

Finansdepartementet

Kopi: Norges Idrettsforbund

Skattlegging av privat konsum i selskap – fly brukt i flyklubber mv.

1. Innledning og bakgrunn

Norges Luftsportforbund (NLF) viser til Finansdepartementets høring med referanse 22/2695 vedrørende skattlegging av privat konsum i selskap. NLF er et særforbund tilknyttet Norges Idrettsforbund (NIF) og er Norges største interesseorganisasjon for allmennflyging og luftsport. NLF har om lag 250 tilsluttede klubber over hele landet med til sammen cirka 20 000 medlemskap. NLFs luftsports- og flyklubber organiserer blant annet motorflyging, fallskjermhopping, sportsflyging og ballongflyging. NLFs klubber driver en rekke flyskoler og gjennomfører annen samfunnsviktig flyging gjennom NLFs flytjeneste, herunder brannovervåking samt søk- og redningstjeneste. Samtlige av disse aktivitetene fordrer tilgang til kostbare luftfartøy.

Norske fly- og luftsportsklubber som er tilknyttet NLF er etablert som *foreninger*. I mange tilfeller eier klubbene luftfartøy selv. I slike tilfeller vil lovendringen ikke få noen konsekvens, slik vi tolker utkastet til § 5-2 nytt tredje ledd, jf. referansen til skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a og e. Mange av NLFs klubber kan imidlertid i egenskap av foreninger med begrensede økonomiske midler ha betydelige problemer med å sikre finansiering av luftfartøy i kredittmarkedet. Dette har bidratt til at gjennomsnittsalderen for småflyflåten nå estimeres til ca. 40 år,¹ med de ulemper dette gir med hensyn til elektrifisering, overgang til bærekraftig drivstoff, implementering av ny sikkerhetsteknologi mv. Flere flyklubber har løst problemet med å leie inn moderne luftfartøy fra aksjeselskaper eller andre liknende innretninger. Selskapene kan være eid av én eller et fåtall aksjeeiere, og luftfartøyene leies typisk inn av klubbene på basis av opererte flytimer.

Vårt høringsinnspill har til formål å sikre at lovendringen innrettes på en slik måte at medlemsklubbene ikke mister tilgangen til innleie av luftfartøy gjennom den fleksibiliteten dagens leiemodeller sikrer. Dersom tilgangen til moderne luftfartøy reduseres, heves terskelen for å delta i luftsport og allmennflyging, samtidig som den pågående omleggingen til en mer miljø- og klimavennlig flyflåte blir vanskeliggjort. Forsinket modernisering av flåten er også flysikkerhetsmessig uheldig og vil kunne gjøre de nye nasjonale flysikkerhetsmålene innenfor allmennflyging som Luftfartstilsynet har foreslått² vanskeligere å nå.

¹ <https://generalaviationnews.com/2015/05/31/analyzing-statistics-on-worldwide-aviation/> (I 2015 var estimatet for USAs småflyflåte 38.2 år. Data fra Norges Luftfartøyregister indikerer at tilsvarende tall gjelder for Norge.)

² <https://luftfartstilsynet.no/globalassets/dokumenter/horinger/2022/horing-av-norges-flysikkerhetsprogram-ssp/ssp-v.2--horingsversjon.pdf> på s. 20 flg.

2. Grunnleggende skiller mellom bruk av luftfartøy og andre driftsmidler som lovforslaget gjelder

Utkastet til lovendring treffer etter NLFs syn bredere enn formålet med endringen tilsier og kan gi utilsiktede og uforholdsmessige virkninger. Lovendringen bør ta høyde for – og dra nytte av – at regelverk og praksis knyttet til bruk av luftfartøy til allmennflyging («general aviation») er vesensforskjellig fra hva som tilsvarende gjelder for båter, boliger og fritidseiendommer som er egnet til privat bruk. Med «allmennflyging» menes her flyging som er ikke-kommersiell («non-commercial») i luftfartsregelverkets³ forstand, til forskjell fra ruteflyging og lignende. Ikke-kommersielle operasjoner omfatter blant annet:⁴

- «Corporate flights» / «business flights»: «a flight conducted for business purposes: the operator may carry its own personnel and/or property in the interest of business».
- «Leisure flights» / «private flights»: «a flight operated by an operator for personal or recreational purposes, not associated with a business or a profession».
- «Managed flights»: «a flight operated by an operator for the business purposes of the aircraft owner, with no remuneration or other valuable consideration involved».

