

Finansdepartementet
Pb. 8008 Dep.
0030 OSLO

Sendes via regjeringen.no

Deres referanse:
22/2695

Vår referanse:
104955-102

Ansvarlig advokat:
Toralf Follestad

31.07.2022

HØRINGSUTTALELSE – SKATTLEGGING AV PRIVAT KONSUM I SELSKAP

1. Bakgrunn og hovedinnspill

Vi er et advokatfirma som i hovedsak bistår mindre og mellomstore næringsdrivende, i liten om noen grad næringsdrivende som har fly, helikoptre eller båter i sin portefølje, men vi har en omfattende erfaring med eiendomsselskaper.

Lovforslaget vil ha stor betydning for mange private eiere og deres selskaper. Det fremstår som «umodent» og dårlig utredet/begrunnet på flere sentrale punkter. Vi er også kritiske til at det er behov for strengere regler en de vi allerede har i dag, jf nærmere om dette i pkt 2 nedenfor.

Departementet anfører i høringsnotatet at «[s]jablongene foreslås satt høyt, slik at det ikke vil lønne seg å eie formuesobjektene i selskap til privat konsum.». Hovedproblemet etter vårt syn er at sjablongene også i stor grad vil ramme hvor det ikke er noe privat konsum, siden det foreslås at det skal være irrelevant hvorvidt den private eieren faktisk har rådighet/disposisjonsrett over de aktuelle formuesgodene (i brukstilfellene). Hvilke negative følger forslaget vil ha for de selskaper og eiere som dermed vil rammes i strid med formålet om å hindre privat konsum i selskap, synes ikke utredet overhodet.

Departementets forslag er inspirert av de danske reglene, men avviker særlig på et sentralt punkt ved at det ikke legges opp til en skjønnsmessig helhetsvurdering av hvorvidt den private aksjonæren faktisk har rådighet/disposisjonsrett over de aktuelle formuesgodene. Samtidig vises det til at de danske reglene for fritidsbåter, etter danske skattemyndigheters erfaring, har hatt en tilnærmet «stoppeffekt» for privat konsum i selskap som følge av en høy sjablongregel. Det fremstår som ubegrunnet hvorfor de norske reglene ikke skal ha krav om disposisjonsrett (som de danske) og samtidig en høy sjablong, all den tid en høy sjablong alene har gitt ønsket effekt etter danske regler. Vi mener man et eventuelle nye regler bør inneholde et krav om disposisjonsrette og vi utdyper dette noe nærmere i pkt. 3 i lys av de danske reglene.

Departementet anfører videre at «[...]forslaget er ment å motvirke privat konsum ved å redusere mulighetene for urettmessig gunstig beskatning og å forenkle bevisvurderingene.». Det fremstår dermed som at det er bedre å erstatte til tider vanskelige bevisvurderinger med en urettmessig beskatning hvor det ikke foreligger privat konsum. Det er jo for så vidt også et prinsipp at det er

BRAEKHUS ADVOKATFIRMA DA WWW.BRAEKHUS.NO

bedre å ramme ti uskyldige enn at én skyldig slipper unna, men det er ikke en demokratisk rettsstat verdig.

Vi har forståelse for at sjablongene settes høyt når ønsket er å innføre «stoppregeler» for privat konsum av de aktuelle formuesgodene i selskap. Selv om det også etter gjeldende rett i brukstilfellene kan være aktuelt med beskatning av inntekter/uttak utover markedsverdi (jf prinsippene i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest), mener vi man bør være svært varsomme med å innføre sjablonger som medfører beskatning på et grunnlag som ligger langt over markedsverdi. Det er egnet til å svekke tilliten til skattereglene. Når det så i liten grad legges opp til relevante unntaksregler, øker faren for en svært inngripende beskatning i strid med formålet. Dette forsterkes ved at det heller ikke synes å være lagt opp til noen begrensning i antall angitte formuesgoder som kan bli gjenstand for sjablongbeskatning. Det er jo eksempelvis grenser for hvor mange boliger en privat eneaksjonær kan tenkes å «konsumere» i løpet av ett år.

Den sjablongmessige beskatning som det legges opp til er etter vårt syn både pønal og ikke minst konfiskatorisk, hvor eiendelenes økonomiske verdi blir fratatt selskapet gjennom beskatning i løpet av noe få år, siden grunnlaget for beskatning (sjablongene) foreslås satt meget høyt. Vi kan ikke se at departementet har drøftet om dette kan utgjøre et brudd på Grunnloven § 105 og/eller EMK protokoll 1 artikkel 1.

