

Finansdepartementet

Oslo, 8. juli 2022

Høringssvar - forslag til særregler om skattelekking av privat konsum i selskap

Vi viser til høringsforslag til særregler om skattelekking av privat konsum i selskap med høringsfrist 1. august 2022.

Innledningsvis vil BDO Advokater AS påpeke at forslaget synes å ramme uforholdsmessig bredt og langt utover det reelle formålet om å hindre privat konsum av enkelte verdifulle eiendeler i selskap. Slik forslaget er utformet vil det gjennom selskap bli vanskelig å drive f.eks. familieeide campingplasser, hytteutleie, båtutleie mv. som opplagt er sesongbasert og ikke er inntektsgivende i mer enn en begrenset periode i året. Det samme vil gjelde for utleie av leiligheter dersom man risikerer at f.eks. behov for oppussing eller tørke i leiemarkedet medfører en stor skattebelastning for eierne. Det fremstår uheldig at legitim familievirksomhet som drives gjennom ansvarsbegrensende aksjeselskapsform kan måtte avvikles grunnet risiko for uventet og utilsiktet ekstrabeskatning etter forslaget til nye regler. Det anbefales at departementet i større grad konsekvensutreder forslaget og de mulige negative virkninger det kan medføre utover at det gir mindre kontrollarbeid for skattemyndighetene og evt. økt proveny.

For øvrig har BDO Advokater AS noen kommentarer og innspill til enkelte deler av forslaget tatt inn nedenfor.

Til pkt. 3.2.1 Selskap og eiere som omfattes av reglene

«Eiere som omfattes»

Departementet foreslår at reglene skal gjelde personlig skattyter som på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret, direkte eller indirekte, har eid eller kontrollert selskapet med minst 50 %. Departementet ber om innspill på om det kan være et alternativ å sette eier- og kontrollandelskravet lavere enn 50 %.

Vi er av den oppfatning at eierkravet ikke bør settes lavere enn minst 50 %. Et lavere eierkrav vil kunne medføre at reglene treffer uforholdsmessig bredt og kan komplisere forutberegneligheten og oppfølging for skattyterne og skattemyndighetene. Vi mener at forslaget om at nærstående eier- og kontrollandel slås sammen, og det at eierkravet i så fall er oppfylt for samtlige nærstående, i mange tilfeller reelt sett vil medføre et lavere eier- og kontrollkrav enn 50 % og ser derfor ikke behovet for å senke eierkravet ytterligere. Vi er for øvrig enig i forslaget om at reglene kun skal omfatte eiere i selskapet, og ikke ansatte uten eierandel.

Det følger av forslaget at det er personlig skattyter som skal utbyttebeskattes for beregnet fordel. Det fremgår direkte av forslag til lovtekst at fordelene skal anses som utbytte etter skatteloven § 10-11. Dette vil i så fall innebære at tilfeller der den personlige skattyteren ikke

er skattemessig hjemmehørende i Norge vil det kunne ilegges kildeskatt på utbytte, jf. skatteloven § 10-13. Vi legger til grunn at det med «personlig skattyter» er ment «personlig skattyter som er skattemessig hjemmehørende i Norge etter internrett eller skatteavtale». Dette bør i så fall presiseres. Dersom det er ment at kildeskatt skal kunne ilegges bør trekkplikt, rapportering mv. utredes nærmere. Dersom det er kildeskatteplikt vil det antas at det også kan påvirke uttaksbeskatning på selskapsnivå.

Vi noterer oss videre at departementet foreslår at samboere skal omfattes av nærståendebegrepet i denne sammenheng. Dette vil i så fall avvike fra nærståendebegrepet etter reglene om utbytte og kredittstillelse i skatteloven § 10-11. Nærhetene mellom forslaget til skatteloven ny § 10-14 og reglene i skatteloven § 10-11 tilsier at det ikke bør være forskjellige nærståendebegrep. Det at skatteloven § 6-41 femte ledd bokstav d omfatter samboer bør ikke ha betydning i denne sammenheng, da den bestemmelsen har et annet formål og annen målgruppe enn dette aktuelle forslaget. Dersom samboer skal omfattes må det nærmere defineres hvem som omfattes som samboere i denne sammenheng, f.eks. slik dette er definert i aksjeloven § 1-5 første ledd nr. 1.