Som vi ser, omfatter ikke-kommersielle operasjoner i luftfartsregelverkets forstand både flyvninger for forretnings-/næringsmål og fritidsformål. Et selskap som eier et luftfartøy kan dessuten i næring leie ut fly til leietakere som flyr for fritidsformål, enten som hoved- eller bigeskjeft. Lovendringen bør innrettes slik at legitim næringsmessig bruk ikke stanses av regler som rammer for bredt.

Særtrekk knyttet til bruk av luftfartøy gjør det lettere å differensiere mellom næringsrelatert bruk og annen bruk enn hva som gjelder andre driftsmidler. Vi viser til følgende:

- a) Båter, boliger og fritidseiendommer som er egnet til privat bruk kan som oftest benyttes av *enhver* uten videre. Når et selskap eier slike driftsmidler, kan følgelig en personlig skatteyder som er selskapseier tenkes å benytte driftsmiddelet i egen interesse. Dette reiser spørsmål om uttaksbeskatning mv. Bruk av luftfartøyer krever derimot involvering av en *luftfartsoperatør*.⁵ Innenfor ordinær allmennflyging – som er det mest relevante scenariet for selskaper som ikke er flyselskaper – er operatørrollen fordelt mellom luftfartøyets eier og fartøysjefen.⁶ For å være fartøysjef må man ha flysertifikat, og dette er en kompetanse bare de færreste selskapseiere har. Flertallet av selskapseiere kan derfor ikke benytte slike driftsmidler på egenhånd. Som den klare hovedregel, kan heller ikke selskapseierne eller selskapet betale en flyger for at selskapseierne blir fløyet som passasjer innenfor rammeverket som gjelder privatflygere / ikke-kommersiell luftfart.⁷ Slike selskapseiere kan derfor ikke i egen interesse dra nytte av et luftfartøy som selskapet disponerer, selv om fartøyet isolert sett og rent objektivt er egnet til privat bruk.

³ Forordning (EU) nr. 965/2012 artikkel 2 punkt 1d (motsetningsvis), jf. forskrift 7. august 2013 nr- 956 om luftfartsoperasjoner § 1 første ledd.

⁴ Veiledningsmateriell til forordning (EU) nr. 965/2012, se *GM1 Article 2(1)(d) Definitions* bokstav j til l, jf. ED Decision 2019/019/R.

⁵ Forordning (EF) nr. 216/2008 artikkel 3 bokstav h, jf. forskrift 26. februar 2013 nr. 219 om felleseuropeiske sikkerhetsregler for sivil luftfart og om etablering av et europeisk flysikkerhetsbyrå § 1 første ledd.

⁶ Vedlegg 6 til overenskomst av 7. desember 1944 om internasjonal sivil luftfart (Chicago-konvensjonen) – ICAO Annex 6 Part II (10. utgave 2018) – side med romertall xx, andre avsnitt.

⁷ Se definisjonen av «private pilot» i forordning (EU) nr. 1178/2011 vedlegg I (del-FCL) pkt. FCL.010 som lyder: «‘Private pilot’ means a pilot who holds a licence which prohibits the piloting of aircraft in operations for which remuneration is given, with the exclusion of instruction or examination activities, as established in this Part». Se også rammene for ikke-kommersiell luftfart med ikke-kompliserte luftfartøyer i forordning (EU) nr. 965/2012 artikkel 2 punkt 1d (motsetningsvis), jf. artikkel 5 nr. 4, jf. artikkel 6 punkt 4a. For luftfart med kompliserte luftfartøyer åpner regelverket for «managed operations», der en tredjepart trer inn i «operatørrollen», se vedlegg III til forordning (EU) nr. 965/2012 (del-ORO) pkt. ORO.DEC.100, jf. GM1 ORO.DEC.100, jf. ED Decision 2014/017/R.

