

Høring - forslag til særregler om skattlegging av privat konsum i selskap

Innledende om lovforslaget

Høringen tar utgangspunkt i at personlig selskapseier og selskapet kan oppnå en urettmessig gunstig beskatning ved å la selskapet dekke eiers private kostnader. Et av vilkårene er at selskapseier alene eller sammen med nærstående har bestemmende innflytelse i selskapet. Det gjøres ved at selskapet erverver eiendeler eller tjenester som eier benytter privat, eller som selges videre til eier uten at selskapet får dekket sine kostnader. Etter gjeldende regler skal selskapet uttaksbeskattes, og eier beskattes etter reglene om utbytte eller utdeling for fordelens som overføres fra selskap til eier, dersom et selskap erverver eiendeler eller tjenester som eier typisk benytter til personlig bruk. Departementet mener at "I praksis skjer ofte ikke slik beskatning, fordi eier og selskapet ikke gir opplysninger om det til Skatteetaten". Problemstillingen er særlig aktuell for selskap med få eiere.

Departementet ønsker derfor å fremme forslag som setter en stopper for at selskap eier formuesgjenstander som i realiteten brukes privat. Beskatningen foreslås så høy at det i praksis blir en stoppregel. Man skal «tvinges» til å eie formuesgjenstander privat som kan tenkes brukt privat.

NORSKOG er enige i at skattereglene skal være slik at det blir en mest mulig rettferdig og lik beskatning uavhengig av hvem som eier formuesverdiene. Reglene må likevel utformes slik at de ikke blir urimelig ut fra hva som er realitetene, og at reglene ikke får anvendelse i tilfeller som de ikke er ment å omfatte. Vi vil også legge til at særlig når det gjelder boligeiendom og fritidseiendom, har vi per i dag allerede streng rettspraksis gjennom Storhaugen Invest (Rt. 2003 s 536) og Elysee (Rt. 2014 s 614) som slår fast privatbeskatning av investeringer med aksjonærens private bruk som hovedformålet. I Elysee ble momentene fulgt opp, og her vurderte man også faktisk bruk opp mot helårs disposisjonsrett, interessefellesskap, inntektsreduksjon, herunder også om investeringen fremsto som en normal, forretningsmessig disposisjon. Uttaks og utbyttebeskatningen etter Høyesterettspraksis ligger høyere enn markedsleie for tilsvarende eiendom ved utleie.

I boken Norsk bedriftsskatterett [2021] i punkt 18.7.6 Opprinnelig kostpris, ikke markedsverdi, side 586 står det:

"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-dommen understreker at aksjonærens privatøkonomi ikke bør blandes sammen med selskapet. Forslaget til nye regler som er sendt på høring omfatter det typetilfellet med en boligeiendom som i dommen, men forslaget i høringsnotatet går lenger enn gjeldende rettspraksis.

For selskaper i landbrukssektoren går forslaget i høringsnotatet etter vår mening langt ut over å målrette skatteverktøyet mot de tilfellene der det faktisk er sammenblanding mellom privatøkonomien til den som eier et selskap og selskapets økonomi.

NORSKOG vil spesielt kommentere det av forslaget som dreier seg om landbrukseiendom. I tillegg vil vi se på hvordan forslaget vil innvirke ved utleie av ulike eiendommer.

Landbrukseiendom – Våningshus mv

Departementet vurderer å oppstille unntak for våningshus mv. på landbrukseiendommer i drift. Som departementet selv skriver, er landbrukseiendommer i en helt spesiell situasjon.

Formålet med de foreslåtte reglene gjør seg ikke gjeldende for landbrukseiendommer.

Departementet skriver at formålet med de foreslåtte reglene er "å hindre at eier og selskap oppnår en urettmessig gunstig beskatning ved at private kostnader dekkes av selskap". Departementet begrunner at boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly og helikopter skal omfattes av reglene da erverv av disse i mange tilfeller er "selskapsfremmed", og som derfor bør skattlegges som privat konsum. Formålet skal oppnås ved å sette skattesatsene på et slikt nivå at de i realiteten fungerer som "stoppregler" for anskaffelse av formuesobjekter i selskap til privat konsum. Dersom man har en beskatning med et klart formål, må beskatningen treffe slik at formålet realiseres.

