

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO

postmottak@fin.dep.no

Oslo, 29. juli 2022

Deres referanse:
22/2695

Vår saksreferanse:

Ansvarlig advokat:

Direkte tlf.:
+47 924 87 012

E-post:
gianluca@ecitlaw.com

Høringssvar om skattlegging av privat konsum i selskap

ECIT Law Advokater AS viser til at Finansdepartementet den 9. mai 2022 har sendt forslag om skattlegging av privat konsum i selskap ut på høring (saksnr. 22/2695).

Høringsnotatet omhandler forslag om at en personlig skattyter som på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret har hatt bestemmende innflytelse, direkte eller indirekte, i et aksjeselskap mv., ansvarlig selskap o.l. eller tilsvarende utenlandsk selskap som eier eller disponerer boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter, skal regnes for å hatt disposisjonsrett til formuesobjektet hele året.

Den sjablongmessige skattemessige fordelingen som disposisjonsretten utgjør, foreslås satt høyt. I tillegg foreslås særregler ved overdragelse av nevnte formuesobjekter fra selskap til eier eller eieres nærstående.

ECIT Law Advokaters hovedanliggende er å bidra med innspill i høringen som kan sikre et bedre vern for norske eiere av formuesobjekter, ettersom den foreslåtte sjablongen potensielt kan føre til store økonomiske tap for private bedrifter som i all hovedsak er med på å skape arbeidsplasser og verdier i velferdsstaten.

Departementet ber om eventuelle merknader til forslaget innen den 1. august 2022. Vi oversender med dette vårt høringssvar via departementets digitale løsning for innsendelse av høringssvar.

Våre hovedpunkter kan kortfattet sammenfattes i følgende hovedpunkter:

- Forslaget hensyntar ikke selskap som har ervervet formuesobjektet til bruk i virksomheten. Det primære formål er å "stoppe" tilfeller av privat konsum. Særreglene bør derfor avgrenses mot tilfeller der formuesobjektet klart benyttes som en del av virksomheten og i hvert fall som en sentral eller naturlig del av virksomheten gjennom en unntaksregel.

Ecit Law Advokater AS
Org.nr.: NO 981 472 470 MVA
Postmottak: Hønefoss

Oslo
Møllergata 23
0179 Oslo

Hønefoss
Hvervenmoveien 49
3511 Hønefoss

Fornebu
Rolfsbuktveien 4A
1364 Fornebu

Gran
Storgata 28
2750 Gran

- Grunnlaget for fastsettelsen av sjablong bør justeres. Forslaget tar ikke høyde for at formuesobjektet i perioder har “downtime” eller behov for vedlikehold mv. og således vil heller ikke formuesobjektet generere inntekter i disse perioder. Det vil være urimelig om skattyter pålegges ekstra skatt i slike perioder.
- Hensynet til forutberegnelighet ivaretas ikke tilstrekkelig ved at særreglene på mange punkter er upresise, noe som kan bidra til usikkerheter rundt skattlegging for privatpersoner.

1. Nærmere om forslaget

I henhold til gjeldende rett skal aksjeselskap og ansvarlige selskaper mv. uttaksbeskattes for “fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring [...] av formuesgjenstand, vare eller tjeneste”, jf. skatteloven § 5-2. Finansdepartementet hevder imidlertid, etter kontroller gjennomført fra 2018 til 2021, at selskapers og eiers etterlevelse av regelverket er svært mangelfulle.

Med henblikk på å redusere mulighetene for urettmessig gunstig beskatning og forenkle bevisvurderingene, har Finansdepartementet foreslått en sjablongmessig beskatning av formuesgoder med høy verdi. Den skattepliktige fordelene ved at selskapet disponerer bolig- og fritidseiendom er foreslått satt til 0,5 prosent per uke av det høyeste av eiendommenes omsetningsverdi eller anskaffelseskostnad tillagt påkostninger. For båt, fly og helikopter er den sjablongmessige fordelene foreslått satt til 2 prosent per uke av anskaffelseskostnad tillagt påkostninger, totalt 104 prosent av beregningsgrunnlaget per år.