- b) Hvorvidt båter, boliger og fritidseiendommer faktisk er benyttet av noen (eksempelvis en selskapseier) eller har stått tomme/ubenyttet er vanskelig å fastslå. Gjennom lovpålagt loggbokføring – både for flygeren⁸ og luftfartøyet⁹ – kan det derimot enkelt fastslås om et luftfartøy har vært i bruk. Dersom en selskapseier med flysertifikat har benyttet et luftfartøy som tilhører selskapet, vil dette tilsvarende framkomme av loggboken. Dersom selskapseieren ikke har betalt for leie av luftfartøyet på markedsmessige vilkår, vil korrekt uttaksbeskatning enkelt kunne fastslås.
- c) Notoriteten knyttet til bruk av luftfartøy er særlig god innen allmennflyging med ikke-kompliserte fartøy: Innenfor dette segmentet av luftfarten gjelder hovedregelen om at den personen som har «operasjonell kontroll»¹⁰ – og som er pålagt å loggbokføre flyvningen i egenskap av fartøysjef – sammenfaller med den som har interesse i at flyvningen finner sted.¹¹
- d) Loggbokføring av enhver flyvning omfatter også reisetidspunkt, avgangs- og landingssted. Et flys bevegelser framkommer også som den klare hovedregel av tilgjengelige radartransponderdata.¹² Tilsvarende loggbokføring og transparens eksisterer ikke for båter, boliger og fritidseiendommer egnet til privat bruk. Siden det enkelt kan fastslås hvor og når en allmennflyreise har funnet sted, kan allmennflyreiser vanskelig utgjøre et større problem mht. uttaksbeskatning enn alminnelige reiser med rutefly, tog, eller buss der det utstedes billetter som et selskap betaler for.
- e) Utleie av enkle småfly innenfor allmennflyging skjer på timebasis, basert på *antall faktisk opererte timer* (dvs. basert på tiden hvor luftfartøyet er i bevegelse). Innbakt i timeprisen ligger forholdsvis fordelte faste kostnader. Dette står i kontrast til utleie av båter, boliger og fritidseiendommer, som i dominerende grad baseres på kalenderintervaller som dekker *tiden hvor driftsmiddelet står til leietakers disposisjon*, uavhengig av om det faktisk brukes av leietaker eller ikke.

3. Utfordringer med forslaget

Finansdepartementet betegner utkastet til regler som «stoppregler» (se side 4 i høringsnotatet). NLF deler departementets vurdering av at reglene i realiteten vil stoppe mange aksjeselskaper fra å eie og leie ut luftfartøy til allmennflyging. Dersom utkastet vedtas som foreslått, vil det medføre følgende ulemper:

- En sterkt ønsket fornyelse av småflyflåten vil bli vesentlig vanskeliggjort. Dette vil kunne være til hinder for:
 - innfasing av ny sikkerhetsteknologi (herunder fly med redningsskjerm, elektronisk flygerstøtte, autolandingssystemer, taktile steilevarselssystemer mv.),

⁸ Forordning (EU) nr. 1178/2011 vedlegg I (del-FCL) punkt FCL.050.

⁹ Forordning (EU) nr. 1321/2014 vedlegg Vb (del-ML) punkt ML.A.305 bokstav b og c, jf. forordning (EU) nr. 965/2012 vedlegg VII (del-NCO) punkt NCO.GEN.135 bokstav a punkt 8.

¹⁰ Forordning (EU) nr. 965/2012 vedlegg I (del-DEF) nr. 91, jf. vedlegg VII (del-NCO) pkt. NCO.GEN.105 bokstav a nr. 2.

¹¹ Forordning (EU) nr. 965/2012 artikkel 2 punkt 1d (motsetningsvis), jf. artikkel 5 nr. 4, jf. artikkel 6 punkt 4a. For luftfart med kompliserte luftfartøyer åpner regelverket for «managed operations», der en tredjepart trer inn i «operatørrollen», se vedlegg III til forordning (EU) nr. 965/2012 (del-ORO) pkt. ORO.DEC.100, jf. GM1 ORO.DEC.100, jf. ED Decision 2014/017/R.

