

Høringsinnspill – Forslag til særregler om skattlegging av privat konsum i selskap

1. Innledende om lovforslaget og overordnede innvendinger

Det vises til høringsbrev med høringsfrist satt til 1. august 2022.

Departementet har særskilt bedt om innspill på nivået på sjablongbeskatningen, samt om reglene er tilstrekkelig avgrenset.

I høringsnotatet skrives det at de foreslåtte regler er ment å omfatte selskapsfremmede formuesobjekter. Som det gjennomgående er vist i dette høringssvaret, vil de foreslåtte reglene også omfatte ikke-selskapsfremmede formuesobjekter, samt tilfeller hvor formuesobjektet står ubrukt uten at det skyldes eierens forhold.

Det er uheldig at reglene utformes så drakonisk at det nærmest blir en stoppregel også mot legitim bruk av aksjeselskaper og ansvarlig selskaper, samt at beskatningen langt overstiger den reelle økonomiske fordel.

Reglene må utformes på en måte som gjør at reglene ikke rammer videre enn nødvendig, og det må påses at beskatningen ikke blir uproporsjonal. Det må det være et rimelig forhold mellom de mål som søkes oppnådd og de midler som brukes for å oppnå målet.

Det hefter særskilte forhold ved skogs- og landbrukseiendommer. Eiendommer som er omfattet av fradelingsforbud, konsesjonsbestemmelser, odel og/eller boplikt bør ikke omfattes. I tillegg bør det være unntak for vernede og fredede eiendommer.

I likhet med dansk rett, bør fly og helikopter ikke omfattes av reglene.

Det bør innføres en mulighet for skattyter til å godtgjøre at eier ikke har hatt disposisjon over selskapets formuesgode. Dersom formuesgodene er ubenyttet på grunnlag av brukshindring, markedsforhold eller omstendigheter som ikke knytter seg til de(n) personlige aksjonæren(e), bør dette ikke medføre beskatning.

Når det gjelder unntaket for formuesgoder som benyttes i inntektsgivende aktivitet, så bør det presiserer at dette også omfatter tilfeller hvor selskapet bruker eiendelen i egen virksomhet, for eksempel hvor en bolig brukes til bedriftssamlinger, styremøter, kundemøter mv, eller fly benyttes til jobbreiser, ikke bare hvor disse eiendelene er leid ut til eksterne. Det bør også godtas kombibruk, hvor en eiendom delvis benyttes som bedriftshytte, delvis ekstern utleie og delvis til interne samlinger.

Nivået på den foreslåtte beskatningen må senkes betraktelig. Det foreslåtte nivået er ikke proporsjonalt, og antakelig i strid med EMK. En pønalt beskatning av en fiktivt fastsatt inntekt som går

langt utover de reelle økonomiske fordelene vil innebærer en "excessive burden" og er i strid med kravet om at skattereglene ikke må "fundamentally interfere(s) with [the applicant's] financial position". Den negative forskjellsbehandlingen sammenlignet med beskatning av andre fordeler, kan ikke forsvares.

Den høye sjablonmessige årlige beskatningen, vil antakelig også stride mot forbudet om dobbeltbeskatning, samt stride mot skatteevneprinsippet. Forslaget til sjablongbeskatningen i Norge er betraktelig mer tyngende enn de danske sjablongreglene. Samlet beskatning bør ikke være høyere enn beskatningen av lån til aksjonær og sjablongbeskatningen bør ikke gå ut over beskatningsnivået i Storhaugen Invest-prinsippet om en rimelig avkastning på den innskutte kapital. Et årlig avkastningskrav på hhv 26% og 104% er for høyt. Beskatningen må videre ta hensyn til verdifall, samt tidligere års beskatning og leiebetalinger.

Hverken de faktiske forhold eller konsekvensene av lovforslaget er tilstrekkelig belyst i høringsnotatet. I tråd med utredningsinstruksen må ytterligere forhold klarlegges, og iverksettelse må derfor utsettes.

2. Selskap og eiere som omfattes – blir en stoppregel også mot legitim bruk av aksjeselskapsformen og ansvarlig selskap

Forslaget omfatter personlige skattytere som er skattepliktige til Norge, og som på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret direkte eller indirekte, har eid eller kontrollert med minst 50% aksjeselskap eller ansvarlig selskap mv som eier eller disponerer boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter. Etter vårt syn går forslaget for langt og rammer legitim bruk av aksjeselskapsformen og ansvarlig selskap.

Ved utleie av fly vil eierskap og virksomhet gjerne organiseres via aksjeselskap for å begrense det personlige ansvar. En nordmann som investerer i en ferieeiendom i Spania, vil av hensyn til spanske arveavgiftsregler ofte ønske å eie eiendommen gjennom et spansk singlepurpose-selskap. Tilsvarende er flere jordbruks- og skogseiendommer eid via aksjeselskap eller ansvarlig selskap, og mange av disse har av historiske grunner en omfattende bygningsmasse som ikke lenger brukes. Dersom flere eier et objekt i sameie og objektet leies ut, vil ansvarlig selskap oppstå som følge av utleievirksomheten.

Det er uheldig dersom skattereglene utformes så drakonisk at de nærmest blir stoppregler mot legitim bruk av aksjeselskaper og ansvarlig selskaper. Reglene må ikke virke som et forbud mot en eller flere typer organisasjonsform eller mot en eller flere typer utleievirksomhet. Lovgiver må derfor utforme reglene på en måte som gjør at reglene ikke rammer videre enn nødvendig, og beskatningen må være proporsjonal.

3. Formuesobjekter som omfattes

3.1 Skogs- og landbrukseiendommer mv bør unntas

Det fremgår av høringsnotatet at Finansdepartementet vurderer å oppstille unntak for våningshus mv. på landbrukseiendommer.

Landbruks- og matdepartementet foreslår et unntak for skog- og landbrukseiendom. Tilsvarende anbefaler NORSKOG å unnta skog- og landbrukseiendom og fredede og vernede bygninger fra de foreslåtte reglene.