Det er viktig at Departementet er ytterst oppmerksomme på de praktiske konsekvensene dette nødvendigvis vil lede til ift. incitamentet for ønsket utvikling av skattbar virksomhet.

Landbrukseiendommer karakteriseres 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.

Selskaper i landbruket eier ofte våningshus mv som normalt benyttes til bolig eller andre type bygninger som teoretisk kan benyttes til bolig eller fritidsformål, og som vanskelig kan påberopes å ha vært benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet i landbruket.

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 landbruksdriften. Begrunnelsen for innføring av reglene er derfor ikke treffende for skogs- og landbrukstilfeller.

I landbruket har man også en rekke særlovverk så som blant annet konsesjonsloven, odelsloven og jordloven, (spesielt § 12 om deling). Her finner man regler som blant annet vilkår om boplikt for konsesjon, regler om salg og arv med det formål å holde eiendommer i familiens eie, unngå oppdeling, og hindre landbrukseiendommer fra å bli kjøpt opp. Å lage et skatteregelverk som straffer de som må forholde seg til ovennevnte regelverk gir ikke en harmonisering av regelsettene. Slik reglene for landbrukseiendommer er i dag er det verken ønskelig eller mulig å skille ut deler av boligmassen, slik skatteforslaget legger opp til.

Fra vårt standpunkt må våningshus i landbruk som er eid via et selskap, typisk et ansvarlig selskap, unntas fra begrepet boligeiendom. I høringsnotatet unnlater Departementet å definere hva som ligger i våningshus, ut over å benytte begrepet Våningshus mv. Med begrepet våningshus mener imidlertid vi at begrepet som et minimum bør ha samme definisjon som i Skatte-ABC 2021-22 kapittel, Jordbruk punkt 10.1. hvor følgende beskrivelse av våningshus fremkommer:

Egen bruk og utleie av "våningshus med tjenende bygninger og andre bolighus på gårdsbruk" behandles etter de generelle reglene for bolig, se nærmere emnene om bolig og sktl. kap. 7.

Vi snakker også for landbrukets del i noen tilfeller om bolighus som er svært gamle, unormalt store og u hensiktsmessige å bo i, samtidig som det påløper høye driftsutgifter. Det kan være våningshus som ikke er kjøpt inn av selskapet, men som er eid av et ansvarlig selskap hvor landbrukseiendommen i seg selv er så stor av driften i seg selv blir et ansvarlig selskap etter selskapsloven når det er flere eiere bak driften. Det ville også være svært uheldig hvis det ble økonomisk umulig å bo og holde i orden mange av disse historiske bygningene. Det er i tillegg ofte i landbruket mange eldre bygninger som tidligere ble benyttet i driften, men som nå har kun kulturhistorisk verdi.

Rekkevidden og konsekvensen for landbruket blir ytterligere forsterket ved at det i høringsforslaget legges opp til at eierne ikke unngår beskatningsreglene i høringsnotatet ved å flytte ut av våningshuset, da det legges opp til at "Det er uten betydning for skattleggingen om eier faktisk har benyttet formuesobjektet

privat". Her vil vi legge til at departementet burde ha drøftet mer inngående det forhold at det i praksis legges opp til å beskatte en aksjonær/eier, som ved faktisk "ikke bruk" ikke har hatt noen skattepliktig fordel ved kapital etter skatteloven § 5-1. Vi forstår at det i noen saker kan være vanskelig for Skatteetaten å måtte klarlegge at en skattyter selv har benyttet en boligeiendom eller en fritidseiendom. Vi kan allikevel ikke se at denne typen krav til klarlegging med vanskelige bevistemaer er mer problematisk i denne typen saker enn i andre saker, og i alle fall ikke så tungtveiende at man nå legger opp til beskatning av eiere som selv ikke benytter boligeiendom eller en fritidseiendom. Det å ha en disposisjonsrett for en eier av et selskap, er ikke det samme som at det er noen faktisk fordel for eier i alle tilfeller, spesielt ikke i landbrukssektoren.