¹² Bruk av radartransponder om bord er for øvrig obligatorisk til enhver tid, se forordning (EU) nr. 923/2012 vedlegg (SERA) pkt. SERA.13001 bokstav a.

- innfasing av fly som kan bruke SAF («sustainable aviation fuels»,¹³ herunder «electrofuel»¹⁴) istedenfor fossil flybensin,
- elektrifisering av flyflåten, og
- innfasing av særlig støysvake fly.
- Redusert tilgang til flygerutdanning.
- Redusert tilgang til allmennflyging med enkle luftfartøyer som transportform, til fordel for blant annet kommersiell lufttransport som er vanskeligere å avkarbonisere enn allmennflyging.
- Redusert tilgang til allmennflyging som idrett og fritidsaktivitet.
- Redusert tilgang til frivillig flytjeneste organisert av ideelle organisasjoner.¹⁵

NLF viser for øvrig til Samferdselsdepartementets «Strategi for småflyverksemda i Noreg»¹⁶ kapittel 3 hva angår allmennflygingens rolle i samfunnet. Småflygingens samfunnsbidrag vil på generelt grunnlag bli svekket, dersom tilgangen til en moderne flyflåte vanskeliggjøres.

NLF anser videre at forslaget er urimelig og u hensiktsmessig i den forstand at sågar selskapseiere som ikke selv kan være operatør/fartøysjef fordi vedkommende mangler flysertifikat, likevel rammes av utkast til objektiv regel gjennom *fartøys* karakter (ref. formuleringen «som er egnet til privat bruk», jf. ny § 10-14 første ledd første punktum). Luftfartsregelverket knytter allerede operasjonell kontroll av luftfartøy til fartøysjefrollen innenfor ikke-kommersiell luftfart, se pkt. 4 nedenfor. Flyging i andres interesse enn egen må på grunn av begrensninger i luftfartslovgivningen¹⁷ som den klare hovedregel skje innenfor kommersielle flyselskap. Utkastet til regel rammer derfor personlige skatteyttere som har investert i selskap som eier luftfartøy for næringsmessig utleie til ikke-kommersielle operatører, selv om skatteyteren verken har kvalifikasjoner til å føre fartøyet eller i nevneverdig omfang kan være passasjer.

I scenarier der en selskapseier faktisk *er* flyger og bruker selskapets luftfartøy deler av tiden, kan selskapseierens bruk enkelt fastslås med tanke på uttaksbeskatning.

Følgenvirkningen av lovforslaget er at tilgangen til luftfartøy innen allmennflyging vesentlig reduseres, uten at skatteforvaltningshensyn gjør løsningen nødvendig.

Utkastet til ny § 10-4 fjerde ledd som fastslår at perioder driftsmiddelet har vært benyttet i inntektsgivende aktivitet i selskapet ikke skal medregnes, er til liten hjelp ved utleie av småfly til ikke-kommersiell luftfart. Som nevnt, skjer slik utleie på timebasis ut fra antall faktisk *opererte* timer. Et småfly vil typisk kunne benyttes mellom 50 og 500 timer i året. Vesentlig flere timer er det erfaringsmessig vanskelig å ha flyet i aktivitet på grunn av værforhold, vedlikehold mv. Det framstår lite rimelig at en selskapseier skal uttaksbeskattes for flytimer som for det første ikke er benyttet og for det andre som det uansett er umulig å «produsere».

NLF savner dessuten en EØS-rettslig drøftelse av departementets utkast til lovendring. Selv om nasjonal skattelovgivning faller inn under medlemsstatenes kompetanseområde iht. EØS-avtalen, må utøvelsen av kompetansen i tråd med sikker rett være EØS-konform. Herunder må tiltak som det foreslåtte ikke stride mot grunnfrihetene i EØS-avtalen, eksempelvis vare-, tjeneste- og kapitalreglene. EU-domstolen har fastslått at «leasing and hiring of aircraft constitute services within the meaning of Article 50 EC»,¹⁸ og det er ingen holdepunkter for at noe annet gjelder iht. EØS-avtalen artikkel 36 flg. Det er ikke vanskelig å

¹³ <https://www.icao.int/environmental-protection/Pages/SAF.aspx>

¹⁴ <https://group.vattenfall.com/what-we-do/roadmap-to-fossil-freedom/industry-decarbonisation/aviation-electrofuel>

¹⁵ Godkjent iht. forskrift om sivil statsluftfart med offentligrettslig formål mv § 4.