Det er særlig fire grunner som tilsier at de foreslåtte reglene ikke bør få anvendelse på slike eiendommer.

For det første gjør formålet med de foreslåtte reglene seg ikke gjeldende for skogs- og landbrukseiendommer.

Lovforslaget sies å rette seg mot eiendeler som er "selskapsfremmed" og som bør skattlegges som privat konsum. Skattegrunnlagene er foreslått satt så høyt at reglene skal være "stoppregler" for anskaffelse av boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly og helikopter gjennom selskaper.

Som fremhevet av NORSKOG i sin uttalelse karakteriseres skogs- og landbrukseiendommer av svært store arealer, som typisk av historiske årsaker har flere bygninger, både på selve tunet og flere hytter og koier rundt omkring på eiendommen. Selv om mange av bygningene i dag ikke er nødvendige i driften, har de fleste av dem historisk sett vært det. Slike bygninger kan ikke sies å være selskapsfremmede for skogs- og landbruksdriften og kulturhistorisk har det vært et ønske om at bygningene ikke skal forfalle.

Til illustrasjon var det i 2020 registrert 930 660 bygninger fordelt på 164 067 bebygde skogs- og landbrukseiendommer i Norge.¹ I dag står mye av denne bygningsmassen ofte tom, og representerer mer et utgiftssluk for eieren enn en økonomisk fordel. Samtidig har det av kulturhensyn vært ønskelig å bevare bebyggelsen. En rekke bygg er fredet eller vernet og det er også ofte innført boplikt og konsesjonsregler. Begrunnelsen for innføring av reglene er derfor ikke treffende for skogs- og landbrukstilfeller.

For det andre, og helt sentralt, er at det for skogs- og landbrukseiendommer hefter et fradelingsforbud etter jordloven § 12, hvor dispensasjon krever tillatelse fra det offentlige. Landbruks- og matdepartementet foreslår et unntak for skog- og landbrukseiendom nettopp som følge av delingsbestemmelsen i jordloven:

"Det er ofte mange og ulike bygninger på en landbrukseiendom, f.eks. bolighus, setre og skogshusvær. Mange av bygningene er dessuten tilpasset historiske behov (stabbur, smie, skogskoier, seterbygninger mv.) slik at de har liten eller ingen nytte som «privat konsum» for eieren i dag. Slike bygninger kan samtidig være en viktig del av kulturlandskapet, og de kan kreve betydelige vedlikeholdskostnader. Bygningene på landbrukseiendommer kan ikke fradeles uten videre uten å komme i konflikt med delingsbestemmelsen i jordloven. Næringsutøveren har dermed ikke et reelt valg mht. å overføre formuesgjenstanden ut av selskapet. En regel om inntektsskatt for bruk av bolig- og fritidshus kan følgelig ikke bidra til at formuesgodene overføres til en eventuell privat bruker. I den grad formålet med forslaget er å lette skattemyndighetenes kontrolloppgaver, kan heller ikke dette formålet oppnås. Delingsbestemmelsen er nevnt i høringsnotatet, og vi oppfatter at FIN etterlyser innspill på om bestemmelsen bør begrunne et unntak for landbruk. Landbruks- og matdepartementet mener at forholdene vi har beskrevet over tilsier at det bør utarbeides et unntak."

På grunn av fradelingsforbudet vil det være begrensede muligheter for personlige eiere å fradele deler av eiendommen som ønskes brukt til privat konsum. Selskapet har derfor ingen reell mulighet til å overføre disse formuesgodene til personlige aksjonærer. Såkalt "privat konsum" av skogs- og landbrukseiendom vil dermed være uunngåelig. Formålet om å forhindre dette vil følgelig ikke kunne realiseres for skogs- og landbrukseiendom.

Eiendommer som er omfattet av fradelingsforbud, konsesjonsbestemmelser, odel og/eller boplikt bør ikke omfattes. I tillegg bør det være unntak for vernede eiendommer.

¹ [Landbrukseiendommer \(ssb.no\)](https://ssb.no)

For det tredje er beregningsgrunnlaget for skattleggingen utfordrende. Landbruks- og matdepartementet påpeker i sitt hørings svar at det vil være vanskelig å verdsette privat bruk av bygninger brukt i skog- og landbruksvirksomhet sjablongmessig. Dette som følge av at eiendommene er i varierende stand, med ulik beliggenhet og med begrenset markedsetterspørsmål og at dette ikke synes vurdert i høringsforslaget.

I utkastet er det foreslått at beregningsgrunnlaget for beskatning av bolig- og fritidseiendom skal settes til det høyeste beløp av henholdsvis omsetningsverdi og anskaffelseskostnad tillagt påkostninger. Disse beregningsgrunnlagene er uegnet for skogs- og landbrukseiendom.

På grunn av fradelingsforbudene som hefter ved skogs- eller landbrukseiendom, vil det ikke være mulig å anslå omsetningsverdien av ett konkret formuesobjekt på eiendommen. Når formuesobjektet ikke kan omsettes alene, vil det påføre skattytere en krevende oppgave med å fastsette formuesobjektets isolerte omsetningsverdi. Omsetningsverdien må derfor beregnes ut fra et hypotetisk scenario der formuesobjektet tenkes fradelt fra eiendommen. Dette vil være kompliserende for skatteforvaltningen samt skape lav forutberegnelighet for skattyterne ved eventuelle kontroller. Beregningsgrunnlag basert på hypotetisk scenario må antas å være tvisteskapende. Omsetningsverdi som beregningsgrunnlag synes følgelig uegnet for skogs- og landbrukseiendom.

