



KPMG Law Advokatfirma AS
Nordre Fokserød 14
P.O. Box 150
N-3201 Sandefjord

Telephone +47 45 40 40 63
Internet www.kpmg.no
Enterprise NO 912 056 880 MVA

Finansdepartementet
Attn: Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep,
0030 Oslo

Deres ref 22/2695

28. juli 2022

Høringssvar fra KPMG Law Advokatfirma AS – Skattlegging av privat konsum i selskap

Vi viser til høringsnotat om forslag til særregler om skattlegging av privat konsum i selskap (ny skattelov § 10-14 og § 5-2) med høringsfrist 1. august 2022.

Nedenfor følger våre kommentarer til forslaget.

1. Innledende kommentar

Innledningsvis vil vi bemerke at høringsfrist satt til slutten av fellesferien svekker de reelle muligheter aktuelle berørte har til å inngi kommentarer til lovforslaget. Vi har bedt om å få oversendt de analyser Skatteetaten baserer seg på, men analysene er ikke blitt oversendt til oss. Dette svekker vår mulighet til å gi en fullstendig høringsuttalelse i saken.

Forslaget fremstår mindre gjennomarbeidet i forhold til hvilke disposisjoner som rammes. Det synliggjøres ved at departementet legger opp til at høringsinstansene bl.a. skal komme med forslag til avgrensninger.

Dette påvirker videre kvaliteten på høringsuttalelsene og antall uttalelser. Vi er av den oppfatning at det er uheldig da forslaget skal fungere som «stoppregel» for helt legitime forretningsvirksomheter i Norge.

Formålet med de foreslåtte endringene er at formuesobjekter som i stor grad kan benyttes til privat konsum bør anskaffes privat, og ikke eies av selskap. Men, forslaget er utformet slik at det rammer selskaper hvor eier faktisk ikke benytter eiendelene privat. Forslaget rammer dermed skattytere som driver sin virksomhet i henhold til dagens regler. Den prinsipielle siden ved dette er ikke vurdert i høringsnotatet, og bør belyses på en bedre måte f.eks. med en ny høringsrunde når endelig forslag inkludert forskrifter fremlegges.

Ifølge departementet er forslaget «*ment å (...) forenkle bevisvurderingene*» for Skatteetaten (se pkt. 2.1.1). En forenkling av bevisreglene vil imidlertid svekke rettssikkerheten for skattyter. En regel som innebærer at man uten konkrete holdepunkter legger til grunn at skattyter bruker selskapets eiendeler, må være gjenstand for en grundig vurdering, både de prinsipielle sidene og de konsekvensene reglene kan få. Vi kan ikke se at høringsnotatet inneholder slike vurderinger.

Høringsnotatet berører ikke de merverdiavgiftsmessige konsekvenser forslaget vil medføre. Merverdiavgift vil kunne være betydelig ved salg av eiendeler i merverdiavgiftspliktig virksomhet (bl.a. utløse justeringsforpliktelser). I tillegg vil det kunne utløse uttaksmerverdiavgift ved sjablongmessig fastsettelse i selskapet ved aksjonærs tenkte bruk av eiendelen.

2. Andre virkemidler

Forslaget fremstår som en radikal endring av skatteloven for berørte virksomheter, og vil kunne få store konsekvenser. Det vil ikke lengre være hensiktsmessig å drive virksomhet med de foreslåtte eiendelene i selskap med få eiere.

Forslaget bryter med skattelovens hovedregler om at det er den faktiske fordelingen som skal beskattes, jf. blant annet skatteloven § 5-1, og ikke en teoretisk fordel.

I høringsnotatet er det opplyst at det skal ha vært avdekket feil i godt over halvparten av kontrollerte selskaper, og at det er truffet over 1 000 endringsvedtak med gjennomsnittlig inntektstillegg på ca. 1,3 mill. kroner, se pkt. 2.2.1.

På bakgrunn av dette konkluderes det med følgende:

«Skatteetatens kontroller viser altså mange tilfeller av manglende etterlevelse av dagens regelverk. De viser også at det til tross for omfattende kontrollinnsats fortsatt er mangelfull etterlevelse.»

Vi gjør spesielt oppmerksom på at nevnte endringsvedtak gjelder vedtak fattet av Skatteetaten som førsteinstans. Forslaget bygger dermed ikke på endelige tall i forhold til Skatteetatens kontrollvirksomhet. Det svekker bakgrunnen for forslaget, og viser at departementets konklusjon bygger på feil faktum. Fordi dette argumentet synes å danne fundamentet for forslaget, ber vi om at faktum utdypes nærmere.