Finansdepartementet foreslår at skatteplikt knyttes opp mot den private skattyterens og eierens disposisjonsrett, og ikke den faktiske bruken. Den private skattyteren og eieren vil dermed bli skattlagt for kun å ha tilgang til eiendelen (ved at selskapet ikke har den til faktisk bruk i virksomheten i perioder), og ikke for å faktisk benytte seg av godet.

Reglene er foreslått å få virkning fra inntektsåret 2023.

2. Generelle kommentarer

2.1. Finansdepartementets hensikt og formål bak lovforslaget

Finansdepartementet uttaler at hensikten bak forslaget er blant annet forutsigbarhet for skattytere og enklere håndhevelse for Skatteetaten. For å unngå beskatning for privat skattyter/eier, må det fremlegges dokumentasjon på at formuesobjektet har vært benyttet i inntektsgivende aktivitet i selskapet. En slik form for bevisbyrde, medfører etter vår oppfatning lite forutsigbarhet for den private skattyteren/eieren. Ettersom inntekt fra drift må sees i sammenheng med samfunnssituasjonen, vil ikke selskapets eiere med sikkerhet kunne vite hvordan markedssituasjonen vil være hvert år. Eksempler på dette er markedssvingninger, unntakstilstander slik som pandemi eller økonomiske kriser. Forslaget vil dermed ramme eiere økonomisk hardt, dersom selskapets formuesobjekter ikke blir benyttet som følge av dårlige driftsperioder. Uforutsigbarheten ligger i usikkerheten om hvor mange uker i året som formuesobjektet faktisk vil benyttes i forbindelse med virksomhetens drift.

Videre stilles det spørsmål ved om departementet ved sitt lovforslag har vurdert om hensynet til forutsigbarhet for skattytere og enklere håndhevelse for Skatteetaten vil være proporsjonalt i forhold til små eller mellomstore bedrifter i Norge. Lovforslaget medfører i verste fall en risiko for at mindre norske bedrifter må avvikes, grunnet det svært høye sjablongen. **Ettersom arbeidsplasser og**

økonomisk drift av boliger, båt, fly eller helikopter vil stå i fare som følge, anmoder vi departementet om å foreta en forholdsmessighetsvurdering.

2.2. Formuesobjekter anskaffet ut fra selskapets behov vs. på bakgrunn av eierens interesse

Finansdepartementet uttaler at kun formuesobjekter med høy verdi som er egnet til privat bruk, bør omfattes av forslaget. Finansdepartementet nevner i denne sammenheng formuesobjekter som bolig- og fritidseiendom, båt, fly, eller helikopter, og peker på at erverv av denne typen formuesobjekter i mange tilfeller hovedsakelig er anskaffet på bakgrunn av eierens interesser og ikke ut fra selskapets behov, og at erverv av disse i mange tilfeller er selskapsfremmed.

Departementet har oppfordret til høringsinstansenes vurdering av om forslaget er egnet til å redusere omfanget av privat konsum, herunder spørsmålet om reglene i tilstrekkelig grad er avgrenset mot tilfeller der de aktuelle formuesobjektene er en sentral og naturlig del av virksomheten, og den reelle muligheten for privat konsum er fraværende eller svært begrenset.

2.2.1. Bolig- og fritidseiendom

Behovet for å leie ut ferieboliger mv. for sesongarbeidere som skal reise/bo der i perioder - det vil si at boliger disponeres i korte perioder i ferieområder vil etter forslaget også falle inn under sjablongbeskatningen. Dette ser vi på som en svært uheldig effekt av lovforslaget, da virksomheter som f.eks. høyfjellshotell vil kunne se en mangel på arbeidskraft som følge av få/ingen steder å bo eller for dyr leie av sted å bo for en sesong.

