

Saksnr. 22/2695

09.05.2022

Høringsnotat - Skattlegging av privat konsum i selskap

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Bakgrunn	5
	2.1 Gjeldende rett.....	5
	2.1.1 Skattlegging av selskapet	5
	2.1.2 Skattlegging av eier.....	6
	2.2 Behovet for nye regler	6
	2.2.1 Manglende etterlevelse av dagens regler	6
	2.2.2 Krevende kontroll og avdekking	7
	2.2.3 Økte insentiver til privat konsum i selskap	8
	2.3 Utenlandsk rett	9
	2.3.1 Dansk rett.....	9
	2.3.2 Svensk rett	11
3	Vurderinger og forslag	12
	3.1 Forslag til særregler om privat konsum i selskap	12
	3.2 Reglens virkeområde.....	13
	3.2.1 Selskap og eiere som omfattes av reglene.....	13
	3.2.2 Formuesobjekter som omfattes av reglene	15
	3.3 Brukstilfellene	17
	3.3.1 Disposisjonsrett.....	17
	3.3.2 Beregning av den skattepliktige fordelingen.....	19
	3.3.3 Mulig unntaksregel.....	26
	3.4 Salgstilfellene	26
4	Administrative og økonomiske konsekvenser	27
5	Ikrafttredelse	28
6	Forslag til lovvedtak.....	28

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Personlig selskapseier og selskapet kan oppnå en urettmessig gunstig beskatning ved å la selskapet dekke eiers private kostnader. 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 fordelene som overføres fra selskap til eier. I praksis skjer ofte ikke det, fordi eier og selskapet ikke gir opplysninger om det til Skatteetaten. Problemstillingen er særlig aktuell for selskap med få eiere.

I NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* punkt 11.2.3.2 pekte utvalget på at privat konsum i selskap er et problem. Etter utvalgets vurdering var det grunn til å tro at økt kontroll og avdekking ville redusere omfanget. Departementet ble likevel bedt om å vurdere behovet for ytterligere tiltak. I Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre Skatt – en skattereform for omstilling og vekst* punkt 6.9.3 sluttet departementet seg i hovedsak til utvalgets vurderinger. Departementet uttalte at nye kontrollrutiner eller andre tiltak for å møte problemet med privat konsum i selskap, ville vurderes i samråd med Skattedirektoratet.

Privat konsum i selskap har vært og er et prioritert kontrollområde for Skatteetaten. Skatteetatens kontroller har avdekket betydelige beløp i uoppgitt inntekt. Arbeidet med å avklare saker om privat konsum i selskap er ressurskrevende. Det er ofte utfordrende å klarlegge faktum. I tillegg innebærer gjeldende regler krevende bevisvurderinger. Etatens erfaring er at økt kontroll etter de gjeldende reglene ikke er tilstrekkelig til å sikre riktig skattlegging av privat konsum i selskap.

Utfordringer med skattlegging av privat konsum i selskap er også omtalt i Prop. 1 LS (2021–2022) kapittel 15. Der uttales det at det bør vurderes særregler. Behovet for mer effektive regler er også fremhevet i flere innlegg i den offentlige debatten, fra både akademikere, rådgivere og politikere.

Danmark har hatt særregler om privat konsum i selskap siden 2001. Reglene gjelder for boligeiendom, fritidseiendom og båt. Hvis en hovedaksjonær anses å ha hatt rådighet over selskapets formuesobjekter, er det en formodning om at vedkommende har hatt rådighet hele året. Den skattepliktige fordelene dette utgjør, fastsettes sjablongmessig. For båter er sjablongen satt høyt. Etter danske skattemyndigheters erfaring fungerer regelen for fritidsbåter som en stoppregel for privat konsum i selskap.

Departementet foreslår i dette høringsnotatet særregler for å motvirke privat konsum i selskap. Forslaget har likhetstrekk med de danske reglene. Forslaget er ment å redusere mulighetene for urettmessig gunstig beskatning og forenkle bevisvurderingene.

Etter forslaget anses en eier med bestemmende innflytelse i et aksjeselskap mv. eller ansvarlig selskap mv. som eier eller disponerer boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter, for å ha hatt disposisjonsrett til formuesobjektet hele året. Fritidseiendom som oppfyller vilkårene for å være bedriftshytte i FSFIN § 5-15-5, omfattes ikke av reglene.

Den skattepliktige fordelten disposisjonsretten utgjør, fastsettes sjablongmessig. Sjablongene foreslås satt høyt, slik at det ikke vil lønne seg å eie formuesobjektene i selskap til privat konsum. Ved beregningen av fordelten medregnes ikke perioder der skattyter dokumenterer at formuesobjektet er benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet. Dersom eier eller eiers nærstående har betalt vederlag for faktisk bruk mv., reduseres den sjablongberegnete fordelten krone for krone. Selskapet uttaksbeskattes og eier beskattes etter reglene om utbytte eller utdeling for den sjablongberegnete fordelten.

I tillegg foreslås særregler ved overdragelse av nevnte formuesobjekter fra selskap til eier eller eiers nærstående. Etter forslaget skal differansen mellom salgsvederlaget og den høyeste verdien av omsetningsverdi for formuesobjektet, eller anskaffelseskostnaden tillagt påkostninger og kostnader til oppussing og tilpasning, regnes som utdeling for eier og uttak for selskapet.

Departementet antar at de nye reglene vil fungere som «stoppregler» for anskaffelse av formuesobjekter i selskap til privat konsum. Forslaget innebærer en betydelig innstramming sammenlignet med utgangspunktet i gjeldende rett. Samtidig er særreglenes virkeområde relativt snevert, både gjennom eierkravet og avgrensningen til hvilke selskap og formuesobjekter som omfattes. Departementet ber særlig om høringsinstansenes vurdering av om forslaget vil være egnet til å redusere omfanget av privat konsum. Herunder ligger spørsmålet om reglene i tilstrekkelig grad er avgrenset mot tilfeller der de aktuelle formuesobjektene er en sentral og naturlig del av virksomheten, og den reelle muligheten for privat konsum er fraværende eller svært begrenset.

Nye og strengere regler kan gi økt proveny fra eiere som fortsatt velger å plassere formuesobjekter som er omfattet av forslaget, i selskap. Det kan også gi økt proveny fra selskaps- og utbytteskatten ved at deler av konsumet i stedet skjer på privat hånd, og ved at det reduserer omfanget av ulovlige tilpasninger. Ved innføring av nye regler vil det i en periode være behov for ekstra ressurser til veiledning og kontroll. Departementet antar likevel at reglene i løpet av relativt kort tid vil være ressursbesparende. Departementet antar også at reglene vil gi bedre forutsigbarhet både for skattyter og Skatteetaten, og kunne redusere antallet tvister i slike saker.

Departementet viser til forslag til § 5-2 nytt tredje ledd, deloverskrift til skatteloven §§ 10-10 til 10-14, ny § 10-14 og § 10-42 nytt tolvte ledd. Det foreslås at forslaget gis virkning fra og med inntektsåret 2023.

2 BAKGRUNN

2.1 Gjeldende rett

2.1.1 Skattlegging av selskapet

Etter skatteloven § 5-2 skal selskap uttaksbeskattes for «fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring [...] av formuesgjenstand, vare eller tjeneste.» Bestemmelsen gjelder både aksjeselskap mv. og ansvarlig selskap mv. Fordel ved skattepliktig uttak fra ansvarlig selskap mv. tillegges selskapets inntekt før fordelingen på deltakerne.

Reglene om uttak har som formål å reversere de kostnadene selskapet har fradragsført. De skal også beskatte den positive differansen mellom omsetningsverdien og skattemessig inngangsverdi som ville vært skattepliktig hvis formuesobjektet eller tjenesten hadde blitt solgt til utenforstående.

Reglene for uttak gjelder «formuesgjenstand, vare eller tjeneste». «Tjeneste» omfatter bruksrettigheter i form av helt eller delvis vederlagsfri bruk av et formuesobjekt, jf. Høyesteretts dom inntatt i Rt-2003-536 (Storhaugen Invest) avsnitt 46.

Uttaksbeskatning forutsetter at det finner sted «uttak til egen bruk» eller «gaveoverføring». Skatteplikt kan blant annet utløses ved at et formuesobjekt eller en tjeneste tas ut til egen bruk, overføres som gave eller utdeles som utbytte/utdeling. At et formuesobjekt tas i bruk privat av selskapets eier, er derfor omfattet. Høyesteretts dom inntatt i Rt-2014-614 (Elysee) og praksis fra skattemyndighetene åpner også for at eiers disposisjonsrett til et formuesobjekt i noen tilfeller kan utløse uttaksbeskatning etter skatteloven § 5-2. Det er ikke et vilkår at formuesobjektet er knyttet til en inntektsgivende aktivitet i selskapet.

Uttaksbeskatning er aktuelt også hvor formuesobjektet eller tjenesten tilflyter en eier i et nærstående selskap. Det er selskapet som eier gjenstanden eller som yter tjenesten, som uttaksbeskattes.

