilfeller formålet med reglene omfatter. Det må antas å være svært sjelden at private objekter plasseres i aksjeselskaper med en videre eierkrets, og konsekvensene av en lavere grense bør i så fall utredes før det implementeres.

5 Objektene

Når det gjelder hvilke formuesobjekter som skal fanges opp av reglene er Advokatforeningen enig i at det er naturlig å avgrense mot biler, og har heller ingen innsigelser til de øvrige arter av objekter.

Det skal imidlertid bemerkes at vilkåret om at objektet må være "egnet til privat bruk" synes å ha et svært vidtrekkende innhold. Slik vi forstår høringsnotatet vil f.eks. enhver bolig- eller fritidseiendom omfattes så

lenge det er mulig å overnatte på eiendommen. Dette vil åpenbart medføre at man rammer selskaper og eiere som kan ha rene forretningsmessige begrunnelser for den valgte eierstrukturen. En rent objektiv forståelse av begrepet uten noen form for sikkerhetsventil vil bl.a. medføre at en skattyter som leier ut studenthybler gjennom et aksjeselskap vil rammes dersom hyblene står tomme i sommermånedene, helt uavhengig av om skattyter er bosatt med familie i egen bolig et annet sted. Etter Advokatforeningens syn er forslaget unyansert og kontrollhensynet kan vanskelig forsvare at reglene også rammer svært mange skattyter som ikke driver noen form for illojal skattetilpasning.

En mulig tilpasning til reglene kunne være å knytte egnethetskriteriet til den enkelte skattyters situasjon. Gitt høringsnotatets formål om å redusere skatteetatens arbeidsbyrde, peker Advokatforeningen på forslaget som beskrives nedenfor i punkt 7. En regel om at formuesobjekter som aldri har vært benyttet til aksjonærens private formål faller utenfor reglene vil forhindre ellers åpenbart urimelige utslag, blant annet for skattyteren i eksempelet over.

Departementet ber om særlige innspill til hvordan kombinasjonseiendommer skal behandles. Advokatforeningen er enig i at dersom det ikke er mulig, eller svært krevende, å skille boligdelen fra øvrige deler av en eiendom bør hele eiendommen unntas fra reglene. Etter vår oppfatning bør imidlertid disse reglene formuleres videre enn bare å omfatte våningshus slik at de også omfatter andre eiendommer hvor andre rettslige begrensinger gjør det vanskelig å eie boligdelen adskilt fra næringsdelen. Det kan være vanskelig å overskue hvilke tilfeller som rammes og Advokatforeningen foreslår derfor at unntaksreglene utformes generelt.

6 Disposisjonsrett

I forslaget foreslår departementet at når selskapet eier eller disponerer formuesobjektene boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter, skal eieren anses å ha hatt disposisjonsrett til formuesobjektene hele året. Departementet går med det vekk i fra at det er faktisk privat bruk som skal være avgjørende. Dette grunngis med følgende to forhold:

- Det å ha disposisjonsrett over et formuesobjekt kan innebære en fordel i seg selv og viser til Rt-2014-614 (Elysee-dommen).
- Det er krevende for Skatteetaten å klarlegge om et selskaps formuesobjekt er benyttet privat eller ikke.

Advokatforeningen mener en slik tilnærming ikke er godt egnet til å oppnå formålet, å motvirke privat konsum i selskap. Tilnærmingen er for vid, og vil kunne ramme selskaper og eiere som har sin primære næring knyttet til boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter.

Advokatforeningen er ikke uenig i at en disposisjonsrett i seg selv kan være en fordel jf. Elysee-dommen. Samtidig var et av hovedtemaene i dommen hvorvidt ervervet av leiligheten kunne sies å være en «normal forretningsmessig disposisjon». Svaret i den aktuelle dommen var nei, men det er ikke vanskelig å tenke seg at svaret lett kan være ja i de mange selskapene som primært omsetter eller leier ut bolig, fritidseiendom, båter, fly eller helikopter. Det er anerkjent prinsipp i skatteretten at skattemyndighetene skal være svært tilbakeholdne med å sette til side skattyters forretningsmessige vurderinger så lenge det er bedriftsøkonomiske hensyn som har vært bestemmende.