¹⁶ <https://www.regjeringen.no/contentassets/131c330f68b744d588152ac6c4702ce5/strategi-smafly.pdf>

¹⁷ Se note 7 over.

¹⁸ Case C-9/11, *Waypoint Aviation SA v. Belgium*, ECLI:EU:C:2011:658, avsn. 20.

se for seg scenarier med grenseoverskridende elementer, der forslaget til sjablongregel vil måtte prøves mot EØS-retten. Siden EØS-retten skal tolkes autonomt, er det for øvrig av begrenset rettskildemessig betydning at Danmark har innført et liknende sjablongregime.

4. Forslag til løsning

NLF legger til grunn at Regjeringen ønsker å sikre en effektiv skattelegging, dvs. en skattelegging som hindrer økonomisk tap og som sikrer at samfunnets samlede ressurser utnyttes på en best mulig måte. NLF antar videre at Regjeringen ønsker å motvirke de negative effektene av forslaget som vi beskriver over. Spørsmålet er hvordan forslaget kan tilpasses, slik at departementets formål med forslaget oppnås, samtidig som de negative effektene vi belyser ovenfor unngås.

NLF foreslår at det innføres en egen unntaksbestemmelse fra sjablongregelen til fordel for selskaper som i næring leier ut luftfartøy til ikke-kommersiell luftfart, så fremt luftfartøyet er enkelt (ikke-komplisert) og flytiden selskapseieren selv eventuelt skulle benytte fartøyet belastes eieren på samme avtalevilkår og med samme økonomiske forutsetninger som leietakere generelt.

Med «ikke-kommersiell luftfart» siktes det her til luftfart som *ikke* utgjør en «kommersiell operasjon» («commercial operation»), jf. forordning (EU) nr. 965/2012 artikkel 2 punkt 1d. Med ikke-komplisert luftfartøy siktes det til luftfartøy som *ikke* er et «motordrevet, teknisk komplisert luftfartøy» («complex motor-powered aircraft»), jf. forordning (EU) nr. 965/2012 artikkel 140 nr. 2 bokstav b, jf. forordning (EF) nr. 216/2008 artikkel 3 bokstav j.

Hensikten med denne avgrensningen er som følger:

- Ikke-kommersiell luftfart med ikke-kompliserte luftfartøyer reguleres av vedlegg VII (del-NCO) til forordning (EU) nr. 965/2012, jf. artikkel 5 nr. 4. I slik luftfart vil fartøysjefen uten unntak være den som har operasjonell kontroll,¹⁹ og dette samsvarer som det klare utgangspunkt med den personen som har primærinteressen i at flyvningen finner sted.²⁰ I slike operasjoner kan derfor den lovpålagte loggbokføringen *presumeres* å gi uttrykk for hvem flygingen har skjedd i interesse av, i fravær av dokumentasjon for det motsatte. Dette gjør at spørsmål om rett fakturering og uttaksbeskatning er lett å ettergå.
- Ved å avgrense mot teknisk kompliserte fartøyer, unngås scenarier med «managed operations», der en tredjepart opererer fartøyet og inntar operatørrollen, med den noe svakere grad av notoritet rundt bruk dette kan gi.
- Ved å avgrense mot tekniske kompliserte fartøyer, hindrer man at selskap som eier/opererer «businessjets» og andre teknisk-kompliserte luftfartøy drar nytte av et unntak som er innrettet med formål om å sikre tilgang til en moderne flåte av enkle fartøyer til bruk i utdanning, idrett og ideell luftfartsvirksomhet.
- Ved å avgrense mot tekniske kompliserte fartøyer, hindrer man hovedutfordringene med dårlig samsvar mellom markedsleie og selskapets reelle kostnader som departementet viser til nederst på side 7 i høringsnotatet: For ikke-kompliserte luftfartøy er markedsleien verken uforutsigbar eller i betydelig grad konjunkturfølsom, men snarere nettopp uttrykk for reelle kostnader. Det store antallet ikke-kompliserte luftfartøy i Norge²¹ – sammenliknet med det beskjedne antallet

¹⁹ Forordning (EU) nr. 965/2012 vedlegg I nr. 91, jf. vedlegg VII punkt NCO.GEN.105 bokstav a nr. 2.