Inntekten på selskapets hånd settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-2 første ledd fjerde punktum. Høyesteretts praksis viser imidlertid at i visse tilfeller hvor omsetningsverdien ikke gir dekning for selskapets omkostninger og en rimelig forrentning av den innskutte kapital, kan skatteloven § 5-2 suppleres med skatteloven § 13-1. Når vilkårene er oppfylt, kan uttaksfordelen fastsettes ved skjønn som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, jf. § 13-1 tredje ledd. Da kan inntekten på selskapets hånd settes høyere enn antatt omsetningsverdi, jf. blant annet Storhaugen Invest- og Elysee-dommen.

Hvis selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan det ilegges tilleggsskatt mv.

2.1.2 Skattlegging av eier

Det følger av skatteloven § 10-11 annet ledd og § 10-42 annet ledd at «enhver ... vederlagsfri overføring av verdier» fra selskap til eier regnes som utbytte/utdeling. En helt eller delvis vederlagsfri bruk av selskapets formuesobjekter omfattes derfor av utbytte- og utdelingsbegrepet i skatteloven §§ 10-11 og 10-42. Dersom et formuesobjekt overføres fra selskap til eier, anses differansen mellom det eier betaler og omsetningsverdien av formuesobjektet som utbytte/utdeling.

Utbytte/utdeling skal som utgangspunkt verdsettes til omsetningsverdi. Høyesterett synes å ha akseptert i Rt-2014-614 (Elysee) at eier kan utbyttebeskattes for den samme høyere verdien (enn omsetningsverdien) som selskapet uttaksbeskattes for. Dette er lagt til grunn i flere underrettsdommer.

Utbytte- og utdelingsbegrepet omfatter også overføringer til aksjonærens og deltakerens nærstående. Hvis eieren er ansatt i selskapet, kan fordelene klassifiseres helt eller delvis som lønn.

Dersom eier har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan det ilegges tilleggsskatt mv. I tillegg gis det ikke skjermingsfradrag dersom utbyttet er ulovlig utdelt, jf. skatteloven § 10-12 første ledd.

2.2 Behovet for nye regler

2.2.1 Manglende etterlevelse av dagens regler

Privat konsum i selskap har lenge vært et prioritert kontrollområde for Skatteetaten. Blant annet ble det i perioden 2012 til 2018 gjennomført et landsdekkende prosjekt som særlig så på transaksjoner mellom selskap med få eiere og deres eiere. Også før og etter prosjektet er det gjennomført et betydelig antall kontroller av privat konsum i selskap. I perioden 2008-2021 medførte kontrollene inntektstillegg i godt over halvparten av tilfellene. Skatteetaten fattet over 1 000 endringsvedtak. Samlet inntektstillegg utgjorde mer enn 1,3 mrd. kroner, det vil si i gjennomsnitt om lag 1,3 mill. kroner per endringsvedtak.

Basert på Skatteetatens analyser er det anslått at uoppgitt inntekt ved privat konsum i selskap i 2019 utgjorde om lag 1,45 mrd. kroner. Anslaget gjelder bruk av selskapets eiendom, båt og luftfartøy, samt salg av fast eiendom til underpris fra selskap til eier.

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.

Det er særlig to typetilfeller av privat konsum i selskap som er aktuelle:

- 1) Brukstilfellene: Selskapet anskaffer et formuesobjekt som disponeres av eier eller eiers nærstående, enten vederlagsfritt eller til underpris. Det forekommer at eieren betaler omsetningsverdi for den faktiske bruken, men at betalingen likevel ikke dekker selskapets kostnader til formuesobjektet.
- 2) Salgstilfellene: Selskapet erverver og/eller påkoster eiendeler som senere selges til eier eller eiers nærstående til underpris, eller til en pris som ikke dekker selskapets kostnader til erverv, tilpasninger og andre påkostninger.

Det private konsumet kan også skje gjennom en kombinasjon av bruks- og salgstilfellene.

2.2.2 Krevende kontroll og avdekking

Saker om privat konsum innebærer en omfattende kartlegging og vanskelige bevisvurderinger. Gjeldende regler er derfor ressurskrevende å håndheve for Skatteetaten. De kan også oppfattes som lite forutsigbare for skattyterne.

Særlig om brukstilfellene

I brukstilfellene kan eier som kontrollerer selskapet, i realiteten ofte disponere over formuesobjektet som om det var sitt eget. Kostnadene forbundet med ervervet og driften dekkes av selskapet. Selskapet krever fradrag for disse kostnadene, samt avskrivninger og eventuelt tap ved realisasjon av formuesobjektet. Samtidig unnlater det i mange tilfeller å oppgi verdien av eiers uttak som inntekt (uttaksbeskatning). Eier kan unngå beskatning ved å ikke gi opplysninger om fordelene som overføres fra selskapet. Der eier i stedet erverver formuesobjektet med midler tatt ut fra selskapet, må det først svares skatt på utdeling (utover skjerming). Kostnadene ved erverv og vedlikehold av formuesobjektet er heller ikke fradragsberettigede på eierens hånd.

Kontrollobjektene kan være vanskelige å identifisere i selskapenes skattemeldinger. For eksempel kan båter som er egnet til privat bruk, være ført i posten «andre eiendeler» i næringsoppgaven. Ved kontroll hevder selskap og eier ofte at formuesobjektet er anskaffet til bruk i virksomheten, mens tidsnære bevis og selskapets opptreden tyder på at interessene til selskapets eier(e) har vært førende. Der privat bruk påvises, hevdes ofte at bruken er i selskapets interesse. Det viser seg imidlertid i en del tilfeller at det bare eller hovedsakelig er den kontrollerende eieren og vedkommendes nærstående som har disponert over formuesobjektet privat. Ofte har dette skjedd til ingen eller redusert leie. Selskapet sitter igjen med et betydelig underskudd på formuesobjektet på grunn av lav inntjening og høye faste kostnader i form av verditap, kapitalkostnader og driftsutgifter.

Selv der eier betaler markedsleie for den faktiske bruken av formuesobjektet, er selskapets reelle kostnader i mange tilfeller langt høyere enn det eieren betaler i leie. Det vil derfor ofte være mer kostbart for eieren å anskaffe og drifte formuesobjektet privat enn å leie formuesobjektet av selskapet.

Særlig om salgstilfellene

Hovedutfordringen i salgstilfellene er hva som skal anses som riktig pris ved overdragelse av formuesobjektet fra selskapet til eier eller eiers nærstående. Et typisk eksempel er at formuesobjektet selges til kontrollerende eier med tap, det vil si til en pris som er lavere enn anskaffelseskostnaden inkludert påkostninger mv. Da oppstår for det første spørsmål om anskaffelseskostnader og eventuelle påkostninger er pådratt i selskapets interesse eller eiers private interesse. Videre oppstår spørsmål om hva tapet skyldes. Det kan være en nedgang i markedet, at salgsprisen er satt for lavt, eller for eksempel spesialtilpasninger for eiers private behov, som ikke motsvares av økt omsetningsverdi.

Verdivurderinger selskapet eller eier fremlegger er ofte lavere enn selskapets anskaffelseskostnad, sammenlignbare transaksjoner og verdivurderinger Skatteetaten innhenter ved en etterfølgende kontroll. I mange tilfeller har formuesobjektet ikke blitt lagt ut for salg. Ofte finnes heller ikke sammenlignbare objekter i markedet. Det vanskeliggjør verdsettelsen ytterligere.

Selskapet kan også ha gjort tilpasninger i eierens interesse som ikke gjenspeiles i økt omsetningsverdi på formuesobjektet. Da pådrar selskapet betydelige kostnader i eiers private interesse. Selskapet får ikke dekket disse kostnadene selv om eier betaler omsetningsverdi ved ervervet.

2.2.3 Økte insentiver til privat konsum i selskap

I NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* punkt 11.2.3.2 er det vist til at privat konsum i nært eide aksjeselskap ser ut til å ha økt betraktelig etter skattereformen i 2006 (Alstadsæter m.fl. (2014)). Dette synes særlig å gjelde de selskapene som i tiden før skattereformen drev aktiv skattetilpasning og betalte ut maksimalt av utbytter før innføringen av aksjonærmodellen.

Selskapsskattesatsen ble redusert fra 23 pst. til 22 pst. i statsbudsjettet for 2019. Utbytteskatten ble økt fra 31,86 pst. til 35,2 pst. i statsbudsjettet for 2022. Nivået på eierbeskatningen ved gevinst og utdeling av utbytte til personlig eier sammenholdt med en moderat skatt på selskapsnivå, gir insentiver til økt privat konsum i selskap. Det er grunn til å tro at innføringen av utbyttebeskatning på aksjonærlån i 2015 også har gitt økte insentiver til privat konsum.

Verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler reduserer grunnlaget for formuesskatt. Det gir en lavere formuesskatt om skattyter har en netto formue som overstiger innslagspunktene. Dette kan også gi eier insentiver til å legge verdiene i selskapet i stedet for å ta ut utbytte for å erverve dem selv.