Mange selskaper har driftsmidler av store verdier som omfattes av forslaget til sjablongregler, og det vil for mange familieselskaper ikke være mulig å fortsette med de kostnader som sjablongbeskatningen vil medføre. Det vil føre til en urettferdig vridning i konkurransevilkårene for selskaper som er familieeid i forhold til de som ikke er det. En annen sannsynlig konsekvens er at det vil medføre raske endringer i virksomhet eller eierskap, og med foreslått ikrafttredelse allerede fra 1. januar, vil det i mange tilfeller fort få karakter av «brannskadesalg».

Det er en stor svakhet ved høringsforslaget at det overhodet ikke gjør noe forsøk på å utrede hvilke negative konsekvenser det vil få for mange familieeide selskaper (utover det skattemessige). Vi tror at forslagene slik de foreligger vil ha begrenset provenyeffekt, og i hovedsak ramme de som før foreslått ikrafttredelse 1. januar 2023 ikke får solgt ut aktuelle eiendeler, eller de som ikke får områdd seg eiermessig og hvor de angitte eiendeler er helt nødvendige driftsmidler.

---000---

I lys av de svært inngripende konsekvensene lovforslaget vil ha om det innføres og de forhold vi har påpekt ovenfor, lider forslaget etter vårt syn av så vidt store mangler at det kan stilles spørsmål ved om det foreligger brudd på utredningsinstruksen.

Hvis man velger å videreføre dette lovforslaget vil vi foreslå at det settes ned et bredt sammensatt lovutvalg slik at det utredes nærmere. Mandatet bør omfatte en nærmere vurdering av behovet, men også de negative konsekvensene av å innføre «stoppregler» via skattereglene og hvordan dette kan unngås (unntaksregler).

Velger man likevel å fremme et slikt lovforslag bør det innføres en tilsvarende regel som den danske ved at det faktisk må foreligge rådighet/disposisjonsrett før sjablongreglene kommer til anvendelse. Den danske regelen har fortsatt den retstekniske fordel, i relasjon til det anførte kontrollhensynet, at er det konstatert rådighet, behøver man ikke konstatere faktisk bruk og omfanget av den.

2. Hvor stort er behovet for skjerpede regler?

I høringsnotatet skapes det etter vårt syn et skjevt bilde av behovet for å endre reglene. Behovet er i hovedsak begrunnet med Skatteetatens kontrollerfaringer i perioden 2008-2021. Kontrollerfaringene spenner altså over en periode på 14 år, resulterte i inntektstillegg i halvparten av sakene og ca 1000 endringsvedtak, noe som vil si ca 70 saker per år. Gjennomsnittlig inntektsøkning var på 1,3 millioner kroner (som da formodentlig er et akkumulert tall for en endringssak som i mange tilfeller går over flere år). All den tid Skatteetaten har hatt dette som et satsningsområde for kontroller (i 2012-2018) fremstår resultatene etter vårt syn ikke som uttrykk for et stort problem, men snarer et uttrykk for at gjeldende regelverk fungerer godt. Vi vil også anta at Skatteetaten i sitt kontrollarbeid har valgt ut de kontrollerte foretak og eiere med omhu. Vi antar derfor at kontrollerfaringene ikke er særlig representative for næringslivet generelt.

Vi stiller oss også svært kritiske til Skatteetatens eget anslag om at det unndras 1,45 mrd kroner årlig fra beskatning som følge av privatkonsum i selskap, og som det er vist til i høringsnotatet. Hva er dette anslaget basert på? Hvordan samsvarer det med funnene i perioden 2008-2021? Hva slags tilnærming har man hatt, er det som i forslaget at dersom noe *kan tenkes* å bli brukt privat så legges det automatisk til grunn at det *faktisk* brukes privat? Ansees problemet størst for bolig, fritidseiendom, båter eller fly? Det opplyses intet nærmere om dette i høringsnotatet.