2.2.2. Båt, fly og helikopter

Enkelte selskaper er avhengige av å benytte privatfly i sin virksomhet. Eksempelvis er virksomhet til/fra vanskelige tilkomststeder eller steder det ikke går an å komme seg til fra Norge uten alt for lang reisevei. Bruk av privatfly kan videre være nødvendig for å ivareta konfidensialitet i tilfeller der bedriften behandler sensitiv informasjon. Det er derfor vår oppfatning at Finansdepartementets uttalelse om at erverv av privatfly i "mange tilfeller" "hovedsakelig" er anskaffet på bakgrunn av eierens interesser og ikke ut ifra selskapets behov, er misvisende. Vi kan heller ikke se at dette er nærmere dokumentert eller begrunnet. Det er vår oppfatning at innkjøp av fly via selskaper, har til formål å inngå til bruk i selskapets drift (selv om ikke nødvendigvis i direkte inntektsgivende virksomhet), og at det er et prekært behov for aktuelle selskaper.

2.3. Finansdepartementets beregning av den skattepliktige fordelen

2.3.1. Bolig- og fritidseiendom

Departementet tar utgangspunkt i dansk rett ved beregningen av sjablongen på 0,5 prosent for både bolig og fritidsbolig per uke. Av forslaget fremgår det at Departementet ikke ser noen grunn til å skille mellom bolig og fritidsbolig, da eiendommene i "mange tilfeller kan [...] brukes til samme formål. For eksempel kan en ordinær leilighet både fungere som bolig og fritidseiendom". I henhold til Skatteetatens egen utredning i Skatte-ABC 2021/2022 kap. 2.5 "Skillet mellom skatte bolig fritidsbolig", beskriver Skatteetaten imidlertid den tydelige skattemessige forskjellen mellom bolig og

fritidsbolig.¹ Det er en grunn til at de har ulike definisjoner. Etter skatteetaten sin hjemmeside skal f.eks. formuesbeskatningen være ulikt for bolig og fritidsbolig.²

2.3.2. Båt, fly og helikopter

Departementet legger til grunn et beregningsgrunnlag per uke på 2 prosent for båt, fly og helikopter. Anskaffelseskostnaden tillagt påkostninger har departementet foreslått at skal utgjøre beregningsgrunnlaget, og har selv om annen nordisk rett, som svensk eller dansk rett, ikke omfatter fly og helikopter, foreslått å legge samme beregningsgrunnlag for fly og helikopter i norsk lov.

2.4. Disposisjonsrett

Finansdepartementet uttaler at når selskapet eier eller disponerer de nevnte formuesobjektene, skal eieren anses å ha disposisjonsrett til formuesgodet hele året. De uttaler videre at det er uten betydning om eier betaler markedsleie for evt. faktisk bruk. Årsaken til at den faktiske private bruken ikke er avgjørende for skatteleggingen, blir begrunnet i to hovedforhold:

- 1) En disposisjonsrett kan innebære en fordel i seg selv, ved at det i praksis foreligger en disposisjonsrett til formuesobjektet. Dette begrunnes på bakgrunn av skattemyndighetenes tidligere vurderinger, samt rettspraksis.³
- 2) Av erfaring er det krevende for Skatteetaten å kontrollere om et selskaps formuesobjekt er benyttet privat eller ikke.

Perioder der skattyter dokumenterer at formuesobjektet er benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet vil ikke inngå ved beregningen av fordelene.

Departementet har oppfordret til innspill knyttet til forslaget om at det ikke skal foretas en konkret skjønnsmessig vurdering av om eieren har hatt disposisjonsrett.

I henhold til dansk rett er det ikke vilkår om faktisk privat bruk, men det må foretas en konkret skjønnsmessig vurdering av om hovedaksjonær mv. har hatt "rådighet" over formuesobjektet. Departementet foreslår imidlertid at det ikke skal foretas en konkret skjønnsmessig vurdering for å kunne konkludere om det foreligger en disposisjonsrett.