For mindre selskap ble revisjonsplikten fjernet i 2011. Det kan også ha økt risikoen for feil ved skattlegging av selskapet. I NOU 2008:12 «Revisjonsplikten for små foretak» uttalte flertallet at:

«Utvalgets flertall går inn for at revisjonsplikten videreføres for alle aksjeselskaper. Flertallet legger avgjørende vekt på revisjonens betydning for korrekt skatte- og avgiftsberegning, og forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet. Ved videreutviklingen av maskinelle systemer for innberetning av og kontroll med opplysninger om skattepliktige ytelser for skattyterne, er kontroll av grunnlagsdata avgjørende for riktig skatte- og avgiftsberegning.»

2.3 Utenlandsk rett

2.3.1 Dansk rett

Danmark innførte særregler om privat konsum i selskap med virkning fra inntektsåret 2001. Reglene gjelder formuesobjektene boligeiendom, fritidseiendom og fritidsbåt.

Subjektene som omfattes av særreglene er «hovedaksjonær» og ansatte med «væsentlig indflydelse på egen aflønningsform», jf. den danske ligningsloven § 16 og § 16A. En «hovedaksjonær» er definert som en som i løpet av de siste fem årene har eid 25 pst. eller mer av aksjene eller har hatt mer enn 50 pst. av stemmene i selskapets beslutningsorganer. Hovedaksjonæren identifiseres med sine nærstående. Reglene gjelder også der aksjene eies indirekte via andre selskap eller fond. Om en ansatt har «væsentlig indflydelse på egen aflønningsform», beror på en konkret skjønnsmessig vurdering. Det legges blant annet vekt på om den ansatte har en innflytelsesrik posisjon i selskapet, høy lønn og/eller eierandel i selskapet. I det følgende omtales hovedaksjonær og ansatte med vesentlig innflytelse på egen avlønningsform i fellesskap som «hovedaksjonær mv.».

Boligeiendommer omfattes bare av særreglene hvis selskapet eier boligen. Fritidsbåt og fritidseiendom er omfattet også der selskapet leier eller leaser formuesobjektet.

Særreglene går i hovedtrekk ut på at hovedaksjonær mv. som har rådighet over nevnte formuesobjekter, skattlegges for verdien av å disponere formuesobjektet. Det er uten betydning om hovedaksjonæren mv. faktisk har brukt formuesobjektet. Hvorvidt hovedaksjonæren mv. anses å ha rådighet over formuesobjektet, vurderes konkret. Hvis hovedaksjonæren mv. kan dokumentere at bruken av formuesobjektet utelukkende er ervervsmessig, anses vedkommende ikke å ha rådighet over formuesobjektet.

Hvis hovedaksjonær mv. etter en konkret vurdering anses å ha rådighet over selskapets *fritidsbåt* eller *fritidseiendom*, er det en formodning om at vedkommende har hatt rådighet over formuesobjektet hele året. Det er derfor opp til vedkommende å dokumentere at han/hun eventuelt ikke har hatt rådighet over formuesobjektet hele året. I praksis er det lagt til at grunn at hovedaksjonæren mv. anses å ha hatt rådighet over en *fritidseiendom* hele året, selv om den ifølge plan- og bygningslovgivningens regler kun kan brukes i et begrenset omfang. Det er også lagt til grunn at hovedaksjonæren mv. har rådighet over en *fritidsbåt* hele året, selv om båten ligger i

opplag deler av året. I tillegg er det i praksis, på bakgrunn av en konkret bevisvurdering, lagt til grunn at hovedaksjonæren mv. har hatt rådighet over en *boligeiendom* hele året, selv om en del av den har vært under oppussing.

Hovedaksjonæren skattlegges også etter særreglene hvis aksjonærens nærstående benytter et formuesobjekt som er stilt til aksjonærens rådighet.

Den skattepliktige fordelten for hovedaksjonæren mv. fastsettes sjablongmessig. Det er ulike sjablonger for de ulike formuesobjektene. For *fritidsbåt* settes den skattepliktige fordelten i utgangspunktet til 104 pst. av båtens anskaffelseskostnad inkludert merverdiavgift per år (2 pst. per uke). For *fritidseiendom* settes fordelten i utgangspunktet til 16,25 pst. av fritidseiendommens «ejendomsværdi» per år (0,5 pst. for ukene 22-34 og 0,25 pst. for de øvrige ukene). «Ejendomsværdi» er en offentlig fastsatt takst som er ment å gjenspeile eiendommens omsetningsverdi. Hvis fritidseiendommen eller fritidsbåten er stilt til rådighet for flere hovedaksjonærer mv., skal den skattepliktige fordelten fordeles likt mellom disse.

For *boligeiendom* settes fordelten i utgangspunktet til 6 pst. av beregningsgrunnlaget opp til DKK 3 040 000, og 8 pst. av det overskytende. Beregningsgrunnlaget for boligeiendom utgjør det høyeste beløpet av eiendomsverdien per 1. januar året før inntektsåret eller eiendommens anskaffelseskostnad med tillegg av kostnader til utbedringer foretatt før 1. januar i inntektsåret. Hvis eiendomsverdien ikke er kjent, benyttes det høyeste beløpet av omsetningsverdien per 1. januar året før inntektsåret eller eiendommens anskaffelseskostnad med tillegg av kostnader til utbedringer foretatt før 1. januar i inntektsåret.

For boligeiendom gjøres det også et tillegg for driftskostnader dekket av selskapet. Dette inkluderer for eksempel eiendomsskatt, strøm, gartner mv. Det gjøres ikke tilsvarende tillegg for fritidseiendommer og fritidsbåter. Ettersom den skattepliktige fordelten for fritidsbåter utgjør 104 pst. av båtens anskaffelseskostnad, fungerer likevel regelen om fritidsbåter som en «stoppregel».

Eventuell egenbetaling for bruk av formuesobjektet reduserer den sjablongberegnete fordelten. For formuesobjektene fritidseiendom og fritidsbåt reduseres den sjablongberegnete fordelten også forholdsmessig med antall dager hvor det kan dokumenteres at andre (ikke nærstående) har brukt formuesobjektet.

Det er enkelte unntak fra særreglene. Særreglene gjelder ikke fritidseiendommer som anses som firmahytte, eller båter som anses som firmabåt. I det ligger at de brukes av selskapets ansatte i et tilstrekkelig omfang. Særreglene for fritidsbåt gjelder heller ikke i visse tilfeller hvor selskapet har som hovedvirksomhet å produsere fritidsbåter. For boligeiendom er det et unntak dersom det er boplikt på eiendommen. Det er et vilkår at boplikten følger av lovgivning og at hovedaksjonæren mv. overholder boplikten.

Når vilkårene er oppfylt, får selskapet et inntektstillegg tilsvarende omsetningsverdien av ytelsen. Leieinntekter som selskapet mottar, er skattepliktig inntekt for selskapet. For hovedaksjonær mv. skatlegges verdien av rådigheten som personinntekt. Det er uten betydning om han er ansatt i selskapet eller ikke. Sondringen mellom utbytte og lønn er imidlertid av betydning for selskapet. Selskapet får fradrag for lønn, men ikke for utbytte.

Danmark har også særregler om privat bruk av selskapets bil. Disse er omtrent tilsvarende de norske reglene for firmabilbeskatning. I ligningsloven § 16 er det også særregler for boligeiendom, fritidseiendom og fritidsbåt som arbeidsgiver har stilt til rådighet for ansatte uten vesentlig innflytelse på egen avlønning. Disse reglene omtales ikke nærmere.

2.3.2 Svensk rett

Det er ingen særregler for privat konsum i selskap i svensk skattelovgivning, utover særregler om privat bruk av bil. Derimot er det utviklet en praksis basert på det svenske Skatteverkets uttalelser og dommer fra Högsta förvaltningsdomstolen. Etter praksisen kan en selskapseier eller ansatt på visse vilkår beskattes for en disposisjonsrett til et formuesobjekt, uavhengig av faktisk bruk. Det svenske skatteverket har pekt på at noe av bakgrunnen for dette, er at det er vanskelig å bevise om et formuesobjekt er brukt privat eller ikke.

Fordelen disposisjonsretten utgjør verdsettes i utgangspunktet til omsetningsverdi. Omsetningsverdien skal tilsvare prisen den ansatte eller eieren måtte ha betalt ved anskaffelse av tilsvarende varer, tjenester eller fordeler mot kontant betaling. Verdsettelsen baseres på en samlet vurdering ut fra omstendighetene i det konkrete tilfellet. For fritidsbåter tas det for eksempel hensyn til type båt, bruk av båten i virksomheten og kostnader forbundet med å leie en tilsvarende båt. Omstendigheter knyttet til den ansatte eller eieren kan i spesielle tilfeller også ha betydning for verdsettelsen.

Dersom omsetningsverdien ikke kan fastslås, skal verdien ikke settes lavere enn selskapets kostnader ved formuesobjektet. Dette tilsvare presumptivt det den ansatte eller eieren ville ha betalt for tilsvarende bruk av formuesobjektet på det frie markedet. Selskapets kostnader ved formuesobjektet skal inkludere kapitalkostnader, driftskostnader og faktisk verdiforringelse.

Verdien av disposisjonsretten til formuesobjektet er ulik avhengig av den ansattes eller eierens mulighet til å benytte seg av formuesobjektet og om formuesobjektet benyttes i virksomheten eller ikke. Dersom formuesobjektet benyttes i selskapet eller leies ut til andre, kan det redusere verdien av disposisjonsretten. En eier eller ansatt med kontinuerlig og ubegrenset disposisjonsrett til selskapets fritidseiendom eller fritidsbåt beskattes som hovedregel for verdien av dette hele året, uavhengig av faktisk bruk.