Til pkt. 3.2.2 Formuesobjekter som omfattes av reglene

Departementet foreslår at reglene bare får anvendelse for bolig- og fritidseiendommer, båter, fly og helikoptre som er «egnet til privat bruk». Det er gitt noen eksempler på eiendommer, båter mv. som ikke vil være omfattet av reglene. Det bør klargjøres hva som ligger i begrepet «egnet til privat bruk» og inntas flere eksempler slik at reglene fremstår mer forutberegnelige og klare for skattyterne og skattemyndighetene. En slik presisering vil også kunne redusere antall klagesaker rundt regelverket.

Særlig om bolig- og fritidseiendom

Departementet foreslår ikke en nedre beløpsgrense for å unnta bolig- og fritidseiendommer med lav verdi. Det begrunnes blant annet med at det kompliserer reglene.

Vi er av den oppfatning at en nedre beløpsgrense for å unnta mindre verdifulle eiendommer bør innføres. Det må uansett gjøres en vurdering av verdi og fordel, og vi kan ikke se at det vil være kompliserende med en terskelverdi. Dette er ikke uvanlig i andre sammenhenger når sjablongregler benyttes. En nedre beløpsgrense vil også gjøre at reglene i større grad treffer formålet, som i særlig grad sikter seg inn på privat konsum av verdifulle eiendeler i selskap. Dette vil også hindre at reglene treffer uforholdsmessig bredt samtidig som det neppe påvirker proveny.

Særlig om båter egnet for privat bruk

Departementet foreslår at alle båter som er egnet til privat bruk omfattes av reglene selv om de brukes i virksomhet.

Det er ikke nærmere definert hva som er en båt i denne sammenheng, og det bør vurderes om f.eks. småbåtloven kan gi nærmere veiledning på hvilke båter som omfattes. Det antas at f.eks. kano, kajakk og andre flytende innretninger ikke omfattes av reglene.

Som for eiendom er vi av den oppfatning at en nedre beløpsgrense for å unnta mindre verdifulle båter bør innføres.

Til punkt 3.3.1 Disposisjonsrett

Departementet foreslår at når selskapet eier eller disponerer formuesobjektene boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter, skal eieren anses å ha hatt disposisjonsrett til formuesobjektet hele året. Den beregnede verdien av

disposisjonsretten er skattepliktig som utbytte eller utdeling for eieren og som uttak for selskapet. Det er uten betydning for skattleggingen om eier faktisk har benyttet formuesobjektet privat. Det er også uten betydning om eier betaler markedsleie for eventuell faktisk bruk. Ved beregningen av den skattepliktige fordelten gjøres likevel fradrag for egenbetalinger.

Det er foreslått at perioder der eier dokumenterer at formuesobjektet er benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet, ikke skal medregnes. Forslaget legger imidlertid bevisbyrden over på skattyter, som departementet antar er nærmest til å dokumentere bruken av formuesobjektet. Det er vår oppfatning at en slik bevisbyrde er et uheldig utgangspunkt som kan medføre at skattemyndighetene vil praktisere en for streng linje ved vurdering av dokumentasjon og bevis. Det bør nærmere presiseres og i enda større grad eksemplifiseres i forarbeidene hva slags type dokumentasjon som kan benyttes samt at skattemyndighetene ikke kan la generell historikk og tidligere bevisproblemer knyttet til saker om privat konsum legge føringer på bevisvurderingen etter forslaget til nye regler.