Etter svensk rettspraksis "kan" selskapseiere eller ansatte beskattes for en disposisjonsrett til et formuesobjekt. Dette peker på at i svensk rett ønsker de heller å foreta en konkret skjønnsmessig vurdering før de setter en sjablongmessig skattesats for disposisjonsrett til formuesobjektet til den enkelte eier eller ansatt. Bakgrunnen for en slik praksis begrunnes med at det svenske skatteverket finner det vanskelig å bevise og dokumentere når det foreligger faktisk privat bruk av et formuesobjekt. Ut over dette har ikke Sverige noen særregler om sjablongbeskatning basert på disposisjonsrett, selv om det er adgang i visse tilfeller.

Norge vil etter departementets forslag være det eneste landet som har en slik presumsjon. Denne side ser ingen grunn til at Skatteetaten i Norge ikke også kan fange opp tilfeller der det foreligger privat konsum ved en konkret skjønnsmessig vurdering. Det blir svært lite presist med en presumsjon om full disposisjonsrett ettersom det i aller fleste tilfeller vil være situasjons- og selskapsbetinget. De

¹ Skatteetaten. "Skatte-ABC 2021/2022".

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/bolig--formue/B-11.002/B-11.007/> hentet 23. juni 2022.

² Ibid.

³ Rt. 2014 s. 614 (Elysee)

ulike nyanser av hvilken type virksomhet selskapet driver burde også tas i betraktning i en slik vurdering.

2.4.1. Bolig- og fritidseiendom

De danske reglene baserer seg på et beregningsgrunnlag på 0,5 prosent for perioden mellom uke 22 og 34, altså de mest attraktive periodene å disponere fritidseiendom på. Finansdepartementet har imidlertid foreslått en mye strengere sjablong, ettersom de vurderer at norske fritidsboliger er "egnet" til å benyttes hele året. I Skatteetatens Skatte-ABC 2021/2022 kapittel 2.5 "Skillet mellom bolig og fritidseiendom" blir det imidlertid presisert at ikke alle boliger eller fritidsboliger er faktisk egnet til å brukes hele året. Hvorvidt en bolig skal anses å ikke lenger være egnet til bruk som helårsbolig "må vurderes konkret" etter Skatteetatens uttalelse.

Lovforslaget viser videre til at dersom en bolig eller fritidsbolig er under rehabilitering, vil selskapets eier fortsatt regnes for å disposisjonsrett over formuesobjektet. En slik streng tolkning av disposisjonsretten vil imidlertid kunne føre til uforsvarlig drift av boligen eller fritidsboligen, da selskapets eier vil søke å minimere vedlikehold for å unngå å bli beskattet etter den høye sjablongen. Tilbudet vil også bli dårligere og mindre, ettersom eier av selskapet ikke ønsket å tape i den tid boligen eller fritidsboligen ikke kan leie ut grunnet modernisering eller av andre estetiske grunner. Dette tilsier et marked dominert av større selskaper, hvor eierne har en langt bedre økonomisk evne.

2.4.2. Båt, fly og helikopter

Selv om selskapets fly eller helikopter står på bakken, vil det ikke automatisk tilsi at eiere har en reell disposisjonsrett til enhver tid. Fly som hovedsakelig blir benyttet til inntektsdrivende aktivitet, har en betydelig "downtime" per uke. Det innebærer at mange fly står på bakken store deler av uken og blir ikke brukt, grunnet at virksomheten ikke har noe inntektsdrivende aktiviteter som flyet kan benyttes til på det tidspunkt. Det samme gjelder forøvrig for båt og helikopter. I tilfeller hvor fly skal benyttes til langreiser, vil heller ikke flyet være tilgjengelig i dagene/dagen før avreise. Flyet er nødt til å være tilgjengelig for selskapets disposisjon når det trengs, og vil derfor verken for eieres private bruk eller markeded være en reell tilgang til flyet i disse dager. Det vil dermed være urimelig for eier å blir skattlagt for de dagene selskapet ikke benytter seg av eid båt eller fly.

Den skattemessige sjablongen vil også etter forslaget få virkning, dersom ikke flyet er i luften 8 timer hver dag hele året. Det er ikke etter bransjen normalt at slike formuesobjekter benyttes på en daglig basis.