Hvis et formuesobjekt benyttes regelmessig i virksomhet, men er tilgjengelig for den ansatte eller eieren i ferier og helger, er beskatningsgrunnlaget verdien av den begrensede disposisjonsretten. Verdien kan variere avhengig av om for eksempel andre bruker formuesobjektet på en tid den ansatte eller eieren ellers kunne ha brukt den. Hvis formuesobjektet bare benyttes sporadisk i virksomheten og bruken bestemmes av den ansatte eller eieren selv, taler det for at verdien av disposisjonsretten settes høyere.

Hvis et selskap eier en enkeltstående fritidseiendom eller fritidsbåt for utleie, og den ansatte eller eieren har disposisjonsrett til dette formuesobjektet i de ukene det ikke leies ut, tilsvarende fordelen verdien av disse ukene med eventuell rabatt for langtidsleie. Hvis selskapets virksomhet derimot består av løpende utleie av fritidseiendommer eller fritidsbåter, som innebærer at objektet stadig brukes i virksomheten og ikke er egnet til privat bruk, kan det innebære at den ansatte eller eieren i praksis mangler disposisjonsrett. Disposisjonsretten har i slike tilfeller ingen skattemessig verdi, og det er derfor bare den faktiske bruken som skal beskattes.

Hvis selskapet ikke leier ut formuesobjektet på det åpne markedet, men til nærstående og bekjente, anses den ansatte eller eieren å ha disposisjonsrett til formuesobjektet på tross av utleieaktiviteten.

Fordeler i form av naturalytelser som oppnås på bakgrunn av ansettelse eller oppdrag for et selskap, regnes som inntekt i henhold til den svenske inntektsskatteloven. Utdeling fra aksjeselskap til aksjonær som ikke er ansatt i selskapet, anses i utgangspunktet som utbytte. Selskapet uttaksbeskattes etter relativt like regler som gjeldende norsk rett.

3 VURDERINGER OG FORSLAG

3.1 Forslag til særregler om privat konsum i selskap

Personlig selskapseier og selskapet kan oppnå en urettmessig gunstig beskatning ved å la selskapet dekke eiers private kostnader. 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 fordelene som overføres fra selskap til eier. I praksis skjer ofte ikke det, fordi eier og selskapet ikke gir opplysninger om det til Skatteetaten.

Skatteetatens kontroller viser mange tilfeller av manglende etterlevelse av gjeldende regler i selskap med få eiere som eier blant annet boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter. Det er avdekket betydelige beløp i uoppgitt inntekt, se punkt 2.2.1.

I NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* punkt 11.2.3.2 pekte utvalget på at privat konsum i selskap er et problem. Utvalget vurderte ulike tiltak: avskjæring av selskapets fradragsrett for kostnader knyttet til bestemte typer eiendeler, eventuelt bare i selskap med få aksjonærer, og forbud mot at selskap eier visse typer

eiendeler. Utvalget viste til at slike tiltak vil skape vanskelige avgrensningsspørsmål, og at de til dels vil være lette å omgå. Utvalget uttalte at det er grunn til å tro at økt kontroll og avdekking av privat konsum kan virke avskrekkende og redusere omfanget. Utvalget ba likevel departementet vurdere om det er behov for ytterligere tiltak for å motvirke privat konsum i selskap.

I Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre Skatt – en skattereform for omstilling og vekst* punkt 6.9.3 sluttet departementet seg i hovedsak til utvalgets vurderinger. Departementet fant det tvilsomt om de vurderte tiltakene effektivt kunne motvirke privat konsum i selskap og gjøre det lettere for Skatteetaten å avdekke forholdene. Departementet konkluderte med at det i samråd med Skattedirektoratet ville vurdere om det kan gjennomføres nye kontrollrutiner eller andre tiltak for å møte problemet med privat konsum i selskap.

Som det fremgår over, viser Skatteetatens undersøkelser at økt kontrollinnsats alene ikke vil avbøte problemet med privat konsum. Dette er særlig fordi de gjeldende reglene legger opp til krevende bevisvurderinger. Departementet mener derfor det er behov for andre tiltak, i tillegg til kontroll.

Departementet foreslår etter dette at det innføres særregler om privat konsum i selskap. Forslaget er ment å motvirke privat konsum ved å redusere mulighetene for urettmessig gunstig beskatning og å forenkle bevisvurderingene.

Etter både svensk og dansk rett kan en personlig selskapseier på visse vilkår beskattes for en disposisjonsrett til et formuesobjekt, uavhengig av faktisk bruk. Til forskjell fra de danske reglene, er det ikke sjablongbeskatning i svensk rett. Der verdsettes fordelene disposisjonsretten utgjør i utgangspunktet til omsetningsverdi. Dette forutsetter en skjønnsmessig vurdering. Etter departementets syn vil fastsettelsen være enklere og mer forutsigbar for skattyter og Skatteetaten ved en sjablongbeskatning. Det kan føre til færre tvister enn ved skjønnsmessig fastsettelse. Danmark har siden 2001 hatt god erfaring med sine særregler for privat konsum i selskap. Særlig for fritidsbåter har reglene fungert som «stoppregler». Sverige har ikke lovfestede regler, slik som Danmark. Departementets forslag til særregler er derfor i hovedsak basert på danske regler, men med enkelte justeringer.

3.2 Reglens virkeområde

3.2.1 Selskap og eiere som omfattes av reglene

Selskap som omfattes

Skatteetatens erfaring er at spørsmål om privat konsum i selskap er mest aktuelt for aksjeselskap og ansvarlig selskap. For å unngå vridninger og uønskede tilpasninger, foreslår departementet at også enkelte andre selskap som har likhetstrekk med aksjeselskap og ansvarlig selskap, omfattes av reglene. Departementet foreslår at reglene skal gjelde for selskap som omfattes av skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a og e (aksjeselskap mv.), § 2-2 annet ledd bokstav a til c (ansvarlig selskap mv.), samt tilsvarende utenlandsk selskap. Bare utenlandske selskap som er helt eller delvis

skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3, kan uttaksbeskattes etter de foreslåtte særreglene. Norske eiere i et utenlandsk selskap kan likevel beskattes etter de foreslåtte særreglene, selv om det utenlandske selskapet ikke er skattepliktig til Norge.

Departementet viser til forslag til § 5-2 nytt tredje ledd, ny § 10-14 første ledd og § 10-42 nytt tolvte ledd i skatteloven.

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 pst. Det ses bort fra selskapets beholdning av egne aksjer. Kriteriet «kontrollert» tar sikte på å fange opp tilfeller hvor bestemmende innflytelse over selskapet utøves på annet grunnlag enn eierskap. Det omfatter blant annet rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap, eller hvor en gjennom avtale er sikret bestemmende innflytelse over selskapet. Spørsmålet om det foreligger kontroll på annet grunnlag enn eierskap, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet.

Eiere som oppfyller kravene, må regnes for å ha bestemmende innflytelse over selskapet. De kan dermed kontrollere beslutningen om selskapet skal erverve formuesobjektet og hvordan selskapet skal disponere det, herunder om formuesobjektet skal selges og på hvilke betingelser.

Både Skatteetatens erfaringer ved kontroll og rettspraksis (herunder for eksempel i Rt-2014-614 (Elysee)) tilsier at det er nødvendig å inkludere indirekte eie og kontroll. Departementet foreslår derfor at indirekte eie og kontroll omfattes. Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 pst. regnes med, selv om en ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 pst. Dette gjelder uavhengig av hvor mange selskap det eies eierandeler gjennom. Dersom selskap A eier 70 pst. av selskap B, som igjen eier 70 pst. av selskap C, vil en matematisk beregning av As eierandel i C være 49 pst. Kravet til indirekte eierandel er likevel oppfylt ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 pst.

I de danske reglene gjelder samme kontrollkrav, men eierandelskravet er 25 pst. I tillegg medregnes de siste fem årene. Departementets forslag er dermed på dette punktet noe lempeligere enn de danske reglene. Basert på Skatteetatens erfaring antas det at kravet om 50 pst. vil treffe de tilfellene der det er størst behov for særregler. Dette er også fordi det er mindre attraktivt å legge kostnader til private formuesobjekter i selskap med mange eiere. Det kan likevel være tilfeller hvor flere ikke-nærstående eiere som til sammen eier 50 pst., benytter selskapets formuesobjekt privat. For å fange opp disse tilfellene kan det være et alternativ å sette eier- og eventuelt kontrollandelskravet lavere enn 50 pst. Departementet ber om innspill på dette.

Departementet foreslår videre at nærstående eieres eier- og kontrollandel slås sammen. Det vil si at dersom nærstående eiere samlet direkte eller indirekte på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret har eid eller kontrollert minst 50 pst. av selskapet, er vilkåret oppfylt for samtlige av de nærstående eierne. Som nærstående regnes ektefeller og samboere eller personer som er i slekt eller svogerskap i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinje så nær som onkel eller tante. Etter Skatteetatens erfaring ved kontroll er problemstillingen særlig aktuell for denne gruppen nærstående. Dette samsvarer med nærståendebegrepet i skatteloven § 10-11 annet ledd siste punktum og fjerde ledd tredje punktum, men med tillegg av samboer. I de danske reglene tas det også hensyn til nærståendes eier- og kontrollandel.