At det er behov for strengere regler enn vi har per i dag samsvarer heller ikke med våre erfaringer fra vårt arbeid for klienter. Særlig for bolig og fritidseiendom som brukes privat er dagens skatteregler svært gunstige med tanke på å eie privat (ikke via selskap). Dette er i de senere år sågar kritisert av an lang rekke fagøkonomer. Vi har da også tilnærmet ingen erfaring med at våre klienter innen eiendomsbransjen eier bolig eller fritidsbolig som de bruker selv via eget selskap. Enhver advokat, revisor eller regnskapsfører vil da også fraråde dette på grunn av de nevnte skatteregler i forhold til det å eie via selskap. I de få tilfellene vi er kjent med fra vår portefølje, så er det relatert til fritidseiendom i utlandet, utstrakt utleie eller eierkonstellasjoner som ble etablert mange år før gjeldende regelverk, og hvor vi bistår med å få det i samsvar med gjeldende regelverk og rapportering til skattemyndighetene.

Når det gjelder fly og helikoptre har vi store problemer med å se at det under noen omstendighet er behov for andre regler enn vi har i dag begrunnet i vanskelige bevisvurderinger. Dette er ikke anleggsmidler som kan «gjemmes bort» i regnskapene, og det er vel den type

transportmiddel hvor all bruk er best dokumentert av hensyn til de sikkerhetskrav som gjelder i luftfarten. Vi konstaterer at de danske reglene heller ikke gjelder fly og helikoptre.

Vi har noe mer forståelse for forslaget hva gjelder båter, men finner det uforståelig at regelens ordlyd ikke foreslås begrenset til rene fritidsbåter (de danske reglene gjelder «lystbåd»). Samtidig frykter vi at departementet, i likhet med oss, har sine erfaringer hovedsakelig fra forholdene i Frognerkilen og indre Oslofjord. For et elektrikerfirma i Oslo er nok båt i de fleste tilfeller en «selskapsfremmed» eiendel, mens for et tilsvarende firma i kyst-Norge kan det være et helt nødvendig driftsmiddel på lik linje med en bil og for så vidt en lastesykkel i våre storbyer. Det er som sagt vanskelig, om ikke umulig å skille mellom en båt som er egnet for privat bruk og andre båter, siden privat bruk kan omfatte alt fra fiske, transport av mennesker og/eller last, noe som er tilsvarende behov som i næringsvirksomhet. Dette illustrerer etter vårt syn et helt åpenbart behov for å at det i eventuelle nye regler inntas et krav om at det må foreligge disposisjonsrett og at anvendelsesområde/nødvendige unntaksregler utredes skikkelig.

3. Nærmere om behovet for et krav om disposisjonsrett i lys av danske regler

Forslaget synes å bygge på den misforståelse at en dominerende eier av selskap har rett til å disponere over selskapets eiendeler til private formål (ref høringsnotatets bruk av begrepet «disposisjonsrett» i den sammenheng). I det følgende forholder vi oss til aksjeselskapsformen, da det er en absolutt dominerende selskapsform, selv om de samme prinsipper langt på vei er tilsvarende i andre selskapsformer.

En aksjonær har en ideell eierandel i selskapet, noe som for eneaksjonær nødvendigvis er 100%, men aksjonæren har ikke noen form for eierskap til selskapets eiendeler. Dette illustreres meget godt av Høyesteretts dom i Rt-1993-513. Aksjonæren i dommen mente at han var berettiget til å forføye til egne formål over selskapets penger, på grunn av at han var eneaksjonær. Han ble dømt for økonomisk utroskap. Dette er fulgt opp i en rekke senere dommer.

I aksjeloven er det også regler som forhindrer aksjonærenes uberettigede forføyning over selskapets eiendeler. Det fremgår av aksjeloven § 3-6 at «Som utdeling regnes enhver overføring av verdier som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode». Det fremgår videre av samme bestemmelses første ledd at lovlig utdeling bare kan skje etter de formelle og materielle reglene om «utbytte, kapitalnedsetting, fusjon eller fisjon av selskaper, og tilbakebetaling etter oppløsning.». Alle andre «utdelinger» er dermed pr definisjon ulovlige og det fremgår av aksjeloven § 3-7 både en (økonomisk) tilbakeføringsplikt, og et erstatningsmessig ansvar for de som på selskapets vegne har medvirket til å påføre selskapet tap.