Skatteetaten har i dag hjemler i skattelovgivningen for å beskatte aksjonærs misbruk av selskapers eiendeler. Vi erkjenner at kontrollaktivitet, er ressurskrevende. I den grad Skatteetatens ressursituasjon skal begrunne foreslåtte endringer, fremstår forslaget likevel som ekstremt. Vi kan vanskelig se for oss at Skatteetatens ressursituasjon bør benyttes som begrunnelse for å umuliggjøre lovlig virksomhet i Norge. I så fall bør dette være noe som kommer tydeligere frem og gjøres spesielt oppmerksomt på i den videre behandlingen av lovforslaget.

Andre virkemidler vil kunne være mer effektive og mindre inngripende enn de foreslåtte endringene. F.eks. kunne man pålagt virksomheter med aktuelle eiendeler å ha revisor. Revisors kontroll vil kunne begrense aksjonærs mulighet til å investere i slike eiendeler som benyttes privat.

3. Skattemessige forhold og kostnader for selskapet

3.1. Skattemessige forhold ved privat eierskap

Forslaget rammer i første omgang virksomhet som har følgende driftsmidler: båt, boligeiendom, fritidseiendom, helikopter og fly.

De eiendeler som forslaget berører er eiendeler som det rent faktisk er svært gunstig å eie privat. Fritidseiendommer, boligeiendommer og båter kan benyttes og selges uten beskatning av bruken eller gevinsten (se skatteloven §§ 9-3 og 5-21). Ved privat eie vil utleieinntekter kunne være skattefrie, eventuelt beskattes som kapitalinntekter (pt. 22 %). Dette i motsetning til dersom selskapet eier dem, hvor overskudd/gevinst beskattes med 22 % i selskapet, og ytterligere 35,6 % ved utbytte til aksjonær. At

slike eiendeler har vært lagt i selskap kan dermed ha en positiv effekt for skattetilgangen. Effekten av dette er ikke berørt i høringsnotatet.

3.2. *Kostnader for selskapet og aksjonær ved innrettelse*

Forslaget legger i realiteten opp til at nevnte eiendeler må overføres til aksjonæren privat. Forslagets sjablongbeskatning som skal tre i kraft fra 1. januar 2023 medfører at dette må skje før årsskiftet.

Salg eller uttak av eiendelene må gjøres i samsvar med aksjelovens regler (se bl.a. § 3-8). Det har to sider som ikke er berørt i høringsnotatet. For det første utløser overføringen til aksjonær skatt i selskapet og skatt på aksjonærens hånd ved uttak, noe som vil kunne medføre betydelige kostnader for aksjonæren og selskapet, med tilhørende likviditetsutfordringer. For det andre vil saksbehandlingsreglene i aksjeloven medføre ytterligere kostnader for selskapet ved at det må engasjeres takstperson for fastsettelse av markedsverdi av eiendelen, revisor for bekreftelse av styrets redegjørelse iht. asl. § 2-6, og rådgivere for å håndtere prosessen.

Det bør ikke underkommuniseres i høringsnotatet at foreslåtte endringer vil kunne pålegge både selskaper og aksjonærer betydelige ekstrakostnader i 2022 og fremover. Mange av de berørte selskapene vil være mindre familieeide selskaper som rammes ekstra hardt av forslaget.

Av denne grunn bør det vurderes å utsette ikrafttreddelsen til f.eks. 2025.

4. Forslag til unntak

Departementet ber om tilbakemelding om og i hvilken grad det bør lages unntak fra reglene.

4.1. *Eiere som omfattes – pkt. 3.2.1*

Nærstående begrepet er foreslått å ramme en videre personkrets enn etter skatteloven § 10-11 ved at samboere inkluderes, se forslaget § 10-14 (3).

Vi mener det er uheldig å ha egne definisjoner av nærstående i de ulike bestemmelsene i skatteloven. Dette vil gjøre det vanskelig for skattyter å ha oversikt over regelverket, og vil svekke etterlevelse. Videre vil det bli utfordrende å definere klare kriterier for når noen skal anses å være samboere, noe som igjen vil kunne føre til uklare avgrensningstilfeller. Dette kan motvirke et av de viktigste begrunnelsene for forslaget, nemlig å forenkle bevisvurderinger.

4.2. *Formuesobjekter som omfattes av reglene – pkt. 3.2.2*

Det er, som nevnt ovenfor, foreslått at forslaget skal dekke båter, boligeiendommer, fritidseiendommer, fly og helikoptre.

For de to sistnevnte eiendelene (fly og helikopter) gjelder bestemmelsene svært få selskap. Det fremstår helt unødvendig å ha egne regler for disse ut fra et kontrollhensyn. Vi antar at aktuelle selskap har revisor som kontrollerer eventuell privat bruk.

Når det gjelder båter gjør vi spesielt oppmerksom på at Norge er et kystland med lang kystlinje og med mange virksomheter med helt legitime behov for båter som transportmiddel (f.eks. fiskere, håndverkere langs kysten, oppdrettsanlegg, turistnæringen mv.). Mange av selskapene som vil omfattes av de nye reglene er små familieselskap som vil måtte legges ned dersom de foreslåtte endringer vedtas.