Departementet har vurdert om reglene også bør omfatte andre enn eiere med bestemmende innflytelse over selskapet. Etter dansk rett gjelder særreglene også for ansatte med vesentlig innflytelse på egen avlønningsform. Dette kriteriet forutsetter en skjønnsmessig vurdering. Det kan være krevende for Skatteetaten å kontrollere og kan gi liten forutberegnelighet for skattyter. Etter Skatteetatens erfaring er utfordringene med privat konsum i selskap særlig aktuelle for eiere med bestemmende innflytelse. Departementet vil derfor ikke foreslå at reglene skal omfatte ansatte, med mindre de også er eiere i selskapet.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 første ledd første punktum og annet ledd.

3.2.2 Formuesobjekter som omfattes av reglene

Etter departementets syn bør formuesobjekter med høy verdi som er egnet til privat bruk, omfattes av reglene. Etter Skatteetatens erfaring er privat konsum i selskap særlig aktuelt for formuesobjektene boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly og helikopter. Erverv av disse formuesobjektene er i mange tilfeller selskapsfremmed. Departementet foreslår derfor at reglene skal omfatte disse formuesobjektene.

Departementet har vurdert om også andre formuesobjekter bør omfattes av reglene. I utgangspunktet bør alle formuesobjekter som er egnet til privat bruk, omfattes. Eksempler er bobiler, hestebiler, campingvogner, motorsykler, snø- eller vannscootere, kunst og jakt- og fiskerettigheter. De danske særreglene gjelder boligeiendom, fritidseiendom og fritidsbåt. Departementet mener at det er viktig med relativt strenge og objektive særregler for de mest aktuelle formuesobjektene. For biler som brukes privat, finnes det allerede et regelverk som ikke påvirkes av dette forslaget. Departementet foreslår derfor i denne omgang ikke å inkludere flere formuesobjekter enn boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly og helikopter.

Departementet foreslår at reglene skal gjelde når selskapet eier, leier, leaser eller på annen måte disponerer over formuesobjektene. For eksempel omfattes også tilfeller hvor selskapet disponerer over et formuesobjekt uten å betale for det, slik at det ikke anses som leie eller leasing.

Ved privat konsum av formuesobjekter som ikke er omfattet av forslaget, gjelder de alminnelige reglene om uttaksbeskatning av selskapet og beskatning av utdeling eller utbytte for eier.

Særlig om bolig- og fritidseiendom

Departementet foreslår at reglene skal omfatte boligeiendom og fritidseiendom i Norge og i utlandet. Reglene får bare anvendelse på eiendommer som er egnet til privat bruk. De gjelder derfor ikke næringseiendommer som utelukkende brukes til for eksempel kontor-, verksted- eller butikklokaler. Skogskoie som utelukkende nyttes i skogsdriften, anses heller ikke som bolig- eller fritidseiendom egnet til privat bruk. Eiendommer som ikke er egnet for overnatting, faller også utenfor reglene. Et eksempel er et naust uten overnattingsmulighet.

En eiendom kan være egnet delvis til privat bruk og delvis til bruk i næringsvirksomhet. For slike kombinasjonseiendommer foreslår departementet at den delen av eiendommen som er egnet til privat bruk, som hovedregel omfattes av reglene. Departementet vurderer å oppstille unntak for våningshus mv. på landbruks- eiendommer i drift. En landbrukseiendom kan blant annet være underlagt fradelingsforbud, i tillegg til konsesjon og odel. I slike tilfeller kan det være vanskelig for eier å skille ut eiendommen og eie den på privat hånd. Eier kan heller ikke kjøpe eller leie tilsvarende formuesobjekt av en uavhengig part. Det kan være rimelig å unnta slike tilfeller. Departementet ber om innspill på dette, samt på om det er aktuelt å unnta andre typer kombinasjonseiendommer.

Departementet har vurdert om det bør oppstilles en beløpsgrense på for eksempel 100 000 kroner (omsetningsverdi), for å unnta eiendommer med lav verdi. Det kan være rimelig at selskap og eier ikke omfattes av særreglene med tilhørende rapporteringsplikt i tilfeller hvor det uansett er tale om en mindre fordel. De alminnelige reglene for uttaks- og utbyttebeskatning vil dessuten gjelde dersom eier benytter en mindre verdifull eiendom privat. Imidlertid vil det komplisere reglene å oppstille en slik beløpsgrense. Videre vil beregningsgrunnlaget for de mindre verdifulle eiendommene være lavere. Den skattepliktige fordelingen blir dermed relativt lav for slike objekter. Departementet ser derfor ikke grunn til å forskjellsbehandle eiendommer ut fra verdi i denne sammenhengen. Departementet foreslår etter dette ikke en beløpsgrense for å unnta eiendommer med lav verdi.

Departementet foreslår at særreglene for privat konsum ikke skal omfatte fritidseiendom som oppfyller vilkårene for å være bedriftshytte i FSFIN § 5-15-5 første ledd. For at en fritidseiendom skal anses som en bedriftshytte, er det en forutsetning at den brukes som et rimelig velferdstiltak, jf. FSFIN § 5-15-5 første ledd. I Skatte-ABC 2021/2022 punkt 3.4 fremgår det at bruk av bedriftshytte er et rimelig velferdstiltak når alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften har lik rett til å disponere hytta. Det fremgår videre at bedriften i utgangspunktet må ha minimum 10 ansatte. Departementet viser til forslag til ny § 10-14 første ledd annet punktum.

Særlig om båter egnet til privat bruk

Departementet foreslår at alle båter som er egnet til privat bruk, omfattes. Om en båt er egnet til privat bruk, må avgjøres etter en konkret vurdering. Typiske fritidsbåter anses egnet til privat bruk, uavhengig av størrelse og eventuelle tilpasninger. En båt som er egnet til privat bruk, er omfattet av reglene selv om den brukes i virksomheten. Dette innebærer at for eksempel utleiebåter og demonstrasjonsbåter kan omfattes av reglene. Det samme kan gjelde båter som brukes i taxi-virksomhet.

Departementet har vurdert om det bør oppstilles en beløpsgrense på for eksempel 50 000 kroner (omsetningsverdi), for å unnta båter med lav verdi. Med samme begrunnelse som for bolig- og fritidseiendom, foreslås ikke dette.

Særlig om fly og helikopter egnet til privat bruk

Departementet foreslår videre at alle fly og helikopter som er egnet til privat bruk, omfattes. Om et fly eller helikopter er egnet til privat bruk eller ikke, må også avgjøres etter en konkret vurdering. På samme måte som for båter egnet til privat bruk, kan et fly eller helikopter være omfattet av reglene selv om det brukes i virksomhet.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 første ledd første punktum.

3.3 Brukstilfellene

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 fordelingen gjøres likevel fradrag for egenbetalinger. Perioder der eier dokumenterer at formuesobjektet er benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet, medregnes ikke. Se punkt 3.3.2 om dette.

Forslaget om at faktisk privat bruk ikke er avgjørende for skattleggingen, er begrunnet i to hovedforhold.

For det første kan det å ha en disposisjonsrett innebære en fordel i seg selv. Departementet viser til at for eksempel båt og fritidseiendom i privat eie, vanligvis kun brukes i korte perioder i løpet av et år. En eier med bestemmende innflytelse over selskapet vil vanligvis ha kontroll over når og i hvilket omfang formuesobjektet benyttes i selskapets virksomhet. Eier vil dermed i mange tilfeller kunne disponere formuesobjektet som sitt eget på fritiden. Det er i slike tilfeller ikke urimelig å skattlegge eier for denne disposisjonsretten. Rt-2014-614 (Elysee) og praksis fra skattemyndighetene åpner for at en disposisjonsrett til et formuesobjekt i noen tilfeller kan beskattes. I

Elysee-dommen var aksjonærens faktiske private bruk av eiendommen begrenset til gjennomsnittlig fire uker per år. Flertallet uttalte likevel at: «Et sentralt poeng her er etter mitt syn at leiligheten like fullt både faktisk og rettslig har vært til disposisjon for [skattyter] hele året i hele perioden. Utleieforholdet kunne derfor alternativt vært vurdert etter kriteriet omsetningsverdi i skatteloven § 5-2, men da som et helårs leieforhold etter markedsleie. Slik saken er lagt opp går jeg ikke nærmere inn på dette.»

For det andre viser erfaringen fra Skatteetatens kontroller at det er krevende å klarlegge om et selskaps formuesobjekt er benyttet privat eller ikke. I tilfeller der faktisk bruk påvises, oppstår vanskelige bevisemaer knyttet til omfanget av bruken og om bruken har vært privat. For eksempel kan det være uklart om eiers bruk kun er i selskapets interesse, kun privat eller en kombinasjon av disse. Det kan også være krevende for eier å dokumentere at eventuell bruk ikke er privat. En regel som oppstiller vilkår om faktisk privat bruk, vil dermed være krevende å håndheve og kan oppleves som lite forutsigbar.