Til pkt. 3.3.2 Beregning av den skattepliktige fordelten

Bolig- og fritidseiendom

Departementet foreslår at beregningsgrunnlaget for boligeiendom og fritidseiendom settes til det høyeste beløpet av henholdsvis omsetningsverdi og anskaffelseskostnad tillagt påkostninger. Videre foreslås da at den skattepliktige fordelten for bolig- og fritidseiendom settes til 0,5% av beregningsgrunnlaget per uke, det vil si 26% per år.

Departementet har oppfordret høringsinstansene til å gi innspill på nivået. Vi er av den oppfatning at nivået generelt synes høyt. Særlig synes det uheldig at det for fritidseiendom ikke hensyntas sesongvariasjoner og regulatoriske forhold (fiske- og jaktperioder) når antall uker i året inkluderes. Selv om dette vil medføre noe mer kompleksitet vil det også gi et mer rimelig resultat der man rammer misbrukssituasjonene man ønsker å ramme, men unngår å ramme sesongbasert virksomhet.

Vi finner også grunn til å bemerke at departementet anfører at norske fritidsboliger ikke har samme sesongvariasjon som danske og legger derfor til grunn samme fordelssjablong også i lavsesong. Hvorvidt uisolerte sommerhytter også kan benyttes om vinteren er en sak, men departementet unnlater også å hensynta at de foreslåtte reglene vil treffe blant annet danske fritidseiendommer som faller inn under dette norske regelverket.

Båt fly og helikopter

For båt, fly og helikopter foreslår departementet at anskaffelseskostnad tillagt påkostninger utgjør beregningsgrunnlaget. Det foreslås at den skattepliktige fordelten for båter utgjør 2% av beregningsgrunnlaget per uke, det vil si 104% per år. Det foreslås ikke ulik proSENTsats i sommermånedene og resten av året.

Vi er av den oppfatningen at nivået på sjablongen synes høy. Videre bør det hensyntas sesongvariasjoner og uker i året der det faktisk ikke er mulig å bruke båter. Departementet nevner blant annet at perioder der en båt ligger i opplag skal medregnes. Dette synes svært urimelig for båter i vinteropplag.

Perioder formuesobjektet er benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet, medregnes ikke

Departementet foreslår at perioder hvor selskapet og eier kan dokumentere at formuesobjektet er benyttet i inntektsgivende aktivitet, ikke regnes med når den sjablongberegnete fordelten skal fastsettes. Det innebærer at selskapet og eier ikke skattlegges for disse periodene.

Det uttales at hva som regnes som bruk i inntektsgivende aktivitet i selskapet, må vurderes konkret i hver sak. Videre uttales det:

«At formuesobjektet av andre årsaker ikke har vært til disposisjon for eier, gir ikke grunnlag for å redusere den sjablongberegnete fordelene. At en fritidseiendom er under rehabilitering eller at en båt er på verksted eller i opplag, er for eksempel ikke alene tilstrekkelig til å regnes som perioder formuesobjektet er benyttet i inntektsgivende aktivitet i selskapet. Det samme gjelder der et formuesobjekt ikke benyttes i selskapets ordinære virksomhet, og en eventuell fortjeneste hovedsakelig knytter seg til forventet verdistigning.»

Vi er av den oppfatning at forslaget her treffer utilsiktet bredt og vil vanskeliggjøre virksomhetsutøvelse knyttet til bolig- og fritidseiendom og båter mv. gjennom selskap. Det vil også treffe tilfeller dersom man i utlandet f.eks. er pålagt å eie eiendom gjennom et selskap.