Et praktisk eksempel er selskaper som driver med boligutleie. Ved boligutleie er det klart at formuesobjektet er anskaffet ut fra bedriftsøkonomiske hensyn. Samtidig må det påregnes at boenheter står tomme i kortere perioder på grunn av blant annet vedlikehold, leietakerskifte og ledighet. Utleier av fritidsboliger vil rammes

hardt. En eier av et rorbuanlegg i Nord-Norge kan ikke påregne å ha fullt belegg hele året, og manglende leieinntekter gjennom vinteren er en del av lønnsomhetskalkylen eier må gjøre. Det er svært urimelig om eieren i tillegg skal skattlegges for de periodene hvor ikke alle rorbuene er utleid.

Det er ikke uvanlig at det inngås avtaler med spesialiserte utleieselskaper, som gir sistnevnte retten til å leie ut eiendommen i en gitt periode. Eier har i så fall ingen kontroll med om eiendommen står ledig i perioder, og har heller ingen adgang til å benytte eiendommen selv. Den perioden som er utleid til utleieselskap bør regnes som inntektsgivende, selv om det rent faktisk ikke skulle lykkes utleieselskapet å leie ut eiendommen sammenhengende.

Eiere av slike selskaper løper en betydelig risiko for utbytteskatt om det legges til grunn at de har disponert boenhetene som står tomme. Det samme resonnementet gjelder også for virksomheter som driver med utleie av båt, fly eller helikopter.

Advokatforeningen ser videre ikke hvordan en slik tilnærming kan bidra til å gjøre det mindre krevende for Skatteetaten å klarlegge hvorvidt det foreligger privat konsum i selskap. Man må anta at det vil komme inn store mengder med dokumentasjon fra så vel eier og selskapet for å sannsynliggjøre at selskapet selv har brukt formuesgjenstanden i sin næringsaktivitet. I den forbindelse må Skatteetaten fortsatt bruke tid på å klarlegge hvorvidt dokumentasjonen og påstanden fra skattyter og selskap fremstår troverdig.

Departementet har funnet inspirasjon fra den danske modellen i sin utforming av forslaget. Departementets forslag er imidlertid noe strengere, ved at det ikke gis adgang til å bruke skjønn ved vurdering av eiers disposisjonsrett, slik som i Danmark. I høringsnotatet er det vist til at det etter dansk rett brukes skjønn for å fastslå «rådighet», slik at det ikke foreligger en presumsjon for rådighet selv om formuesobjektet ligger i selskapet. Departementet mener et slikt skjønn skaper bevisproblemer. Departementet oppfordrer høringsinstansene til å gi innspill på dette.

Advokatforeningen mener at forslaget i sin helhet fremstår for lite fleksibelt og kan medføre at ellers fornuftige forretningsmodeller rammes urimelig hardt. Advokatforeningen har forståelse for at det er krevende å kontrollere og verdsette privat konsum i selskaper, men samtidig er det viktig at reglene er fleksible nok til å beskytte de som har ærlige hensikter og driver virksomhet som i seg selv ikke er uønsket. For å gi den nødvendige fleksibilitet, mener Advokatforeningen at bruk av skjønn kan være en sikkerhetsventil for å unngå ellers klart urimelige resultat.

En annen form for sikkerhetsventil kan være å gi spesifikke unntak for bransjer som har sin primære næring knyttet til salg eller utleie av de aktuelle formuesobjektene. Advokatforeningen registrerer at departementet har sett utfordringene knyttet til gårdsdrift, og mener det må være like nærliggende å se nærmere på de øvrige bransjene som klart vil rammes hardt av forslaget. Det vises til eksemplene nevnt over, som illustrerer urimelige utslag av regler uten mulighet for et slikt unntak.

7 Erklæring fra styreleder som dokumentasjon

En annen side ved forslaget er den administrative byrden som pålegges skattyter i de tilfellene det er nødvendig å dokumentere at formuesobjektene er brukt i selskapets inntektsgivende aktivitet. I små selskaper er dette neppe et problem, men i større selskaper kan det by på utfordringer å samle inn tilstrekkelig dokumentasjon hvert år. For å unngå en slik belastning foreslår Advokatforeningen at det åpnes opp for at styreleder i selskapet kan gi en formell erklæring i de tilfeller verken eier, eller hans nærstående, har anvendt seg av formuesobjektet i løpet av inntektsåret.