De danske reglene oppstiller heller ikke vilkår om faktisk privat bruk. Det gjøres likevel en konkret skjønnsmessig vurdering av om hovedaksjonæren mv. har hatt «rådighet» over formuesobjektet. At selskapet for eksempel eier en fritidseiendom, er etter dansk rett ikke ensbetydende med at hovedaksjonæren mv. har «rådighet» over fritidseiendommen.

Departementet har vurdert om avgjørelsen av «disposisjonsrett» i stedet bør baseres på en konkret skjønnsmessig vurdering, som i de danske reglene. En skjønnsmessig vurdering vil sikre at eier som beskattes, faktisk har disposisjonsrett over formuesobjektet. 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. Forslaget om at eier anses å ha disposisjonsrett, må videre ses i sammenheng med at eier og selskapet kan dokumentere at det ikke har vært tilfellet, dersom formuesobjektet har vært benyttet i inntektsgivende aktivitet i selskapet. I slike tilfeller vil den skattepliktige inntekten reduseres, se punkt 3.3.2 nedenfor. Forslaget legger bevisbyrden over på skattyter, som er nærmest til å dokumentere bruken av formuesobjektet. Dette avhjelper bevisproblemene under gjeldende rett.

Departementet foreslår etter dette ikke en konkret skjønnsmessig vurdering av om eieren har hatt disposisjonsrett. Departementet mener at forslaget vil fange opp tilfeller hvor eier faktisk har disposisjonsrett og det kan forekomme privat konsum. Departementet oppfordrer høringsinstansene til å gi innspill på dette.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 første ledd.

3.3.2 Beregning av den skattepliktige fordelen

Departementet foreslår at den skattepliktige fordelen for eier og selskap fastsettes sjablongmessig. En sjablongbeskatning gjør fastsettelsen enklere og mer forutsigbar for skattyter og for Skatteetaten. Det kan også føre til færre tvister enn ved en individuell skjønsmessig fastsettelse av omsetningsverdien av disposisjonsretten til de ulike formuesobjektene. Departementet peker også på at eiere med bestemmende innflytelse i selskapet i praksis ofte avgjør om selskapet skal erverve eller realisere formuesobjektet og hvordan det disponeres. Dermed er det normalt mulig å unngå å komme i en situasjon der man omfattes av sjablongbeskatningen. En sjablongbeskatning er også benyttet i de danske reglene.

Fordelen foreslås fastsatt likt for selskap og eier

Departementet har vurdert om fordelen selskapet og eier skattlegges for, skal fastsettes likt hos begge parter. Som nevnt kan eiere med bestemmende innflytelse i selskapet i praksis ofte avgjøre om selskapet skal erverve eller realisere formuesobjektet og hvordan det disponeres. Det er også ofte eier som har fordelen av å kunne disponere over formuesobjektet. Dette kan tale for at det er riktig å fastsette en høyere fordel for eier enn for selskapet. Denne løsningen er valgt i Danmark. Der sjablongbeskattes eier etter de ovennevnte særreglene, mens selskapet i utgangspunktet får et inntektstillegg tilsvarende omsetningsverdien av ytelsen.

Departementet vil likevel ikke foreslå en slik løsning. Departementet viser til at selskapet kan pådra seg høye kostnader av hensyn til eiers private bruk, og at disse som utgangspunkt vil være fradragsberettigede. Det kan føre til at selskapet i praksis unngår uttaksbeskatning dersom kostnadene knyttet til formuesobjektet er høyere enn omsetningsverdien ved bruk i virksomheten. Dette kan gi insentiv til fortsatt privat konsum i selskapet, selv om beskatningen på eiers hånd settes høyere etter sjablongen. Lik verdsettelse ved beskatning av selskap og eier er også enklere å praktisere. Departementet foreslår derfor at den sjablongberegnete fordelen for eier benyttes også ved uttaksbeskatningen av selskapet.

Departementet viser til forslag til § 5-2 nytt tredje ledd.

Nivået på sjablongbeskatningen

Sjablongen for den skattepliktige fordelen for eier og selskap fastsettes som en prosentandel av et beregningsgrunnlag. Departementet har vurdert to alternative nivåer for størrelsen på sjablongen. Det første alternativet er at sjablongen settes slik at den i størst mulig grad tilsvarende markedsløien av formuesobjektet. Det andre alternativet er at sjablongen settes så høyt at den normalt vil være høyere enn markedsløien.

En sjablong som i størst mulig grad tilsvarende markedsløien av formuesobjektet, gir en skattlegging på linje med utgangspunktet i gjeldende regler. Det er imidlertid utfordrende å finne en treffsikker sjablong for de ulike formuesobjektene. Blant annet er det store forskjeller i verdi også innad i de ulike gruppene formuesobjekter. Det kan

videre være et vesentlig misforhold mellom selskapets kostnader og markedsleien. Hvis sjablongen tilsvarende markedsleien i størst mulig grad, er det derfor en risiko for at kostnadene til formuesobjektet ikke tilordnes den som faktisk disponerer over objektet som sitt eget.

En høy sjablong vil innebære at det normalt ikke lønner seg å anskaffe formuesobjekter til privat bruk gjennom eget selskap. Skatteetatens kontroller har som nevnt over avdekket betydelige beløp i uoppgitt inntekt i form av privat konsum i selskap. Arbeidet med avdekking av privat konsum i selskap er ressurskrevende for Skatteetaten. En høy sjablong vil gjøre at de nye reglene fungerer som «stoppregler» for anskaffelse av formuesobjekter til privat bruk gjennom selskap. Når omfanget av privat konsum i selskap reduseres, reduseres også behovet for kontroll. I de danske reglene er sjablongen satt høyt for fritidsbåter. Erfaringen er at reglene har fungert godt, og at fritidsbåter nå sjelden finnes i selskap med eiere som er omfattet av reglene. Departementet viser også til at eier i mange tilfeller kan unngå sjablongbeskatning ved å velge å kjøpe eller leie formuesobjektet av en uavhengig part, i stedet for å disponere selskapets formuesobjekt. Departementet foreslår etter dette at sjablongen settes høyt.

Ved fastsettelsen av størrelsen på sjablongen bør det skilles mellom formuesobjekter med lavt verdifall, som eiendom, og formuesobjekter med høyt verdifall grunnet slit og elde, som båt, fly og helikopter. Formuesobjekter med høyt verdifall må ha en høyere sjablong for å veie opp for selskapets faktiske kostnader ved å eie objektet. Formuesobjekter med lavt verdifall kan derimot selskapet forventningsmessig selge til om lag samme pris som anskaffelseskostnaden eller høyere. Selskapets kostnader ved å eie slike objekter består i hovedsak av kapitalkostnaden. Dette tilsier en lavere sjablong.

Sjablongen bør fastsettes så enkelt og forutsigbart som mulig, både for skattyter og Skatteetaten. Departementet foreslår etter dette at sjablongen settes ulikt for henholdsvis bolig- og fritidseiendom og båt, fly og helikopter. I de danske reglene er sjablongen ulik for de ulike formuesobjektene.

Bolig- og fritidseiendom

For boligeiendom og fritidseiendom kan omsetningsverdien i mange tilfeller være et egnet beregningsgrunnlag. Omsetningsverdien kan imidlertid være utfordrende å fastsette, særlig der det er få sammenlignbare objekter eller transaksjoner. Omsetningsverdien vil heller ikke alltid gjenspeile de kostnadene selskapet har pådratt seg.

Departementet foreslår derfor at beregningsgrunnlaget for boligeiendom og fritidseiendom settes til det høyeste beløpet av henholdsvis omsetningsverdi og anskaffelseskostnad tillagt påkostninger. Dette kompliserer fastsettelsen av beregningsgrunnlaget noe. Samtidig kan det i større grad fange opp tilfeller der spesialtilpasninger etter eiers private behov og ønsker, ikke er reflektert i omsetningsverdien. Forslaget ligner de danske reglene for boligeiendom.

Ved en eventuell kontroll er det skattyter som må dokumentere formuesobjektets omsetningsverdi og anskaffelseskostnad tillagt påkostninger. Omsetningsverdi kan for eksempel dokumenteres ved å innhente en årlig verdivurdering fra en uavhengig megler.

Ved kombinasjonseiendommer som omfattes av reglene foreslår departementet at beregningsgrunnlaget fordeles mellom den delen som er egnet til privat bruk og den delen som brukes i virksomhet.

For *fritidseiendom* utgjør den skattepliktige fordelingen etter de danske reglene i utgangspunktet 16,25 pst. av beregningsgrunnlaget per år, fordelt med 0,5 pst. for ukene 22-34 og 0,25 pst. for de øvrige ukene. De danske reglene baserer seg altså på at perioden mellom uke 22 og 34 er den mest attraktive perioden å disponere fritidseiendommer i Danmark. Dette vil ikke alltid være tilfellet i Norge. 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. Den danske sjablongbeskatningen for fritidseiendom har i mindre grad fungert som en direkte stoppregel.