²⁰ Forordning (EU) nr. 965/2012 artikkel 2 punkt 1d (motsetningsvis). Det samme kommer forutsetningsvis til uttrykk i artikkel 6 punkt 4a.

²¹ Anslagsvis 600–700.

kompliserte fartøy i ikke-kommersiell luftfart²² – gjør det vesentlig lettere å fastslå markedsleien for førstnevnte.

5. Forslag til ordlyd, ny § 10-14 sjuende ledd

Regelteknisk kan NLFs utkast til løsning innrettes på ulike måter. NLF foreslår at det inntas et sjuende ledd i § 10-14 som kan lyde:

(7) Bestemmelsen i første ledd første punktum får ikke anvendelse for selskap som disponerer ikke-komplisert luftfartøy og som i næring leier ut slikt luftfartøy til ikke-kommersielle operatører, dersom personlig skatteyder som nevnt i første ledd ikke benytter luftfartøyet selv eller dersom skatteyderen selv leier luftfartøyet til markedsmessig pris og på markedsmessige avtalevilkår.

Ved å vise til «[b]estemmelsen i første ledd første punktum», klargjøres for det første at unntaket ikke gjelder overdragelsscenariene, jf. departementets utkast til ny § 10-14 femte ledd. Videre tydeliggjøres at unntaksbestemmelsen ikke berører de generelle reglene om uttaksbeskatning, jf. skatteloven § 5-2.

Ordet «disponerer» viser tilbake til første ledd i departementets utkast og vil typisk omfatte eierskap.

Med «ikke-komplisert luftfartøy» menes – som nevnt over – luftfartøy som *ikke* er et «motordrevet, teknisk komplisert luftfartøy» («complex motor-powered aircraft»), jf. forordning (EU) nr. 965/2012 artikkel 140 nr. 2 bokstav b, jf. forordning (EF) nr. 216/2008 artikkel 3 bokstav j. Bestemmelsen vil imidlertid også omfatte nasjonalt sertifiserte luftfartøy som reguleres av tilsvarende operative bestemmelser i egenskap av å være ikke-kompliserte, jf. forskrift 15. februar 2021 nr. 524 om luftfartsoperasjoner med nasjonalt sertifiserte luftfartøy § 2, contra kap. III.

Begrepet «i næring» er inntatt for å tydeliggjøre at unntaket bare gjelder dersom *utleien* har et næringsmessig formål som er forenlig med selskapsformålet. Formuleringen har også en pedagogisk funksjon, i det den viser at *utleien* kan være næringsinnrettet, selv om *leietakeren* kun driver ikke-kommersiell luftfart.

Med «ikke-kommersielle operatører» siktes det her til luftfartsoperatør som *ikke* utfører «kommersiell operasjon» («commercial operation»), jf. forordning (EU) nr. 965/2012 artikkel 2 punkt 1d, i motsetning til eksempelvis flyselskaper. Bestemmelsen vil også omfatte ikke-kommersielle operasjoner av nasjonalt sertifiserte luftfartøy som reguleres av tilsvarende operative bestemmelser i egenskap av å være ikke-kommersielle, jf. forskrift 15. februar 2021 nr. 524 om luftfartsoperasjoner med nasjonalt sertifiserte luftfartøy § 2, contra kap. IV.

NLF håper at forslaget tas i betraktning, slik at man unngå utilsiktede negative konsekvenser. Ved behov for ytterligere belysning av saken, stiller NLF seg til disposisjon.

Med vennlig hilsen,

NORGES LUFTSPORTFORBUND



John Eirik Laupsa
Generalsekretær

²² Trolig under 30 fartøy.