Som eksempel kan tenkes at et selskap har 10 rorbuer hvorav 1 er brukt av eier eller hans nærstående i løpet av inntektsåret. Styreleder kan i så fall gi en erklæring som omfatter de 9 rorbuene eier og hans nærstående ikke har anvendt i løpet av inntektsåret. Eierne beskattes for disposisjonsrett for den ene rorbua, med fradrag for faktisk betalt leie.

For å sikre mot misbruk av erklæringen, bør erklæring gis under straffansvar. Dette også for å gi styreleder en oppfordring til å implementere tilstrekkelige rutiner i selskapet for å fange opp privat konsum.

En slik løsning vil både fungere som en sikkerhetsventil for lojale skattytere som har adekvate forretningsmessige grunner til å eie de aktuelle objektene gjennom et selskap, samtidig som det må antas å redusere Skatteetatens arbeidsbyrde.

8 Fastsettelsen

Departementet ber særskilt om innspill på nivået på sjablongbeskatningen. Nivået er eksepsjonelt høyt i norsk skattemessig sammenheng og må ses i sammenheng med at reglene er ment å stoppe uønsket atferd. Etter Advokatforeningens oppfatning får reglene et preg av straff når total skattepliktig inntekt kan overstige objektets verdi. Etter Advokatforeningens syn er det grunn til å anta at reglene vil tjene sitt formål selv om sjablongen reduseres vesentlig, f.eks. halveres. Uansett vil det store flertallet av rasjonelle skattytere ønske å unngå å bli rammet av reglene, mens det ikke er grunn til å straffe uforvarende skattytere så hardt som departementet legger opp til.

Forslaget i høringsnotatet legger opp til at den skattepliktige fordelingen skal fordeles likt på aksjonærene uavhengig av eierandel. Det er vanskelig å se at dette er godt begrunnet. Etter Advokatforeningens oppfatning er det langt mer nærliggende å fordele etter eierbrøk. Det er vanskelig å se hvorfor en minoritetsaksjonær skal rammes like hardt som en dominerende majoritetsaksjonær som i realiteten har bestemt hvordan selskapsformuen skal anvendes. I denne sammenheng bør det ha mindre å si at bare nærstående aksjonærer rammes, all den tid det ikke kan tas for gitt at de faktisk opptrer samlet.

9 Salgstilfellene

Departementet ønsker å innføre særregler for beregning av uttak og utbytte/utdeling ved selskapets overdragelse av boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter til eier eller eiers nærstående.

Departementets forslag innebærer at det ved overdragelsen av de aktuelle formuesobjektene regnes ut en differanse mellom salgsvederlaget og den høyeste verdien av omsetningsverdi for formuesobjektet, eller anskaffelseskostnaden tillagt påkostninger og kostnader til oppussing og tilpasning. Differansen anses som utdeling for eier og uttak for selskapet.

Forslaget utvider dagens ordning ved at man ikke kun anvender omsetningsverdi, men også ser nærmere på anskaffelseskostnaden tillagt påkostninger og kostnader til oppussing og tilpasning. Denne utvidelsen grunngis i hensynet til å unngå uønskede tilpasninger ved at selskapet dekker eiers kostnader til påkostning, oppussing og/eller tilpasning av formuesobjektet. Høringsnotatet gir ikke belegg for at problemet med disse transaksjonene er så utbredt at det er behov for særlige regler.

Departementet foreslår at kostnader til oppussing og tilpasning av de aktuelle formuesobjektene legges til anskaffelseskostnaden, uavhengig av om kostnadene er aktivert eller fradragsført som vedlikeholdskostnader. Departementet viser videre til at skillet mellom vedlikehold og påkostninger nødvendigvis ikke blir avgjørende ved vurderingen av hvorvidt en kostnad skal legges til anskaffelseskostnaden.

Departementet ønsker videre ikke å sette noen tidsbegrensning eller beløpsbegrensning og viser til at dette vil kunne skape uønskede tilpasninger.

Advokatforeningen mener først og fremst at det ikke er nødvendig å innføre nye særregler for beregning av uttak og utbytte/utdeling der selskapet overdrar formuesobjektene boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter til eier eller eiers nærstående. Dagens regelverk evner på en god måte å regulere de tilfellene hvor det foreligger interessefelleskap mellom eier og selskapet. Ved tvil om riktig fastsatt omsetningsverdi har skattemyndighetene adgang til å benytte seg av skjønn etter skatteloven § 13-1.