Også anskaffelsesverdi tillagt påkostninger må antas å være utfordrende. Dette fordi skogs- og landbrukseiendommer ofte består av flere formuesgoder og skogs- og landbrukseiendommer går typisk i arv eller etter odel. Departementet gir ikke føring på hvor langt tilbake i tid en skal gå for å hensynta anskaffelseskostnad og påkostninger. Ved eierskifte i et selskap som eier en skogs- og landbrukseiendom vil ny eier, slik reglene er foreslått, bli skattlagt for tidligere eiere sine påkostninger og deres anskaffelseskostnad. Dette er bevismessig utfordrende da det kan ha vært foretatt påkostninger i flere mannsaldre. Det er også betenkelig at en ny personlig aksjonær skal skattlegges for privat konsum basert på kostnader indirekte påført av tidligere eiere, som ny eier ikke har hatt kontroll over eller hatt mulighet til å påvirke.

For det fjerde vil totalbeskatningen bli særdeles tyngende. Som det fremgår av punkt 5 er verdsettelsen av fordelingen fiktiv og innebærer en uforholdsmessig beskatning hvert år. Jord- og skogbrukseiendommer rammes ekstra ille, både fordi det er omfattende bygningsmasse som står tomme og fordi det som følge av deleforbudet for jord- og skogbrukseiendommer ikke kan finne sted tilpasninger.

Dersom det år etter år blir en uforholdsmessig høy beskatning, vil totalbelastningen bli særlig høy. Konsekvensene av å skattlegge privat konsum i skogs- og landbrukseiendom er at slike eiendommer blir et tyngende skattesluk, og over tid også potensielt konkursdrivende for enkelte. Dermed vil ikke den foreslåtte beskatningen bare være en stoppregel for anskaffelse av formuesgoder i selskaper, men den kan også fungere som en stoppregel for selskapsorganisert skogs- og landbruksdrift. Reglene vil kunne ramme store deler av skogs- og landsbruksnæringen. Omfattende bygningsmasse er eid via aksjeselskap. Det foreligger dessuten en rekke ansvarlig selskap med eller uten delt ansvar (ANS og DA), som følge av at flere personer sammen eier et gårdsbruk med diverse bygninger som utleievirksomhet.

3.2 Fly og helikopter

De danske reglene om privat konsum omfatter ikke fly og helikopter. Det bør heller ikke de norske reglene.

Slik regelverket er utformet, vil det fungere som et forbud mot å eie fly i aksjeselskapsformen. Å tvinge eierskap til fly over i enkeltpersonforetak vil være uheldig, da aksjeselskap er en bedre eierform for å begrense det personlige ansvaret.

Norge et langstrakt land med ulike grad av infrastruktur. For flere konsernselskaper kan nøkkelansattes bruk av privatfly være nyttig verktøy for å øke virksomhetseffektiviteten.

Ofte vil et privatfly både brukes av ledende ansattes i selskapets virksomhetsutøvelse, utleie til aksjonær og utleie til eksterne. Dersom flyet hovedsakelig benyttes i inntektsgivende aktivitet, bør ikke eieren bli beskattet for de perioder objektet står ledig, se nærmere om dette i punkt 4.

Det er et begrenset antall privatfly, og regelverket knyttet til flyvningstillatelser gjør det enkelt å ha oversikt over bruk. Behovet for sjablongregler for å ramme aksjonærens private bruk er derfor ikke presserende.

Under enhver omstendighet er nivået på sjablongbeskatningen helt uforholdsmessig, se særlig punkt 5.2-5.4 nedenfor.

3.3 (Fritids)boliger og båter brukt til utleie mv

Når det gjelder (fritids)boliger og båter, er det sentralt at reglene må utformes på en måte som gjør at reglene ikke rammer videre enn nødvendig. Dersom en eiendel hovedsakelig benyttes til inntektsrelaterte formål, kan ikke aksjonæren beskattes for manglende belegg, se nærmere om disposisjonsrett og unntaksregler i punkt 4. Videre må beskatningen være proporsjonal, jf. punkt 5.

4. Disposisjonsrett og unntaksregler

Etter forslaget skal den personlige aksjonæren anses for å ha hatt disposisjonsrett til formuesobjektet hele året, såfremt selskapene eier eller disponerer formuesobjektene. Det er uten betydning for skattleggingen om personlig aksjonær har benyttet formuesobjektet privat.

De danske reglene, som de norske foreslåtte reglene er basert på, hensyntar sesongvariasjoner. I det norske forslaget tas det ikke hensyn til at bruken av en fritidseiendom kan være sesongbasert:

"I Norge kan en fritidseiendom være egnet til bruk om sommeren eller vinteren, eller hele året. Departementet mener at det vil komplisere reglene unødige om det skilles mellom fritidseiendommer egnet til bruk enten om vinteren eller om sommeren, og fritidseiendommer som er egnet til bruk hele året. Det foreslås derfor ikke en sesongjustering."

Etter de foreslåtte reglene, tas det ikke hensyn til at formuesobjektet ikke er mulig å disponere for personlig aksjonær, f.eks. som følge av oppussing eller lignende:

"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."

Etter de danske reglene skal det gjøres en konkret skjønnsmessig vurdering av hvorvidt eier har "rådighet" til formuesgodet. De danske reglene om privat konsum hensyntar med dette hvorvidt formuesgodet er egnet for disposisjon eller ikke.

Departementet uttaler at de har vurdert innføring av en konkret skjønnsmessig vurdering, men foreslår å ikke åpne for innføring. De begrunner det på følgende måte:

"Imidlertid vil en skjønnsmessig vurdering ikke avhjelpe de bevisproblemene som følger av gjeldende rett. En slik regel vil derfor være krevende for Skatteetaten å kontrollere. Det kan også gi liten forutberegnelighet for skattyter."

Bevisproblemene vil imidlertid bli avhjulpet ettersom det i utkastet er foreslått å innføre en omvendt bevisbyrde. Det vil da bli opp til skattyter å dokumentere at formuesgodet ikke har vært egnet for disposisjon.

Det bør således innføres en mulighet for skattyter til å godtgjøre at eier ikke har disponert over selskapets formuesgode.