Når det gjelder fly som anskaffes til bruk som transportmidler i virksomheten, vil bedriften som regel søke å benytte slike midler kun der det er nødvendig, grunnet både økonomiske og miljømessige grunner. Det rimelige alternativet vil være gjeldende rett, herunder at skattyter dokumenterer når båten, flyet eller helikopteret faktisk blir benyttet som en fordel i form av privat bruk men at heller dokumentasjonskravene blir strengere.

Lovforslaget viser videre til at dersom en båt befinner seg på verksted, vil selskapets eier fortsatt regnes for å ha disposisjonsrett over formuesobjektet. En slik streng tolkning av disposisjonsretten vil imidlertid kunne føre til uforsvarlig drift av båten, da selskapets eier vil søke å minimere vedlikehold for å unngå å bli beskattet etter den høye sjablongen.

I likhet med boliger og fritidsboliger, vil også tilbudet av båt, fly eller helikopter muligen føre til mindre og dårligere tilbud, grunnet færre båter, fly eller helikoptre og lite ressurser på evt. "oppgraderinger".

3. Generelle bemerkninger og behov for unntaksregel

Spørsmålet om hvorvidt forslaget er tilstrekkelig avgrenset, er av særlig betydning for selskaper der privat konsum ikke forekommer, eller der den reelle muligheten er begrenset. Forslaget hensyntar ikke selskaper som anskaffer formuesobjektet til bruk i kjernevirksomheten, eller der det er en sentral og naturlig del av virksomheten. Det utgjør en forskjell fra selskaper som anskaffer et selskapsfremmed formuesobjekt. Formålet er å hindre at “eier og selskap oppnår en urettmessig gunstig beskatning ved at private kostnader dekkes av selskap”. De ulike grunnlagene for anskaffelse kan vanskelig sidestilles.

Forslaget er ment til å redusere omfanget av privat konsum, men grunnet manglende avgrensning vil det reelt sett få en uønsket/uheldig effekt for selskaper der formuesobjektet inngår som en sentral og naturlig del av virksomheten. Forslaget hensyntar ikke tilfeller der muligheten for privat konsum er fraværende eller begrenset. Det at selskapet ikke kan dokumentere at formuesobjektet er benyttet i inntektsgivende virksomhet hele året bør heller ikke være synonymt med privat konsum når det er åpenbart at fraværet av slik aktivitet skyldes andre forhold.

Det bør oppstilles unntak eller skjønnsmessige vurderinger for å unngå skatteplikt i tilfeller det vil være urimelig for eiere eller selskapet.

Det er oppfordret til innspill om hvorvidt det bør utformes en unntaksregel for tilfeller der et formuesobjekt er “ervert av hensyn til selskapets virksomhet og utelukkende brukes i inntektsgivende aktivitet”.

3.1. Streng dokumentasjonskrav

Departementet har uttalt at eier og selskapet kan dokumentere at de ikke har hatt disposisjonsrett dersom formuesobjektet har vært benyttet i inntektsgivende arbeid. I praksis kan det være utfordrende å dokumentere slik bruk, ettersom formuesobjektet ikke nødvendigvis benyttes hele året. For selskap der formuesobjektet er ervert av hensyn til selskapets virksomhet bør ikke presumsjonen om disposisjonsrett legges til grunn, ettersom bakgrunnen for ervert åpenbart ikke er privat bruk, selv om formuesobjektet ikke genererer direkte inntekter.

Det vil heller ikke fremstå rimelig eller rettferdig å konkludere med at kravet til dokumentasjon ikke er oppfylt eksempelvis i flybransjen der vedlikehold er en forutsetning for forsvarlig drift og således fortsatt inntektsgivende arbeid.

Det strenge dokumentasjonskravet oppfordrer videre til overdreven bruk av selskapets formuesobjekter. Dersom alternativet til inntektsdrivende aktivitet av formuesobjektene tilsier en høy sjablongmessig skatt av godet, vil selskapets eiere søke å kunne dokumentere for inntektsdrivende aktivitet for å unngå en den høye beskatningen. Den hyppige bruken vil ikke bare tilsi sløsing av selskapers tid og ressurser, men vil også ha negative miljømessige virkninger og da særlig ved bruk av båt, fly og helikopter.