Eierskap i seg selv gir med andre ord ikke noen form for rett til rådighet, og da heller ikke som departementet skriver «disposisjonsrett». Skal en aksjonær, selv en eneaksjonær, kunne forføye over selskapets eiendeler til andre (egne) formål må det ha grunnlag i avtale mellom vedkommende og selskapet, og hvor det for vesentlige avtaler må behandles etter angitte

prosedyreregler for at avtalen skal være gyldig, jf aksjeloven §3-8. For slike avtaler skal det også foreligge en redegjørelse fra styret om at selskapet minst får en motytelse som samsvarer med verdien av egen ytelse, og denne redegjørelsen skal bekreftes av en revisor. Det følger også av utbyttebegrepet at hvis det til selskapets ugunst ikke er samsvar mellom avtalt ytelse og motytelse, vil det kunne bli ansett som ulovlig utbytte. Det fremgår videre av aksjelovens kapittel 19 at brudd på aksjelovens regler er straffesanksjonert, og etter omstendighetene kan også helt selskapsfremmede transaksjoner rammes av straffelovens regler om økonomisk utroskap, ref ovenfor nevnte Høyesterettsdom. For å gjenta budskapet nok en gang, selv dominerende eierskap i aksjeselskap gir ikke i seg selv noen rådighet over selskapet eiendeler, det må noe mer til for å få «rådighet».

Det er heller ikke slik at aksjonærposisjonen gir noen direkte styring over selskapets forvaltning (og da rådighet over selskapets eiendeler). Den øverste forvaltningsmyndighet, herunder over selskapets eiendeler tilligger styret, som velges av aksjonærene gjennom generalforsamlingen. Denne sontringen har imidlertid betydning for styrets medlemmer ved at det enkelte styremedlem etter aksjeloven kapittel 17 jfr kapittel 6 har et personlig lovpålagt ansvar for å ivareta selskapets interesse. Det er dermed ikke slik at aksjonærene gjennom styret nærmest fritt kan forføye over selskapets eiendeler, det må fremme selskapets interesse. Det er selvsagt aksjonærene som velger styrets medlemmer, men det er som sagt styret som etter aksjeloven har myndigheten til å råde over selskapets eiendeler og et personlig ansvar i så måte.

De danske regler og forslaget til norske regler er som nevnt ikke sammenfallende, noe som man særlig ser på angivelse av «rådighet». Den danske ligningsloven § 16 A stk 5 første punktum lyder:

En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. (vår understrekning).

For forståelsen av hva som ligger i det å ha rådighet vises til dansk Høyesterett som i sak SKM2009.558.HR viser til landsrettens begrunnelse, og hvor landsretten uttaler;:

«Afgørende er herefter, om sommerboligen efter en konkret vurdering, jf. herved også cirkulære nr. 1 af 2. januar 2001, kan anses for at være stillet til hovedanpartshaverens rådighed til privat brug, idet selskabets ejerskab ikke i sig selv kan anses for tilstrækkeligt.» (vår understrekning)

Det er et vilkår etter de danske regler om at formuesgodet må være stillet til rådighet, og det vises i tillegg til dom fra Østre Landsret i sak SKM2009.93.ØLR, hvor dette legges til grunn:

«Det må afgøres ud fra en konkret vurdering af sagens omstændigheder, om en helårsbolig har været stillet til en hovedaktionærs private rådighed. Det forhold, at selskabet ejer helårsboligen, kan i den forbindelse ikke i sig selv føre til, at hovedaktionæren har haft privat rådighed over helårsboligen.» (vår understrekning).

Det fremgår av denne dommen at faktisk bruk av eiendommen var relevant ved vurderingen av om aksjonæren hadde rådighet over eiendommen eller ikke. Det var først når retten kom til at det forelå slik «rådighet» at det var grunnlag for beskatning etter den danske ligningsloven §16A. Etter de danske regler er det dermed slik at det er først når det foreligger slik rådighet for aksjonæren at den faktiske bruk og omfanget av den ikke er relevant for sjablongbeskatningen.

Hvorvidt det foreligger slik «rådighet» etter de danske regler skal avgjøres etter en bred vurdering. Det er ved bevisvurderingen bl.a. relevant å ta i betraktning om det foreligger faktisk bruk, hva som er selskapets formål og virksomhet og om det er praktisk mulig med bruk - man kan eksempelvis som oftest bare bo/oppholde seg et sted om gangen. Selskap og aksjonær selv har en innflytelse på om det foreligger «rådighet» eller ikke i form av bindende erklæringer om at det ikke foreligger «rådighet» for aksjonæren.