Det bør videre innføres en unntaksregel for formuesgoder som hovedsakelig er ervervet i virksomhetens interesse. Dersom formuesgodene er ubenyttet på grunnlag av brukshindring, markedsforhold eller omstendigheter som ikke knytter seg til den personlige aksjonæren (f.eks. som følge av brann, at objektet er under oppføring eller som følge av at det ikke egner seg for helårsbruk, kun gjennom sommer- eller vintersesongen), bør dette ikke medføre utbytte- og/eller uttaksbeskatning. Dersom formuesobjektet hovedsakelig benyttes i inntektsgivende aktivitet, kan ikke eieren bli beskattet for de perioder objektet står ledig. Det er ikke normalt med 100% belegg i noen næring.

Uten slike unntaksregler, vil innføring av foreslåtte regler kunne bety slutten for en rekke av dagens legitime utleievirksomheter i Norge, som ikke bærer preg av noen form for privat bruk.

For det tilfellet at formuesobjektet benyttes i inntektsgivende aktivitet og personlig aksjonær kan dokumentere dette, så fremgår det av forslaget at utleieperiodene ikke skal regnes med i fastsettelsen av den skattepliktige fordelingen, jf §10-14 (4):

"Perioder formuesobjektet har vært benyttet i inntektsgivende aktivitet i selskapet medregnes ikke."

Utleie til andre enn selskapets eiere og deres nærstående kan anses som bruk i inntektsgivende aktivitet. Med nærstående i paragrafen menes fysiske personer som ektefelle, samboer, personer i slekt eller svogerskap så nær som onkel eller tante.

Det er foreslått en omvendt bevisbyrde, hvor det er skattyter selv som må bevise at formuesgodet har blitt benyttet i inntektsgivende aktivitet til ikke-nærstående fysiske personer.

Høringsnotatet gir lite veiledning hvordan begrepet bruk i inntektsgivende aktivitet skal forstås. Unntaket må presiseres og utvides.

Det bør presiseres at det anses som inntektsgivende aktivitet dersom selskapet bruker eiendelen i egen virksomhet, for eksempel hvor en bolig brukes til bedriftssamlinger, styremøter, kundemøter mv, eller fly benyttes til jobbreiser, ikke bare hvor disse eiendelene er leid ut til eksterne. Det bør også godtas kombibruk, hvor en eiendom delvis benyttes som bedriftshytte, delvis ekstern utleie og delvis til interne samlinger.

Departementet tar ikke stilling til hvor lenge et selskap skal uttaksbeskattes og personlig aksjonær skal utbyttebeskattes.

Det bør klargjøres når beskatning opphører, dvs. hvorvidt formuesgodet må vrakes/destrueres, selges, være fullt nedskrevet, ikke lenger ha økonomiske leveår osv. for at selskapet og den personlige aksjonæren ikke lenger vil være skattepliktige etter de foreslåtte reglene.

5. Beregning av den skattepliktige fordel

5.1 Høringsnotatet velger bevisst markert høyere fordelsbeskatning enn markedsleie og klart høyere enn reell økonomisk fordel

Departementet uttrykker at det har vurdert to alternative nivåer for størrelsen på den foreslåtte sjablongen, enten markedsleie eller høyere enn markedsleie:

"Det første alternativet er at sjablongen settes slik at den i størst mulig grad tilsvarer markedsleien av formuesobjektet. Det andre alternativet er at sjablongen settes så høyt at den normalt vil være høyere enn markedsleie."

Departementet velger høyere sjablongbeskatning enn markedsleie, selv om det erkjennes at markedsleie vil være mer på linje med gjeldende skatteregler:

"En sjablong som i størst mulig grad tilsvarer markedsleien av formuesobjektet, gir en skattlegging på linje med utgangspunktet i gjeldende regler. [...] En høy sjablong vil gjøre at de nye reglene fungerer som "stoppregler" for anskaffelse av formuesobjekter til privat bruk gjennom selskap. [...] Departementet foreslår etter dette at sjablongen settes høyt."

I forslaget er det ikke forsøkt å finne en verdi på den reelle økonomiske fordel. I stedet er beskatningen bevisst satt så høyt at den skal avskrekke erverv av slike formuesobjekter. Beskatningen har således et pønalt element.

Den skattepliktige fordel for selskapet og den personlige aksjonæren beregnes basert på en sjablong. Den skattepliktige fordel vil tilsvare differansen mellom den sjablongberegnete skattepliktige fordel og det eieren eventuelt har betalt for leie.

For fly, helikopter og båt er sjablongen per år foreslått fastsatt til 104 % av anskaffelseskost, tillagt påkostninger. For bolig- og fritidseiendom fastsettes sjablongen som 0,5 % av beregningsgrunnlaget per uke, totalt 26 % per år.

Eventuell fordel skattlegges som uttak for selskapet og utbytte eller utdeling hos personlig aksjonær/deltaker. Det foreslås således at både eier og selskap skattlegges for denne høye verdien, selv om det erkjennes at grunner kan tale for at det bare er riktig å fastsette en høyere fordel for eier enn for selskapet, slik som det er lagt til grunn i de danske reglene.

5.2 Det foreslått skattleggingsnivå er ikke proporsjonalt og antakelig i strid med EMK

EMK protokoll 1 artikkel 1 regulerer borgernes rett til å nyte sine formuesgoder:

"Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law."

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties."

Selv om nasjonalstatene selvfølgelig har rett til vedta skatteregler, fremgår det av EMDs praksis at beskatningen kan innebære et brudd med EMK P1-1 dersom reglene innebærer en "excessive burden" eller at de "fundamentally interferes with [the applicant's] financial position", jf. *N.K.M v. Hungary* (66529/11) premiss 42 og 72. Videre må skattleggingen være proporsjonal og utøves uten å diskriminere skattyteren, jf. *N.K.M v. Hungary* (66529/11) avsnitt 65. I den nevnte sak ble skattyter

beskattet for 52% av en mottatt kompensasjon, mens den generelle skattesatsen var 16%. Denne særbeskatningen var i strid med EMK.