Etter en gjennomgang av høringsnotatet, kan vi heller ikke se at konsekvensene for landbrukssektoren ved å innføre reglene som er på høring er tilstrekkelig vurdert. Det blir for oss klart betenkelig å innføre så omfattende beskatningsregler som det legges opp til i høringsnotatet, uten at konsekvensene av reglene er særskilt vurdert for landbrukssektoren. Det vil være svært uheldig og samtidig direkte skatterettslig feil å dra parallellen til dansk rett når det gjelder landbrukssektoren. Dansk landbruk er så vidt annerledes i forhold til EU, tilskudd, bruksstørrelse og organisering. Det er mulig at antallet selskaper i landbrukssektoren som omfattes ikke er veldig mange i antall, men reglene blir ikke mindre konsekvensfylte for de selskaper i landbrukssektoren som omfattes av forslag til regler i høringsnotatet.

NORSKOG mener den rettspraksis vi har fått gjennom Storhaugen Invest og Elysee dekker opp for det behovet som er for å skattlegge privat konsum i selskap for tilfellene i landbrukssektoren.

Omsetningsverdi eller anskaffelseskostnad

Departementet har vurdert om det bør oppstilles en beløpsgrense på for eksempel 100 000 kroner (omsetningsverdi), for å unnta eiendommer med lav verdi, men da fordelen blir relativt lav for slike objekter, ser departementet derfor ikke grunn til å forskjellsbehandle eiendommer ut fra verdi i denne sammenhengen. Formildende for sektoren fremkommer det i høringsnotatet at skogskoie som utelukkende nyttes i skogsdriften, ikke anses som bolig- eller fritidseiendom egnet til privat bruk. Eiendommer som ikke er egnet for overnatting, faller også utenfor reglene. Et eksempel som nevnes er også et naust uten overnattingsmulighet.

NORSKOG mener likevel forslaget ikke hensyntar og vurderer konsekvenser for selskaper i landbrukssektoren tilstrekkelig. Et stort gårdsbruk har ofte en rekke ulike bygninger, som setre, sidebygninger og stabbur mv som kan anses egnet til overnatting (særlig problematisk når vi forstår at ikke bruk alene ikke fritar for beskatning av eier i selskapet). Disse vil da sortere på lik linje med andre formuesgoder som skal beskattes ved privat disposisjonsrett.

Vi mener det må innføres et unntak med en beløpsgrense på for eksempel 500 000 kroner (omsetningsverdi), for å unnta eiendommer med lav verdi.

Når det gjelder fastsettelsen av omsetningsverdi, vil utkast til regler i høringsnotatet også skape utfordringer for selskaper som eier typisk våningshus mv og andre eiendommer i landbruket. Eiendommer som er en viktig del av kulturlandskapet i området, eiendommer av historisk interesse, men som likevel vil være eiendommer som kan kreve betydelige vedlikeholdskostnader. Hva tenkes å settes som omsetningsverdi på denne typen eiendommer? For de tilfeller det kan tenkes fradeling, skal det fremskaffes en verdi som tilsvarer hva høystbydende investor er villig til å betale for eiendommen? Vi antar at det for våningshus mv, under enhver omstendighet ikke kan bli aktuelt å fordelsbeskatte ved bruk av omsetningsverdi.

Utleie av eiendom

I høringsnotatet fremkommer følgende i punkt 3.3.1

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.

Og i utkast til § 10-14 (4) annet ledd:

Perioder formuesobjektet har vært benyttet i inntektsgivende aktivitet i selskapet medregnes ikke. Selskapets dokumenterte inntekter fra skattyter og nærstående for bruk av formuesobjektet trekkes fra den sjablongberegnete fordel.

Høringsnotatet gir dessverre ikke mye veiledning hvordan begrepet «bruk i inntektsgivende aktivitet» skal forstås, noe som er særlig problematisk for selskaper i landbrukssektoren. Vi forstår det slik at en fritidseiendom som er under rehabilitering er for eksempel ikke alene tilstrekkelig til å regnes som perioder formuesobjektet er benyttet i inntektsgivende aktivitet i selskapet.