Vi har inntatt et par eksempler som synliggjør utfordringen og som også begrunner behov for en generell unntaksregel som omtales nærmere nedenfor:

Eksempel 1:

Eiendom AS eies av Peder Ås og Marthe Kirkerud med hhv. 50% hver. Eiendom AS eier 25 leiligheter som leies ut på langtidskontrakter. Leilighetene ligger i forskjellig deler av Norge og leies ut løpende. Leilighetene har forskjellig alder og må løpende vedlikeholdes. To av leilighetene ligger i nærheten av en industribedrift og er kjøpt inn med formål å leie ut til de som jobber på lokasjonen. Industribedriften sliter og må permittere halvparten av de ansatte. I permisjonsperioden på 9 måneder blir de to leilighetene stående tomme da det ikke er mulig å oppdrive leietakere grunnet geografisk beliggenhet. Videre må tre øvrige leiligheter beliggende forskjellige steder i landet renoveres grunnet hhv. hærverk fra leietaker, vannlekkasje og behov for oppgradering med sikte om å kunne øke leieinntekten på sikt. I disse tilfellene blir leilighetene stående uten leietaker mellom 3-6 måneder.

Eksempel 2:

Opplevelser AS eies av Ole Vold og Hans Tastad med hhv. 50% hver. Opplevelser AS eier to fritidseiendommer beliggende langt inne i norsk natur og fjell. Fritidseiendommene er enkle hytter uten innlagt vann og strøm, men har tilhørende jakt - og fiskerettigheter. Det er kun sommervei til fritidseiendommene og hyttene er vinterstengte. Hyttene leies kun ut når det etter statlige og lokale forhold er tillatt med fiske og/eller jakt, dvs. en begrenset periode på ca. 3 måneder. Hyttene er i de aktuelle periodene fullt utleid.

Slik vi leser høringsforslaget vil begge eksemplene over kunne medføre sjablongbeskatning for periodene eiendommene ikke benyttes selv om det i realiteten er full inntektsgivende aktivitet hele året. Det er i disse tilfellene uforutsette hendelser, regulatoriske forhold og variasjoner i geografi og sesong som medfører at det ikke er løpende inntekt hele året. Dette bør ikke utelukke at det foreligger inntektsgivende aktivitet og bør ikke medføre sjablongbeskatning. Departementet bør vurdere å nærmere presisere og eksemplifisere tilfeller som ikke er ment omfattet av reglen.

Det bør også vurderes om det er treffende at en skattyter skal kunne skattlegges for disposisjonsrett for f.eks. flere eiendommer i samme tidsperiode i forskjellig deler av landet/utlandet. Selv om disposisjonsrett er noe annet enn faktisk bruk synes reglene i slike tilfeller å være noe frakoblet det virkelige liv. Skattyter vil jo rent faktisk ikke kunne bruke flere leiligheter og hytter samtidig.

Videre tar høringsforslaget i liten grad hensyn til at den norske topografien tilsier at de aktuelle eiendelene benyttes til mye annet enn tidsbestemt utleie. Eksempelvis kan man tenke seg et selskap som driver bevertning eller overnatting på en øy. En båt kan være en nødvendig eiendel

for å frakte gjester til/fra virksomheten, kanskje på daglig basis, men det kan også være sjeldnere. Man kan også tenke seg et selskap innen ingeniørfaget, hvor et helikopter fra tid til annen er nødvendig for å komme seg ut til anlegg hvor annen transport ikke er mulig. Felles for begge eksemplene er at eiendelen er nødvendig i virksomheten, men likevel kan ligge ubenyttet store deler av tiden. Det bør presiseres nærmere hvordan man skal fastsette perioden for bruk i virksomhet i disse tilfellene.

Det bør også vurderes om det kan være hensiktsmessig å innføre et «hovedsakelig»-vilkår, dvs. at dersom det kan påvises at eiendom, båter mv. hovedsakelig benyttes til inntektsgivende aktivitet, så skal ikke reglene om sjablongbeskatning komme til anvendelse. Det vil i slike tilfeller medføre at eiendommene mv. utlukkende er brukt i inntektsgivende aktivitet, ref. omtale av mulig unntaksregel under pkt. 3.3.3.

Flere eiere

Departementet foreslår at den skattepliktige fordelten fordeles likt mellom eierne som oppfyller eier- og stemmekravet, uavhengig av deres eierandel.