Nivået på den foreslåtte beskatningen for eiendeler egnet for privat konsum er ikke proporsjonal, se punkt 5.3 følgende, og er antakelig i strid med EMK. En pønalt beskatning av en fiktiv fastsatt inntekt som går langt utover de reelle økonomiske fordelene vil innebærer en "excessive burden" og er i strid med kravet om at skattereglene ikke må "fundamentally interfere(s) with [the applicant's] financial position". Den negative forskjellsbehandlingen sammenlignet med hvordan beskatning av andre fordeler gjøres, kan etter vår vurdering ikke forsvares.

5.3 Den foreslåtte sjablongbeskatningen er skyhøy over normalreglene om verdsettelse etter omsetningsverdi

Etter gjeldende rett skal fordeler normalt verdsettes til omsetningsverdi, jf. skatteloven §§ 5-1, 5-2 første ledd og 5-3. Det fremgår av skatteloven § 5-2 første ledd siste punktum at fordelen skal verdsettes til omsetningsverdien:

"Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, ..."

Det sentrale trekk ved skattemessige fordeler er at en skattyter mottar vederlagsfritt eller til under omsetningsverdien av det andre må betale for.

Departementets forslag til beregningsgrunnlag legger opp til at eier og selskapet år etter år skattlegges for fiktive inntekter som de ikke har hatt og aldri kunne ha hatt. Det strider mot grunnleggende skatterettslige prinsipper å bruke skattesystemet til å beskatte en fiktiv beregnet skattefordel i den hensikt å forhindre privatrettslige disposisjoner.

For å illustrere hvor stort spenn det er mellom høringsforslaget og de alminnelige reglene, kan det foretas en sammenligning med skatt av tingsutbytte. Dersom et selskap kjøper et fly til MNOK 100 og deretter deler det ut som utbytte til sin aksjonær, så vil aksjonæren bli utbyttebeskattet for MNOK 100 én gang, og selskapet hadde ikke blitt uttaksbeskattet i og med at utgangsverdien ikke oversteg inngangsverdien. Senere år vil ikke aksjonæren bli utbyttebeskattet for verdien av flyet og det vil ikke være noen uttaksbeskatning.

Etter høringsforslaget vil beskatningen bli betraktelig høyere. Aksjonæren vil *hvert år* utbyttebeskattes for MNOK 104 og selskapet vil hvert år uttaksbeskattes for MNOK 104. Hverken selskapet eller den personlige aksjonæren har en årlig inntekt i denne størrelsesorden. En slik pønalt beskatning er helt frikoblet fra reell økonomisk inntekt, den er uproporsjonal og antakelig i strid med EMK protokoll 1-1. Det kan av disse grunner ikke foretas utbytte- eller uttaksbeskatning av samme verdi av flyet år etter år.

En slik årlig beskatning av den samme fordelen, vil antakelig også stride mot forbudet om dobbeltbeskatning. Forbudet mot dobbeltbeskatning tilsier at man ikke kan beskattes to ganger for samme inntekt, jf. *Barlaup Rt-2015-982 (26-33)*:

(26) *Etter mitt syn er det et prinsipp i norsk rett at samme inntekt ikke skal beskattes to ganger på samme skatteyers hånd. Under skatteloven av 1911 ble dette utledet av § 17 første ledd første setning som lød:*

«Av formue og inntekt svares skatt til den kommune, i hvis distrikt den skattepliktige bor, for såvidt formuen eller inntekten ikke lovlig er å beskatte i noen annen kommune her i riket eller gjennom noen annen ligning.»

- (27) Etter sin ordlyd avklarer bestemmelsen hvilken kommune det skal svares skatt til, men den ble oppfattet å gi uttrykk for **et alminnelig forbud mot dobbeltbeskatning**, jf. blant annet Rt-1978-639 og Rt-1987-723. Sakene gjaldt spørsmål om verdier som aksjonærene var lignet for etter de dagjeldende reglene om beskatning av gruppesalg av aksjer i byskatteloven § 46 andre ledd og skatteloven § 54 andre ledd, var av betydning for aksjeselskapets egen skatteplikt. Etter å ha vist til at reglene om gruppebeskatning kunne lede til at samme gevinst ble beskattet flere ganger dersom det ikke ble tatt hensyn til at gevinsten allerede var beskattet i forbindelse med gruppesalget, uttalte Høyesterett i Rt-1978-639 på side 643:

«Byskattelovens § 12 første ledd (nå skattelovens § 17 første ledd) bestemmer at formue eller inntekt bare blir å beskattes dersom den ikke lovlig er å beskattes 'gjennom noen annen ligning'. Det gis her uttrykk for det prinsipp at dobbeltbeskatning ikke skal skje, heller ikke ved at samme skatteobjekt beskattes hos forskjellige skattesubjekter.»

- (28) Denne begrunnelsen ble i Rt-1987-723 på side 726 sett på som uttrykk for «skattelovens alminnelige dobbeltbeskatningsforbud», og ble fulgt opp med henvisning til at «forbudet mot dobbeltbeskatning i skattelovens § 17 må tas i betraktning når man senere skal ta standpunkt til om det foretatte gruppesalg skal tillegges betydning for selskapets egen skatteplikt». [...]

- (31) I 1999 ble det gjennomført en omfattende teknisk revisjon av skatteloven. Den tidligere § 17 fremgår nå av § 3-1 første ledd. Bestemmelsen har fått en ny ordlyd:

«Personlig skattyter svarer skatt til bostedskommunen med de unntak som følger av bestemmelsene i dette kapittel.»

- (32) **Forbudet mot dobbeltbeskatning kommer ikke til uttrykk på samme måte som i den tidligere ordlyden. Det følger imidlertid av forarbeidene til lovendringen i 1999 at det ikke var tilsiktet noen realitetsendringer**, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-98) side 6:

«En målsetting ved revisjonen har vært å gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det er mulig. Ved at bestemmelsene i foreliggende lovforslag er utformet med sikte på uendret realitet, vil mest mulig av det foreliggende tolkningsmaterialet i form av forarbeider, høyesterettsdommer mv vedrørende gjeldende skattelovgivning beholde sin verdi.»