Når det gjelder boligeiendommer og fritidseiendommer vil forslaget i realiteten gjøre det umulig for små familieselskap å starte opp med virksomhet som eier bolig- og fritidseiendom. Også for større selskaper vil foreslåtte endringer kunne ramme urimelig hardt i perioder eiendommene ikke er utleid eller er under oppussing.

Departementet foreslår unntak fra reglene for våningshus mv. på landbrukseiendommer. Vi antar at unntaket også vil ramme eiendommer som tradisjonelt har tilknytning til skogbruksvirksomhet, men som ikke i like stor grad som landbrukseiendommer er direkte tilknyttet eiendommen. Norge har en lang skogbrukstradisjon og mange bygninger er tilpasset historiske behov. Slike bygg kan ha store behov for vedlikehold gitt deres alder og være en viktig del av vår skogbrukshistorie, og bør av disse grunner holdes utenfor foreslåtte endringer.

Det bør derfor utformes vide unntak fra de foreslåtte reglene.

Unntakene bør være utformet slik at virksomhet hvor eier ikke benytter selskapenes driftsmidler, ikke rammes. I tillegg bør unntakene dekke perioder hvor eiendelene er under oppussing e.l. I den grad selskapet kan dokumentere forholdet bør det ikke beregnes tillegg hverken for selskapet eller aksjonær.

I tillegg bør det oppstilles samme unntak som de danske reglene har.

4.3. Disposisjonsrett – pkt. 3.3.1

Forslaget legger opp til at faktisk bruk ikke skal ha noen betydning for skattleggingen, men at det er nok med en disposisjonsrett. Forslaget medfører f.eks. beskatning hos aksjonær når en taxi-båt ligger i vinteropplag.

Foruten de prinsipielle sidene ved et slikt forslag, fremstår det kun begrunnet ut fra kontrollhensyn. I den grad foreslåtte endringer i en eller annen form blir vedtatt, antar vi at de fleste utfordringer med privat bruk blir eliminert.

Vi mener at det i det bør brukes samme begrensning som etter de danske reglene. De danske reglene begrenser beskatningen til perioder hvor aksjonær har hatt rådighet over eiendelen

4.4. Beregning av skattepliktig fordel – pkt. 3.3.2

Det foreslås en sjablongregel både på selskapsnivå og hos aksjonær.

De eiendeler som berøres av forslaget vil ha stor verdi, og foreslåtte sjablongregel vil gjøre det helt umulig å drive lovlig virksomhet med nevte eiendeler. Vi mener det er uheldig å sette den skattepliktige fordelen så høyt at den i realiteten fungerer som en «stopp-regel» for ellers lovlige virksomheter i Norge.

Nivået på den skattepliktige fordelen bør ikke være høyere enn at det forhindrer utnyttelse av regelverket.

Vi mener det vil være mer formålstjenlig å ha en øvre grense for hvor stor uttaksbeskatning og beregnet fordel for aksjonær kan være for hvert formuesobjekt som brukes. Det er uavhengig av eiendelens verdi vanskelig å forestille seg at det skulle være behov for (utover dagens regler) å ha et sjablongfastsatt inntektstillegg pr år over for eksempel kr 500 000 per eiendel. Dette kan kombineres med at tillegg ut over kr 500 000 baserer seg på dagens regler.

5. Vår anbefaling

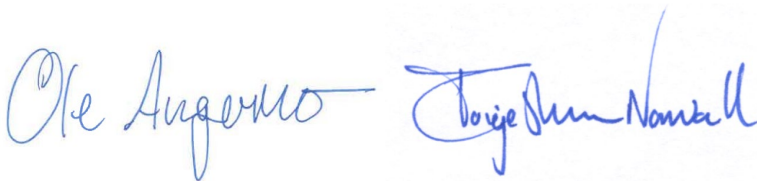
Foruten om våre forslag ovenfor i pkt. 4 som vi ber Finansdepartementet vurdere, er vi av den oppfatning at bedre kontroll vil være mer effektivt enn forslaget slik det er utformet i dag. Eventuelt bør det vurderes å innføre revisjonsplikt for selskap som rammes av forslaget.

De negative konsekvensene forslaget vil medføre for helt legitime virksomheter, må veie tyngre enn økt skatteinngang og de ressursmessige besparelsene for Skatteetaten. Vi vil videre understreke at rettsikkerheten for skattyter i betydelig grad vil bli svekket dersom forslaget vedtas.

Det bør vurderes å utsette ikrafttreddelsen.

Vi savner for øvrig en mer fullstendig vurdering av de skatte-, merverdiavgifts- og kostnadsmessige konsekvensene forslaget vil medføre.

Vennlig hilsen
KPMG Law Advokatfirma AS



Ole Jacob Angermo
Partner / Advokat

Tonje Christin Norrvall
Partner / Advokat