Bevisst eller ubevisst er de danske regler ganske samsvarende med det selskapsrettslige rådighetsbegrepet som er omtalt ovenfor. Vi har store vanskeligheter med å se noen god begrunnelse for at norske regler ikke skal ha et tilsvarende krav om rådighet/disposisjonsrett som vilkår for at sjablongbeskatning skal komme til anvendelse. At det kan være krevende bevisvurderinger i den enkelte sak er ikke en tilstrekkelig begrunnelse for å innføre regler som gjør slike bevisvurderinger overflødige. Krevende bevisvurderinger er vanlig i rettslivet generelt og langt fra uvanlig i skatteretten, hvor skattemyndighetene også besitter et stort arsenal av virkemidler til å fremskaffe bevis allerede i dag. Det motsatte - å bli skattlagt basert på et høyt grunnlag uten rådighet/faktisk bruk og dermed noen fordel - er langt verre, både for den enkelte skattyter og den generelle skattemoralen. Det vil også medføre et urimelig inngrep i næringsfriheten.

4. Hva ligger i at «perioder formuesobjektet er benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet, medregnes ikke» for boligeiendom?

Det er uklart for oss hva denne begrensningen er ment å dekke, særlig for boligeiendom. Av høringsnotatet fremgår det at rehabilitering av en fritidseiendom eller at en båt er på verksted eller i opplag, ikke vil medføre reduksjon i sjablongbeskatningen dersom for øvrig kommer til anvendelse. Det fremstår i seg selv helt urimelig dersom selskapets virksomhet eksempelvis består i å leie ut fritidsboliger, kjøre taxibåt eller å tilby hvalsafari med båt og vil formodentlig medføre en avvikling for de virksomheter som rammes.

Men hvis vi så tenker oss et selskap som eier leiligheter for utleie, så vil disse jevnlig stå ledige i større eller mindre perioder, eksempelvis ved oppsigelse/skifte av leietakere eller vedlikehold. Vil slike perioder uten leieinntekter medføre sjablongbeskatning? Eller betyr den foreslåtte formuleringen at man vil unngå sjablongbeskatning dersom man kan dokumentere at det er utført vedlikehold, eller at man aktivt har søkt å få tak i nye leietakere? Dersom ledighet på grunn av leietakerskifte eller vedlikehold ikke skal redusere sjablongbeskatningen, vil det være svært

urimelig. Dersom leietakerskifte og vedlikehold vil redusere sjablongbeskatningen, er det en vesentlig svakhet at det ikke er nærmere utdypet hva som skal til, eller at det er vurdert hvilke administrative byrder det vil medføre for de aktuelle virksomhetene. Betyr det for eksempel at man i praksis må ta vare på annonser på finn.no i 5 år?

5. Avsluttende merknader

Vi har allerede regler for beskatning av privat konsum i selskap. Det kan etter omstendighetene medføre beskatning på et grunnlag som er langt høyere enn omsetningsverdien i brukstilfellene, jf prinsippene i Storhaugen Invest (Rt-2003-536). Vi har som nevnt over også krav til hjemmelsgrunnlag for både bruk og salg i selskapslovgivningen, som ved brudd både kan føre til erstatningsansvar og straffeansvar.

Vil man på en enkel måte både bevisstgjøre selskapene og dets aksjonærer samtidig som man bedrer kontrollmuligheten, kan et alternativ til skjerpede skatteregler være å innføre krav om en ny note i årsregnskapet for de selskaper man ønsker å ramme med lovforslaget. Kravet kan være at styret og daglig leder skal angi om noen av selskapets faste eiendommer, biler, båter mv har vært benyttet til privat bruk av selskapets aksjonærer og om et det er inngått avtaler om salg til eller kjøp fra aksjonær av denne type eiendeler. Det kan selvsagt lyves, men terskelen for det vil nok være høy, og for selskap med autorisert regnskapsfører og/eller revisor tror vi at disse vil følge dette tett opp.

Med vennlig hilsen

Brækhus Advokatfirma DA

Toralv Follestad
Partner/ Advokat
follestad@braekhus.no
Tlf. 99568565

John Aa. Sveinsvold
Partner/ Advokat
sveinsvold@braekhus.no
Tlf. 48029680