- (33) Også av merknaden til § 3-1 første ledd fremgår det at bestemmelsen er en videreføring av § 17 første ledd første punktum, jf. Ot.prp.nr.86 (1997-98) side 41. Det er ikke opplyst at ordlydsendringen er ment å medføre noen materiell endring. [Uthevet her]

Beskatningen strider også mot skatteevneprinsippet. Skatteevneprinsippet tilsier at skattyter beskattes for de inntekter skattyter erverver, men skattyter skal ikke skattlegges for inntekter vedkommende rent faktisk ikke har hatt.

5.4 Den foreslåtte sjablongbeskatningen er skyhøy over andre stoppregler

I skatteloven er det utformet andre stoppregler, som det også kan være av interesse å sammenligne med. En slik regel er stoppregelen knyttet til lån til aksjonær, hvor kreditt som ytes direkte eller indirekte fra selskap til personlig aksjonær beskattes som utbytte, jf. skatteloven § 10-11 fjerde ledd:

"Kreditt eller sikkerhetsstillelse som ytes direkte eller indirekte fra selskap som omfattes av § 10-1, samt tilsvarende utenlandsk selskap, til personlig skattyter som direkte eller indirekte eier aksjer eller andeler i selskapet, skal regnes som utbytte for skattyter."

Lån til aksjonær beskattes som utbytte det året lånet ytes. Det er ikke slik at de samme verdiene beskattes hvert år lånet består.

Det fremgår videre av skatteloven § 10-11 sjette ledd at senere tilbakebetaling av lånet anses som innbetalt kapital for aksjonæren og legges til aksjonærens inngangsverdi på aksjene:

"tilbakebetaling av kreditt som tidligere er ansett som utbytte for aksjonær etter reglene i fjerde ledd, skal anses som innbetalt kapital for aksjonæren og tilbakebetalingsbeløpet skal legges til aksjonærens inngangsverdi på aksjene i selskapet."

Etter skatteloven § 10-11 annet ledd annet punktum vil *"tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs"* ikke senere bli utbyttebeskattet. At tilbakebetaling av kreditt senere skal kunne tas ut skattefritt som innbetalt kapital, kan ses som et utslag av skatteevneprinsippet og forbudet mot dobbeltbeskatning.

En aksjonær som låner MNOK 100 av sitt aksjeselskap, blir således utbyttebeskattet én gang for dette. Ved senere betaling fra aksjonær blir dette tilbakebetaling, som kan tas ut skattefritt. Selskapet som deler ut de MNOK 100 blir ikke uttaksbeskattet.

Etter forslaget om privat konsum vil som nevnt en aksjonær som eier et selskap som erverver et fly til MNOK 100, bli utbyttebeskattet *hvert år* for minimum MNOK 104. I tillegg blir selskapet uttaksbeskattet for MNOK 104 hvert år, selv om selskapet ikke har hatt en slik inntekt. Beskatningen kan reduseres med eventuelle leie, men de årlige betalinger til selskapet blir ikke ansett som innbetalt kapital eller tillagt aksjonærens inngangsverdi.

Samlet beskatning kan ikke være høyere enn beskatningen av lån til aksjonær.

5.5 Foreslått sjablong hensyntar ikke verdiendringer

Det er også en skjevhet ved lovforslaget at forslaget ikke tar høyde for verdifall som følge av slit og elde. Dette slår særlig skjevt ut for båt, fly og helikopter.

Som eksempel kan man tenke seg at et selskap kjøpte et fly i år 2000 for MNOK 100 og flyet har gjennomgått påkostninger for MNOK 20 de siste 20 årene. Levetiden til et fly er 20 år, hvilket tilsier at flyet vil ha begrenset verdi i dag.² Likevel vil selskapet etter de foreslåtte reglene bli uttaksbeskattet for NOK 124 800 000 (104 % av MNOK 120) og måtte betale en årlig skattekostnad på NOK 27 456 000 (22 % av NOK 124 800 000). En personlig aksjonær vil ha en årlig skattekostnad på NOK 43 929 600 (35,2 % av NOK 124 800 000). Total årlig skattekostnad for selskapet og aksjonæren bli dermed NOK 71 385 600. Dette til tross for at flyet har en begrenset økonomisk verdi. En slik beskatning er uproporsjonal og helt løsrevet fra reelle økonomiske forhold. Den effektive beskatningen og misforholdet mellom de økonomiske verdiene blir således verre år etter år.

Beskatningen må ta hensyn til verdifall, samt tidligere års beskatning og leiebetalinger.

5.6 Sjablongbeskatningen bør ikke gå ut over beskatningsnivået i Storhaugen Invest-prinsippet

I rettspraksis er det åpnet for at utgangspunktet om omsetningsverdi kan fravikes ved interessefellesskap etter skatteloven § 13-1, jf. Rt-2003-536 (*Storhaugen Invest*). Spørsmålet i høyesterettssakene var om bestemmelsen i § 13-1 kunne supplere verdsettelsesregelen i § 5-2, jf. *Storhaugen Invest* premiss (48):

² Tabell - Gjennomsnittlig økonomisk levetid (antall år) (ssb.no)

"Den sentrale problemstilling i saken er imidlertid om verdsettelsesregelen i § 42 første ledd femte punktum kan suppleres med regelen i skatteloven § 54 første ledd. Spørsmålet er med andre ord om bestemmelsen i § 54 første ledd - dersom de vilkår den oppstiller er oppfylt - vil kunne benyttes som grunnlag for å fastsette en høyere verdi enn markedsprisen."

I den nevnte sak ble en eneaksjonær skattlagt for vederlagsfri bruk av bolig som tilhørte hans selskap og selskapet ble uttaksbeskattet. Høyesterett vurderte hvorvidt uttaksverdien kunne settes høyere enn markedsverdi, som dekning for utleiers omkostninger og en rimelig forventning om avkastning på den innskutte kapital i boligen. I den konkrete sak ble avkastningskravet satt til 6,5%.