Under pkt. 3.2.1 «Eiere som omfattes» legger departementet til grunn at i selskaper der nærstående eiere samlet direkte eller indirekte på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret har eid eller kontrollert minst 50 pst. av selskapet, er eierkravet oppfylt for samtlige av de nærstående eierne.

Slik vi forstår fordelingsforslaget innebærer dette at dersom det beregnes en fordel på 100 og selskapet eies samlet av nærstående, f.eks. ved at mor eier 50%, far eier 10%, barn 1 25%, bestefar 10 % og barn 2 5%, vil en lik fordeling innebære at alle fem beskattes for en fordel på 20.

Vi er av den oppfatning at dette er uheldig. De enkelte eierne er selvstendige skattytere og en slik fordeling vil i realiteten medføre at staten pålegger en skattyter å dekke en annens skattyters skatt.

Det er vår oppfatning at fordeling av fordel bør gjøres etter faktisk eier- eller kontrollandel, eventuelt at aksjonærene legger til grunn en annen fordeling av den samlede fordelten basert på faktisk bruk.

Nærmere om uttaks- og utbyttebeskatning

Departementet viser til at sjablongfordelen anses som utbytte eller utdeling hos eier og skattlegges etter aksjonærmodellen eller deltakermodellen. Videre påpeker departementet at hvis aksjelovens regler om utbytteutdeling ikke er fulgt, kan det foreligge såkalt ulovlig utbytte. Aksjonæren har da ikke krav på skjerming, jf. skatteloven § 10-12 første ledd.

Utbyttebeskatning av sjablongfordelen basert på disposisjon og ikke faktisk rådighet/bruk er en skattemessig klassifikasjon. I hvilken grad en slik beregnet fordel selskapsrettslig kan anses som et utbytte og dermed er underlagt aksjelovens formelle regler om utbytte er usikkert. Aksjelovens regler viser til armlengdeprinsippet og bruk som aksjonær betaler markedsmessig leie for kan ikke anses som et aksjerettslig utbytte. Det kan heller neppe anses som aksjerettslig utbytte at en leilighet aksjeselskapet leier ut i en kortere periode står tom. Videre vil det kunne være tvil om f.eks. bruk i inntektsgivende aktivitet som medfører uenighet om størrelsen på fordelten. Det anbefales derfor at departementet revurderer om det skal stilles krav til at skattemessig beregnet utbytte etter disse særreglene må være lovlig selskapsrettslig utbytte som et vilkår for å oppnå skjerming.

Til pkt. 3.3.3 Mulig unntaksregel

Vi er av den oppfatning at det bør utformes en unntaksregel for de tilfeller der formuesobjektene er ervervet av hensyn til selskapets virksomhet og brukes utelukkende i inntektsgivende virksomhet.

Sett i sammenheng med våre innspill og eksempler vedrørende perioder for inntektsgivende aktivitet, herunder over forslag om «hovedsakelig»-kriteriet, vil dette totalt sett kunne gi en rimelig og fornuftig regel som er håndterbar og forutberegnelig for skattyter og skattemyndighetene.

Til pkt. 3.4 Salgstilfellene

Departementet foreslår at når formuesobjekter omfattet av forslaget overdras til eier eller eiers nærstående, regnes differansen mellom salgsvederlaget og den høyeste verdien av omsetningsverdi for formuesobjektet, eller anskaffelseskostnaden tillagt påkostninger og kostnader til oppussing og tilpasning, som utdeling for eier og uttak for selskapet.

Vi er av den oppfatning at det bør innføres en beløpsgrense som hensyntar ordinært vedlikehold av eiendom, båter mv.

Til pkt. 5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2023.

Vi anbefaler at ikrafttredelse utsettes til tidligst inntektsåret 2024 da det etter vår oppfatning gjengstår flere problemstillinger som bør utredes og avklares i god tid før ikrafttredelse.

På vegne av BDO Advokater AS

Med vennlig hilsen

Hanne Fritzsønn
Partner/advokat

Anders Torkildsen Nytrøen
Direktør/advokat