For *boligeiendom* utgjør den skattepliktige fordelingen etter de danske reglene i utgangspunktet 6 pst. av beregningsgrunnlaget opp til DKK 3 040 000, og 8 pst. av det overskytende.

Ettersom sjablongbeskatningen er ment å fungere som en stoppregel i Norge, ser departementet i utgangspunktet ikke grunn til å differensiere sjablongen for boliger ut fra omsetningsverdien. Departementet ser heller ikke viktige grunner til å skille mellom fritidseiendom og boligeiendom ved fastsettelse av den skattepliktige fordelingen. I mange tilfeller kan eiendommene brukes til samme formål. For eksempel kan en ordinær leilighet både fungere som bolig og som fritidseiendom.

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 tilsvarer den høyeste satsen i de danske reglene for fritidseiendom. Departementet oppfordrer høringsinstansene til å gi innspill på nivået.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 fjerde ledd bokstav a.

Båt, fly og helikopter

For båt, fly og helikopter foreslår departementet at anskaffelseskostnad tillagt påkostninger utgjør beregningsgrunnlaget. Ved å legge til påkostninger fanger beregningsgrunnlaget bedre opp verdien av formuesobjektet. I de danske reglene utgjør båtens anskaffelseskostnad inkludert merverdiavgift og levering beregningsgrunnlaget for båter. De danske reglene omfatter ikke fly og helikopter.

Departementet foreslår at den skattepliktige fordel for *båter* utgjør samme andel av beregningsgrunnlaget som i de danske reglene for båter, fordi de har fungert godt som stoppregler i Danmark. Departementet foreslår derfor at den skattepliktige fordel for båter utgjør 2 pst. av beregningsgrunnlaget per uke, det vil si 104 pst. per år. Det foreslås ikke ulik prosentsats i sommermånedene og resten av året.

Departementet foreslår at den skattepliktige fordel for *fly og helikopter* utgjør samme andel av beregningsgrunnlaget som for båter. I NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* ble det lagt til grunn at det økonomiske verdifallet for saldogruppen som omfatter fly og helikopter er noe høyere enn for saldogruppen som omfatter fartøy. Det tilsier en noe høyere prosentsats. Departementet antar likevel at siden prosentsatsen for båter er satt såpass høyt, vil den også være tilstrekkelig for fly og helikopter. Den skattepliktige fordel ved å disponere selskapets fly og helikopter settes derfor til 2 pst. av beregningsgrunnlaget per uke, det vil si 104 pst. per år.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 fjerde ledd bokstav b.

Særlig om leie og leasing

Departementet har vurdert om det skal fastsettes et eget beregningsgrunnlag i tilfeller hvor selskapet leier eller leaser formuesobjektet. Dersom beregningsgrunnlaget settes til leie- eller leasingkostnaden, tillagt eventuelle ytterligere kostnader knyttet til formuesobjektet, unngås det i utgangspunktet at selskapet dekker kostnader til eiers private forbruk.

Det kan imidlertid tenkes at selskapet ikke betaler samme leie som eier ville gjort som privatperson. Det er heller ikke sikkert det er et reelt alternativ for eier å leie/lease formuesobjektet privat på en langvarig kontrakt. Hvis beregningsgrunnlaget settes til leie- eller leasingkostnaden, vil det dessuten bli store forskjeller i skattebelastningen i leie- og leasingtilfellene og i eie-tilfellene.

Hensynet til å unngå uheldige tilpasninger taler imot å fastsette et eget beregningsgrunnlag for formuesobjekter som leies eller leases. Hensynet til likebehandling taler videre for at eiere beskattes likt uavhengig av om selskapet eier eller leier/leaser formuesobjektet. Fordelen eieren mottar i form av disposisjonsrett, er i utgangspunktet den samme i begge situasjoner. Det vil også gjøre reglene mer kompliserte og mindre praktikable om det fastsettes et eget beregningsgrunnlag for leie- og leasingtilfellene.

En utfordring med å bruke samme beregningsgrunnlag for leie/leasing og eie, er at selskapet ikke nødvendigvis kjenner anskaffelseskostnaden i leie- og leasingtilfellene. Departementet legger til grunn at selskapet i de fleste tilfeller kan hente inn anskaffelseskostnad fra utleier. Der dette ikke er praktisk mulig, legges det til grunn at selskapet vil ha mulighet til å estimere anskaffelseskostnad på formuesobjektet.

Departementet foreslår derfor at beregningsgrunnlaget i tilfeller hvor selskapet leier eller leaser formuesobjektet, fastsettes på samme måte som om objektet var eid av selskapet. Departementet foreslår at det samme gjelder i tilfeller hvor selskapet på annen måte disponerer over formuesobjektet.

Dersom selskapet leier, leaser eller på annen måte disponerer over formuesobjektet, benyttes samme sjablong som når selskapet eier formuesobjektet.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 første ledd første punktum og fjerde ledd.

Perioder formuesobjektet er benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet, medregnes ikke
Etter forslaget skal eier anses å ha hatt disposisjonsrett til formuesobjektet hele året. I mange tilfeller kan formuesobjektet være brukt dels i selskapets inntektsgivende aktivitet, og dels av eier. Formålet med særreglene er å fange opp tilfeller der det presumptivt har vært privat konsum i selskapet.

Departementet foreslår derfor at perioder hvor selskapet og eier kan dokumentere at formuesobjektet er benyttet i inntektsgivende aktivitet, ikke regnes med når den sjablongberegnete fordelingen skal fastsettes. Det innebærer at selskapet og eier ikke skattlegges for disse periodene. Den skattepliktige fordelingen er etter forslaget fastsatt til en andel av beregningsgrunnlaget per uke. Kan eier for eksempel dokumentere at formuesobjektet har vært brukt i selskapet i 10 av 52 uker, medregnes bare 42 uker i beregningen. For en båt egnet til privat bruk vil det si at den skattepliktige fordelingen er 2 pst. x 42, det vil si 84 pst. av anskaffelseskostnad tillagt påkostninger. Hvis eier for eksempel dokumenterer at formuesobjektet har vært brukt i selskapet i 10 av 365 dager, medregnes bare 355 dager i beregningen. Dersom eier dokumenterer at formuesobjektet har vært benyttet i inntektsgivende aktivitet i selskapet hele året, reduseres sjablongen til null, og det blir ingen skattepliktig fordel. Dette sikrer at reglene fanger opp tilfeller der det presumptivt har vært privat konsum i selskapet.

Hva som regnes som bruk i inntektsgivende aktivitet i selskapet, må vurderes konkret i hver sak. Utleie til andre enn selskapets eiere og deres nærstående kan anses som bruk i inntektsgivende aktivitet, men også andre aktiviteter kan være omfattet. Det er faktisk aktivitet som er avgjørende ved vurderingen. Det er ikke tilstrekkelig at for eksempel vedtektene eller andre selskapsdokumenter slår fast at formuesobjektet skal benyttes i selskapets inntektsgivende aktivitet. For å hindre tilpasninger foreslår departementet at eier identifiseres med sine nærstående, og at utleie til eier eller eiers nærstående ikke anses som bruk i inntektsgivende aktivitet. Det vil si at det kun gjøres fradrag for utleie til ikke-nærstående. Dette er i tråd med de danske reglene for fritidsbåter og fritidseiendommer.

At formuesobjektet av andre årsaker ikke har vært til disposisjon for eier, gir ikke grunnlag for å redusere den sjablongberegnete fordelingen. 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.

Departementet foreslår videre at skattyter (selskap og eier) har bevisbyrden for at formuesobjektet er benyttet i selskapets inntektsgivende aktivitet, ettersom skattyter er nærmest til å dokumentere bruken av formuesobjektet i den inntektsgivende aktiviteten. Dette er i tråd med de danske reglene.

For å dokumentere at formuesobjektet har vært leid ut til andre kan typisk leiekontrakter, fakturaer og regnskap som synliggjør innbetalinger til selskapet benyttes. Dersom selskapet fører loggbok over bruken av formuesobjektet, vil også dette vektlegges i vurderingen av om formuesobjektet er benyttet i inntektsgivende aktivitet.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 fjerde ledd annet punktum.

Fradrag for egenbetaling

Departementet foreslår at dokumenterte inntekter knyttet til bruk og drift av formuesobjektet fra eier og eiers nærstående til selskapet, skal redusere den skattepliktige fordelen krone for krone. Eier har i slike tilfeller helt eller delvis betalt for disposisjonsretten. Den skattepliktige fordelen skal da utgjøre differansen mellom det som er betalt og sjablongberegnet skattepliktig fordel. Dersom for eksempel den sjablongberegnete fordelen er 100 og vederlag betalt av eier eller eiers nærstående er 80, er den skattepliktige fordelen 20. Dette er i tråd med de danske reglene.

Leiebetaling mv. fra andre enn eier og eiers nærstående skal ikke redusere den skattepliktige fordelen. I disse tilfellene gis det i stedet forholdsmessig fradrag for den perioden selskapet leier ut formuesobjektet, se over.

Alle leieinntekter er skattepliktige for selskapet. Selskapet kan få fradrag etter de ordinære reglene for kostnader knyttet til utleien.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 fjerde ledd tredje punktum.