Både i *Storhaugen Invest* og den etterfølgende *Elysee-dommen* (Rt. 2014 s. 614) var det fordelens reelle verdi som skulle fastsettes, jf *Elysee-dommen* premiss 15:

"Det eventuelle avviket mellom det betalte vederlaget og fordelens reelle verdi skal altså skattlegges både på selskapets og aksjonærens hånd."

Beskatning etter *Storhaugen Invest*-prinsippet er ansett som stoppregler, jf. Norsk bedriftsskatterett [2021] i punkt 18.7.6:

"Storhaugen Invest-dommen dreier seg i realiteten om en stoppregel. Storhaugen Invest-dommen setter en stopp for eie av kostbare privatboliger og fritidsboliger gjennom selskaper. Selskapet bør selge eiendommen til aksjonæren."

Storhaugen invest er blitt kritisert i juridisk teori. Det vises til Frederik Zimmer, "Private eiendeler" i aksjeselskap", Skatterett 2017 nr. 4, Andreas Bullen, "Selskapsfremmede" disposisjoner – à la *Storhaugen Invest: Kritisk analyse og raffinert vurderingsmodell basert på OECDs retningslinjer for internprising*, i Skatterett 2010-3, Årgang 29, side 218-275, Frederik Zimmer, *Høyesterettspraksis i skattesaker 2003*, i Skatterett 2004 s. 341-352 og Einar Harboe, *Egenbolig i aksjeselskap – Høyesteretts dom av 30. april 2003*, publisert i Skatterett 2003/2, Årgang 22, side 115-128.

Departementet vurderer ikke kritikken av ovennevnte dom, og foreslår i stedet en mange ganger høyere beskatning.

Dersom det skal lovfestes sjablongmessige regler, kan det ikke være grunn til å foreta en beskatning som går ut over nivået i Storhaugen Invest. Sjablongbeskatning må i så fall ta utgangspunkt i utleiers omkostninger og en rimelig forventning om avkastning på den innskutte kapital i de aktuelle objektene.

5.7 For bolig er den foreslåtte sjablonginntekten hvert år om lag fem ganger så høy som markedsmessig leiepris

Ved beskatning av fordel ved å disponere bolig og fritidsbolig kan skattleggingen sammenlignes med gjennomsnittlig leiepris.

I Oslo og Bærum kommune var gjennomsnittlig salgspris per kvadratmeter mellom NOK 62 947 og NOK 92 213 i 2021.³ Gjennomsnittlig årlig leie per kvadratmeter i samme område var NOK 3 240 i 2021.⁴ Leieprisen utgjorde følgelig mellom 3,5 % og 5,1 % av salgsprisen.

³ <https://www.ssb.no/statbank/table/06035/tableViewLayout1/>

⁴ <https://www.ssb.no/priser-og-prisindekser/boligpriser-og-boligprisindekser/statistikk/leiemarkedsundersokelsen>

I Bergen kommune var gjennomsnittlig salgspris per kvadratmeter mellom NOK 38 000 og NOK 59 300 i 2021.⁵ Gjennomsnittlig årlig leie per kvadratmeter i samme område var NOK 2 480.⁶ Leieprisen utgjorde følgelig mellom 4,2 % og 6,5 % av salgsprisen.

For Oslo og Bergen i 2021 utgjorde leieprisen gjennomsnittlig 5 % av salgsprisen. Departementet foreslår imidlertid at leieinntekten bør anses for å utgjøre 26 % av salgsprisen. Dette er over fem ganger så høyt som markedsmessig utleie. Foreslått sjablong er således i sterk disharmoni med den reelle markedsverdien for disponering av boliger. Sjablongen overstiger dermed den faktiske fordelingen av disposisjonsretten på et slikt nivå at den ikke kan sies å være annet enn særdeles uproporsjonal. Et avkastningskrav på 26% for eiendom er alt for høyt. Det hører også med til bildet at bolig og fritidsbolig beskattes meget gunstig dersom de er eid personlig.

5.8 Foreslått sjablong er om lag fire ganger så høy som skjønnsfastsatt avkastningskrav i Storhaugen Invest-prinsippet

I Rt-2003-536 (*Storhaugen Invest*) fravek Høyesterett som nevnt utgangspunktet om at det er omsetningsverdi som skal legges til grunn ved verdsettelse av fordeler. I stedet baserte Høyesterett verdsettelsen av fordelingen på hvilken avkastning selskapet kunne få ved å gjennomføre en alternativ kapitalplassering. Høyesterett konkluderte med at selskapet kunne oppnådd en stipulert avkastning på 6,5 % for den innskutte egenkapitalen.

Den stipulerte avkastningen i høringsforslaget harmonerer ikke med den stipulerte avkastningen i *Storhaugen Invest*. Tvert imot har departementet foreslått å stipulere et avkastningskrav på 26 % for boliger og fritidsboliger, som er hele fire ganger så høyt som avkastningskravet som ble anvendt i *Storhaugen Invest*.

En lovfesting av sjablongbeskatningen i Storhaugen invest må utgjøre maksimum av beskatningen.

5.9 Foreslått sjablong for bolig og fritidsbolig er vesentlig høyere enn de danske reglene

Departementet sier at det er sett hen til de danske reglene for å fastlegge foreslått nivå på sjablongene for boliger og fritidsboliger:

"Departementet foreslår etter dette at den skattepliktige fordelingen for bolig- og fritidseiendom settes til 0,5 pst. av beregningsgrunnlaget per uke, det vil si 26 pst. per år. Dette tilsvarende høyeste satsen i de danske reglene for fritidseiendom."

Når departementet viser til at man legger den høyeste satsen i de danske reglene for fritidseiendom til grunn, vises det til den ukentlige satsen på 0,5 % som gjelder for uke 22-34. Øvrige uker er sjablongen 0,25 %. Den danske forhøyede sjablongen er begrunnet med at uke 22-34 er den mest attraktive perioden å disponere fritidseiendommer i Danmark. Departementet hevder dette ikke gjør seg gjeldende for Norge da fritidseiendommer kan brukes hele året.