Departementet peker på at bevisvurderingen etter skatteloven § 13-1 er krevende i saker om privat konsum i selskap. Etter Advokatforeningens oppfatning vil imidlertid forslaget i høringsnotatet kunne gi minst like store bevismessige utfordringer som etter § 13-1. Det er derfor uklart om den foreslåtte bestemmelsen gir særlig gevinst i så måte.

Forslaget om å legge til kostnader til oppussing og tilpasning til anskaffelseskostnaden rammer for vidt. Uten noen form for beløps- eller tidsbegrensning risikerer man svært urimelige resultat.

Man kan for eksempel tenke seg at selskapet 10 år før overdragelsen foretar store påkostninger på formuesobjektet av rene bedriftsøkonomiske hensyn. Etter forslaget til departementet skal denne påkostningen legges på anskaffelseskostnaden, uavhengig av når kostnadene ble pådratt. Ettersom den alminnelige oppbevaringsplikten etter bokføringsreglene vil bilagene normalt ikke være i behold slik at det blir krevende for skattyter å overholde plikten til å fastsette riktig verdi. Høringsnotatet berører ikke spørsmålet om tilleggsskatt kan anvendes i slike tilfeller. Etter Advokatforeningens mening bør det fastsettes en klar tidsgrense for hvilke påkostninger og kostnader til oppussing og tilpasning som skal medtas i beregningen. Et naturlig utgangspunkt vil være fem år slik at det sammenfaller med oppbevaringsplikten. Muligheten for illojale tilpasninger med en slik tidsgrense synes å være svært begrenset.

Videre bemerkes at gjennom bruk av formuesobjektet over tid, minker verdien av påkostningen i takt med slit og elde. Etter 10 år er det oppstått så stor slitasje at påkostningen ikke lenger har noen restverdi og omsetningsverdien på formuesobjektet kan være langt under anskaffelseskost pluss påkostningen, og hvis påkostningen er lagt på anskaffelseskostnaden vil eieren oppleve å måtte betale langt over omsetningsverdien for å unngå utbytte- og uttaksbeskatning.

Virkningen av de foreslåtte reglene er dramatiske, og det vil være behov for å innføre overgangsregler. Advokatforeningen viser her særlig til at det foreslås regler som åpenbart også vil ramme selskaper som over tid, og på ordinært forretningsmessig grunnlag, har eid objekter som vil omfattes av reglene. Også disse selskapene og deres eiere vil ønske å tilpasse seg for å unngå beskatning av en mulig, men ikke realisert fordel. Realisasjon vil kreve finansiering, og vil i mange tilfeller utløse gevinstbeskatning, og for eiendommer også dokumentavgift. Hvis disse på toppen av det hele skal betale skatt av en høyere verdi enn omsetningsverdien på realisasjonstidspunktet, vil reglene føre til et uakseptabelt urimelige konsekvenser. Eierne vil ofte være kjøperne, fordi de ønsker å fortsette virksomheten, ikke fordi de skal ha en urettmessig skattefri fordel ved kjøpet. Slik selskaper og deres aksjonærer bør gis en overgangsperiode hvor man kan selge eiendeler uten at dette rammes av forslaget. Advokatforeningen viser til at slike salg uansett vil være underlagt krav om at de gjennomføres på markedsmessige betingelser, både etter dagens skatte- og aksjelovgivning. Det bør derfor lovteknisk være relativt enkelt å skjerme slike salg i en begrenset periode.

10 Utenlandske eiere

Reglene vil ikke gjelde utenlandske selskaper, men norske eiere i utenlandske selskaper. Høringsnotatet omtaler ikke utenlandske eiere i norske selskaper. For å unngå tvil, ber Advokatforeningen om at departementet i proposisjonen bekrefter at utenlandsk aksjonær i norsk selskap som eier de aktuelle driftsmidlene ikke vil anses skattepliktig til Norge etter de foreslåtte reglene.

Vennlig hilsen



Jon Wessel-Aas
leder



Merete Smith
generalsekretær

SAKSBEHANDLER: Hedda Emilie Berntsen
heb@advokatforeningen.no