3.2. Egnet til privat bruk

Det er foreslått at formuesobjekter (her: båter, fly og helikopter) som er egnet til privat bruk omfattes av særreglene. Departementet uttaler at det skal foretas en konkret vurdering av om formuesobjektet er egnet til privat bruk. Formuesobjektet kan være egnet til privat bruk, selv om det også er brukt i virksomheten. Dette er problematisk av flere grunner. Først og fremst er det ingen retningslinjer om

hva som inngår i den konkrete vurderingen, noe som bidrar til usikkerhet for selskap som har anskaffet slike formuesobjekter.

Videre fremstår det svært uheldig dersom en slik presumsjon skal legges til grunn også for selskaper der formuesobjektet er ervervet av hensyn til selskapets virksomhet, og at slik virksomhet er dokumentert for majoriteten av året. Fravær av inntektsgivende arbeid i perioder kan skyldes vedlikehold eller mindre tilstrømming av "business", der konsekvensen potensielt kan være at den udokumenterte perioden inngår i beregningen av fordelene ettersom formuesobjektet da anses egnet til privat bruk, selv om det også er brukt i virksomheten. Det kan være behov for begrensninger.

Det bemerkes at formuesobjekter som i teorien kan være "egnet til privat bruk" i praksis ikke vil ha samme egnethet eller nødvendigvis anskaffes til privat konsum. For selskaper der formuesobjektet ikke er selskapsfremmed vil den reelle muligheten og risikoen for privat konsum være redusert. Det underbygger at anvendelsesområdet bør avgrenses, alternativt at et selskap på visse vilkår kan unntas fra særreglene. I alle tilfeller bør det uansett oppstilles klarere retningslinjer for å ivareta hensynet til forutberegnelighet.

Det kan også problematiseres hva som inngår i den konkrete vurderingen. For et selskap der formuesobjektet inngår i kjernevirksomheten, som etterlever dokumentasjonskravene, og ikke benytter formuesobjektet til privat konsum, vil reglene ha uheldige virkninger. Det fremstår ikke som at Departementet ønsker å stoppe disse tilfeller, og det bør derfor reflekteres i en unntaksregel.

3.3. Konkurransen- og markedshensyn

Konkurransen- og markedshensyn kan tale for at anvendelsesområdet bør innsnevres. En uheldig konsekvens med at særreglene favner vidt er at de vil ramme hardere for små- og mellomstore bedrifter. Eiere som ikke har midler til å bære kostnaden ved de foreslåtte regler vil straffes, selv om det ikke skyldes privat konsum. Det at virksomheten i perioder ikke genererer profitt grunnet manglende inntektsgivende arbeid kan skyldes en variasjon av forhold utenfor selskapet eller eiernes kontroll. Virkningen kan være at slike bedrifter tvinges ut av markedet, selv om formuesobjektet faktisk benyttes som en sentral og naturlig del av virksomheten. Motstykket til dette er at selskaper med formuende eiere har lettere for å bli på markedet, selv om det foreligger privat konsum. Stopp-regelen vil på den måten ikke ha den ønskede effekt.

4. Oppsummert

Oppsummert fremstår forslaget ikke tilstrekkelig utredet, ettersom det foreligger manglende avgrensninger og forslaget ikke hensyntar potensielle uheldige konsekvenser for de som ikke misbruker systemet. Det vil være urimelig å snu bevisbyrden grunnet en presumsjon om at privat konsum er hovedregelen, når dette ikke gjelder alle. Det vil være en uheldig effekt om det norske rettssystemet utvikler seg i retningen av at ordinære borgere skal skatte/straffes grunnet muligheten for misbruk i forkant av at systemet er utnyttet, når den reelle muligheten i mange tilfeller er fraværende eller svært begrenset.

Med vennlig hilsen

Ecit Law Advokater AS

Gian Luca Congeddu , advokat

Bente Halvorsen , advokat