Det er vanskelig å følge logikken i lovforslaget. Dersom det legges til grunn at det ikke er en periode som er mer attraktiv enn en annen for fritidsboliger i Norge, så kan ikke dette begrunne forhøyet sjablong til grunn året igjennom. Dersom det ikke er en periode som peker seg ut som mer attraktiv enn andre ville den naturlige slutningen være at man opererer med den "ordinære" sjablongen for

⁵ <https://www.ssb.no/statbank/table/06035/tableViewLayout1/>

⁶ https://www.huseierne.no/nyheter/utleie-av-fritidseiendom-en-god-inntekt/?qclid=EAlaIQobChMI-e_c1Z_9wIVh5BoCR0tNQQIEAAYAiAAEgLFZPD_BwE

fritidseiendommer som er 0,25 % per uke. Dette ville tilsvart en årlig sjablong på 13 % fremfor 26 %. Selv 13% er imidlertid en uproporsjonal og for høy åremålsleie.

I Danmark anvendes en betydelig lavere årlig sjablong for boliger på 6 % for beregningsgrunnlag opp til DKK 3 040 000. Beregningsgrunnlag over DKK 3 040 000 er gjenstand for en sjablong på 8 %. Årlig sjablong for fritidsbolig er 16,25 %. Disse sjablongene benyttes kun for utbyttebeskatningen og ikke for uttaksbeskatningen. Selskapet får et inntektstillegg tilsvarende omsetningsverdien av ytelsen.

	Fritidsbolig	Bolig
Danmark	Utbytte: 16,25% av takst Uttak: omsetningsverdi fordel	Utbytte: 6-8% av eiendomsverdi eller anskaffelseskost og påkostninger Uttak: omsetningsverdi fordel
Norge	26% utbytte 26% uttak	26% utbytte 26% uttak

5.10 Leie og leasing

I høringsnotatet omfattes også tilfellene hvor selskapet leier eller leaser en eiendel. I stedet for å knytte beregningsgrunnlaget til selskapets leie- eller leasingkostnad, foreslås det at beskatningen fastsettes som om selskapet var eier.

Dersom et selskap leier en båt for MNOK 15 som har en anskaffelseskostnad på MNOK 100, vil selskapet årlig uttaksbeskattes for MNOK 104 og aksjonæren årlig uttaksbeskattes for MNOK 104. Beskatningen er fullstendig løsrivet fra noen aktuell fordel og er helt uproporsjonal og antakelig i strid med EMK.

5.11 Salgstilfellene

I salgstilfeller, hvor et selskap selger et formuesgode til den personlige aksjonæren, foreslår departementet at beskatningen baserer seg på differansen mellom salgsvederlaget og den høyeste verdien av omsetningsverdi eller anskaffelseskostnad pluss påkostninger og kostnader til oppussing og tilpasning.

Som gjennomgått i punkt 3.2, er utgangspunktet ved uttak og utbytte at fordeler skal verdsettes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd og § 5-3.

Et beregningsgrunnlag basert på anskaffelseskostnad pluss påkostninger og vedlikehold er bevismessig utfordrende. Det fremgår ikke hvor mange år man skal gå tilbake. Det er betenkelig dersom en ny personlig aksjonær skal skattlegges for privat konsum basert på kostnader indirekte påført av tidligere eiere.

Etter dagens skatteregler er det et prinsipielt skille mellom kostnader til vedlikehold og påkostning, da kostnader til vedlikehold kan fradragføres direkte, mens påkostninger må aktiveres og fradragføres gjennom avskrivninger. Kostnader til vedlikehold søker helt eller delvis å gjenopprette

formuesobjektets form og tilstand. Det må foreligge et vedlikeholdsbehov.⁷ Hvorvidt det foreligger et vedlikeholdsbehov beror på en objektiv, faglig vurdering som i utgangspunktet er uavhengig av den subjektive hensikten, og det er enda mer søkt å legge til grunn at alt vedlikehold kan utbytte- og uttaksbeskattes.

Den ulike skattemessige behandlingen for kostnader til vedlikehold og påkostning tilsier at vedlikehold knytter seg til inntektsskapning samme år som kostnaden pådras eller tidligere år, mens påkostninger har verdi for inntektsskapningen for senere år. Det synes da kunstig at en personlig aksjonær skal kunne skattlegges for kostnader til vedlikehold som ble pådratt for f.eks. ti år siden når de er antatt å ha liten eller ingen inntektsøkende verdi ti år senere ved beregning av aksjonærens utbytteverdi.

Videre tas det ikke hensyn til tidligere skattemessige innbetalinger. Dersom et fly til MNOK 100 har vært eid og underlagt reglene i fire år og deretter selges i år fem, vil aksjonær og selskap beskattes for 104 MNOK fem ganger, i tillegg til at de vil beskattes inntil fem ganger for påkostninger, samt en gang for alle årlige vedlikeholdskostnader. For eiendom vil MNOK 26 årlig beskattes hvert år før påkostninger og eventuelle vedlikeholdskostnader. Beskatningen er uproposjonal og total frikoblet fra noen faktisk inntekt.

6. Utredning og iverksettelse

De foreslåtte reglene er vidtgående og drakoniske. Hverken de faktiske forhold eller konsekvensene av lovforslaget er tilstrekkelig belyst i høringsnotatet. I tråd med utredningsinstruksen må ytterligere forhold klarlegges, og iverksettelse må derfor utsettes.


Med vennlig hilsen
for Advokatfirmaet Wiersholm AS



Bettina Banoun
advokat, dr.juris (H)
bb@wiersholm.no



Andreas Bullen
advokat, phd (H)
abu@wiersholm.no



Nicolay Vold
advokat
niv@wiersholm.no



Mette Lundal
advokat
melu@wiersholm.no

⁷ Rt-1999-1303 s. 1307