Mange selskap driver med utleie av ulike bygninger i større eller mindre grad. Det vil uansett være perioder der det ikke er utleid av ulike årsaker og hvor det er vanskelig å dokumentere bruk i inntektsgivende aktivitet. Det kan være hytter i nærheten av en vinterdestinasjon som er lite utleid på sommeren, eller hvor belegget ikke er fullt utleid i en periode. Det er vanskelig å til enhver tid greie å tilby fritidseiendom for utleie, som til enhver tid samsvarer med en ukjent faktor som etterspørsel fra leietaker av fritidseiendom vil være. I høringsforslaget slik det fremkommer, forstår vi det slik at dersom fritidseiendom ikke er utleid/benyttet i inntektsgivende aktivitet, vil eier bli beskattet for å potensielt kunne ha benyttet fritidsbolig som ikke er utleid. Det vil også være perioder mellom ulike leietakere at enheten står tom. Det ville være helt urimelig at en eier skulle beskattes for disse periodene uavhengig av om det har funnet sted privat bruk eller ikke. Resultatet av noe slikt vil være at man først taper penger på at enheten ikke er utleid, samtidig som man skal betale skatt av denne perioden.

De foreslåtte reglene rammer langt videre enn det som er hensynet bak forslaget, og for eiendomsbransjen vil de foreslåtte reglene skape problemer for eiendomsselskaper som er eiet av familier eller få eiere. Også i landbruket er det ikke uvanlig at landbruksdrift kombineres med utvikling av eiendom for salg eller utleie, fordi landbruksdriften i seg selv ikke er tilstrekkelig inntektsbringende.

At boliger og fritidseiendommer står tomme fra tid til annen, er et kostnads- og risikoaspekt av helt ordinær eiendomsdrift enten det skyldes sesongvariasjoner, markedet eller skifte av leietakere og absolutt ikke noe som samtidig bør skattlegges både på selskaps- og eiernivå.

Det er viktig at man får en riktig og rettferdig skatt, men da må man velge en modell som er rimelig. Det kan ikke være hensikten at selskap med en eller få eiere skal måtte selge deler av selskapet for å komme under en prosent som ikke regnes som kontroll. Utleie, spesielt i sesonger, er ofte ute i distriktene og et godt tilskudd til andre inntekter. Vi kan ikke forstå at regjeringen ønsker at dette eierskapet skal deles opp eller at eier skal beskattes for enheter som står tomme utenom sesong. Utleie, der det er en sentral del av næringsvirksomhet, må derfor unntas.

Oppsummering

NORSKOG har en forståelse for at man ønsker å innrette et skatteregulverk som er rettferdig og samfunnsøkonomisk lønnsomt på et verdiskapingsplan. Men, i iveren etter å justere for dette rammer man også noen næringsutøvelser som etter vårt syn åpenbart er både nødvendige og samfunnsøkonomisk nyttige. NORSKOG ønsker ikke et samfunn hvor investeringsviljen til utleie til både private og allmenngyldige formål, rammes negativt. Ei heller er det ønskelig å vanskeliggjøre drift av landbrukseiendommer som allerede er underlagte strenge regler for drift og bosetting.

Det blir urimelig at boligutleie og landbrukseiendom skal kategoriseres som kapitalallokering på lik linje med de selskap som investerer i strid med fritaksmetodens forutsetninger.

Det må innføres et unntak for:

- Landbrukseiendom (våningshus mv) med alle dens bygninger som er tilknyttet G.nr og B.nr med konsesjon, herunder kombinasjonseiendommer (eiendom som kan være egnet delvis til privat bruk og delvis til bruk i næringsvirksomhet), som er eid av selskap.
- Fredede og vernede bygninger
- Bygninger med verdi under kr. 500.000, -
- Bolig og fritidseiendommer i selskap der utleie og kjøp/salg av disse er en del av selskapets virksomhet

Når det gjelder nivået på skatteleggingen av de formuesobjekter som evt. vil komme inn under en slik ordning synes 0,5 pst. per uke å være altfor strengt. Det vil tilsvare en skatt på ca. 15% av markedsverdien årlig, noe som er ekstremt høyt og som vil ramme voldsomt og urimelig.