Tillegg for kostnader til forvaltning, drift og vedlikehold

Det kan være knyttet betydelige kostnader til forvaltning, drift og vedlikehold til det å eie et formuesobjekt. Når private formuesobjekter eies gjennom et selskap, dekker selskapet disse kostnadene. Kostnadene kan være fradragsberettigede. Departementet har vurdert om det skal gjøres et tillegg for slike kostnader, eller om kostnadene i stedet kan hensyntas i sjablongen.

I Danmark gjøres et tillegg i den sjablongberegnete fordelen for kostnader til forvaltning og drift av boligeiendom. Hvis selskapet dekker kostnader som for eksempel eiendomsskatt, strøm, gartner mv., skal kostnadene ved dette legges til den

sjablongberegnete fordelene. Det gjøres ikke tilsvarende tillegg for fritidseiendommer og fritidsbåter. For fritidsbåter er imidlertid sjablongen satt høyt. Det reduserer behovet for et tillegg.

Ettersom det foreslås en høy sjablong for formuesobjektene som omfattes av forslaget, mener departementet at det ikke er behov for å gjøre et tillegg for kostnader til forvaltning, drift og vedlikehold. Å legge til kostnader til forvaltning, drift og vedlikehold vil dessuten komplisere arbeidet med fastsettelsen av den skattepliktige fordelene. Departementet foreslår derfor ikke at selskapets kostnader til forvaltning, drift og vedlikehold av formuesobjektet, legges til den sjablongberegnete fordelene.

Flere eiere

Et selskap kan ha flere eiere som oppfyller eier- og kontrollkravet. Departementet foreslår at den skattepliktige fordelene fordeles mellom eierne. Fordelingen kan gjøres på ulike måter. I Danmark fordeles fordelene likt mellom de som anses å ha hatt rådighet til formuesobjektet. Et annet alternativ er å fordele fordelene mellom eierne etter eierandelen. Departementet mener at det enkleste er å fordele fordelene likt mellom eierne som oppfyller eier- og stemmekravet, uavhengig av deres eierandel, men oppfordrer høringsinstansene til å gi innspill på dette.

I tilfeller hvor selskapet har hatt flere ulike eiere i løpet av et inntektsår, skattlegges hver eier for den perioden de var eiere i selskapet.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 fjerde ledd femte og sjette punktum.

Nærmere om uttaks- og utbyttebeskatningen

Dersom vilkårene beskrevet over er oppfylt, skal selskapet uttaksbeskattes og eier utbyttebeskattes for fordelene disposisjonsretten utgjør. Fordelene anses som utbytte eller utdeling hos eier og skattlegges etter aksjonærmodellen eller deltakermodellen. 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 annet punktum.

Hvis selskapet eies indirekte, faller skatteplikten etter de særlige reglene som foreslås i høringsnotatet på den personlige skattyteren og selskapet som eier formuesobjektet. Ved indirekte eie kan det også være aktuelt å klassifisere fordelene av disposisjonsretten helt eller delvis som lønn som tilordnes den indirekte eieren, dersom vilkårene for dette er oppfylt. Selskapet som eier formuesobjektet, vil i et slikt tilfelle også måtte beregne arbeidsgiveravgift av det som klassifiseres som lønn, men vil kunne kreve fradrag som for øvrige lønnskostnader.

Departementet viser til forslag til § 5-2 nytt tredje ledd, 10-14 fjerde ledd fjerde punktum og § 10-42 tolvte ledd.

3.3.3 Mulig unntaksregel

Departementet har vurdert om det bør oppstilles et generelt unntak fra særreglene for tilfeller der et formuesobjekt er ervervet av hensyn til selskapets virksomhet og utelukkende brukes i inntektsskapende aktivitet. Dette vil typisk være aktuelt for selskap der hovedaktiviteten er tilknyttet ett eller flere av de formuesobjektene som særreglene omfatter. Som eksempel kan nevnes selskap som driver med produksjon, utleie eller kjøp og salg av formuesobjektene.

I selskap der formuesobjektet i perioder er benyttet i inntektsgivende aktivitet, vil disse periodene redusere den sjablongberegnete fordel. Det innebærer at disse selskapene (og deres eiere) kan unngå skatteplikt ved at det dokumenteres at formuesobjektet har vært benyttet i inntektsgivende aktivitet hele året.

Formålet med særreglene er å fange opp tilfeller der det presumptivt foreligger privat konsum. Det er derfor isolert sett ikke noe behov for at selskap (og deres eiere) skal være omfattet av særreglene der de aktuelle formuesobjektene utelukkende brukes i virksomheten.

For å unngå uheldige tilpasninger til regelverket, bør et eventuelt vilkår om utelukkende bruk i virksomheten praktiseres strengt. Det kan da være krevende å dokumentere dette, blant annet fordi et formuesobjekt som eier kan disponere over privat, i utgangspunktet ikke kan anses utelukkende brukt i virksomheten. Det er derfor usikkert i hvilken grad en slik unntaksregel vil ha den tilsiktede effekten i praksis.

Departementet oppfordrer høringsinstansene til å gi innspill på dette og eventuelt hvordan en slik unntaksbestemmelse kan utformes.

3.4 Salgstilfellene

Departementet foreslår at det innføres særregler for beregning av uttak og utbytte/utdeling der selskapet overdrar formuesobjektene boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter til eier eller eiers nærstående. Overdragelsen kan for eksempel skje ved salg, men det er ikke et vilkår at eier eller eiers nærstående yter vederlag.

Etter gjeldende regler skal selskapet uttaksbeskattes og eier utbyttebeskattes ved salg fra selskapet til eier dersom vederlaget som ytes for formuesobjektet, er under omsetningsverdien på overføringstidspunktet. Etter Høyesteretts praksis kan skatteloven § 13-1 i visse tilfeller benyttes til å fastsette en høyere verdi enn omsetningsverdien. Det rettslige bevistemålet etter skatteloven § 13-1 er imidlertid krevende i saker om privat konsum i selskap.

Hva som er omsetningsverdien, kan også være vanskelig å fastslå. Etter Skatteetatens erfaring er det ofte stor variasjon i verdivurderingene som innhentes. I praksis overdras

formuesobjektet i mange tilfeller til eier uten at selskapet har forsøkt å selge formuesobjektet i markedet. At selskapet ikke får dekket sine kostnader ved overføringen, kan også ha sammenheng med at selskapet før overføringen har utført tilpasninger eller oppgraderinger mv. av formuesobjektet, som ikke gjenspeiles i omsetningsverdien. Ved at selskapet bekoster slike endringer før formuesobjektet overføres til eier, veltes private kostnader over på selskapet, samtidig som selskapet kan få fradrag for et eventuelt tap. Dette innebærer at det skattemessig kan være gunstig å legge oppussingskostnader i selskapet.

Departementet foreslår derfor at når formuesobjekter omfattes 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. Det foreslås at kostnader til oppussing og tilpasning av formuesobjektet legges til anskaffelseskostnaden, uavhengig av om kostnadene er aktivert eller fradragsført som vedlikeholdskostnader. Slike kostnader kan for eksempel være oppussing av kjøkken eller bad, utskifting av eldre bygningsdeler mv. Dette innebærer at skillet mellom vedlikehold og påkostning ikke nødvendigvis blir avgjørende ved vurderingen av om en kostnad skal legges til anskaffelseskostnaden etter de foreslåtte reglene.

Forslaget om å ta med enkelte kostnader som skattemessig er klassifisert som vedlikehold, kan være kompliserende, men etter departementets syn vil en annen løsning kunne åpne for uønskede tilpasninger. Et eksempel er der et selskap kjøper en eiendom og pusser opp denne før den selges til eier. Hvis oppussingen ikke øker verdien på eiendommen tilsvarende kostnadene, vil selskapet i praksis dekke eierens kostnader. Kostnader til oppussing bør etter departementets syn tas i betraktning uavhengig av om de pådras kort tid før et salg til eier eller om de er pådratt tidligere og eiendommen for eksempel har vært leid ut en periode før salget. En annen løsning, for eksempel at kun kostnader de siste årene før et salg skal tas med, kan etter departementets syn medføre uønskede tilpasninger.

Departementet vurderer om det bør innføres en beløpsgrense for å unngå at ordinært løpende vedlikehold omfattes. Høringsinstansene oppfordres til å gi innspill på om dette er hensiktsmessig.

Differansen mellom formuesobjektets inngangsverdi og salgsvederlaget behandles etter de alminnelige reglene om realisasjon av formuesobjekter.

Departementet viser til forslag til ny § 10-14 femte ledd.

4 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Reglene er først og fremst ment å hindre at eier og selskap oppnår en urettmessig gunstig beskatning ved at private kostnader dekkes av selskap. Privat konsum i selskap

kan redusere de utjevne effektene av skattesystemet. Reglene i Danmark har ført til betydelig reduksjon av privat konsum i selskap. Departementet antar at det samme vil være konsekvensen ved innføring av de foreslåtte reglene i Norge.

Nye og strengere regler kan gi økt proveny fra eiere som fortsatt velger å plassere slike formuesobjekter i selskap. Det kan også gi økt proveny fra selskaps- og utbytteskatten ved at deler av konsumet i stedet skjer på privat hånd, og ved at det reduserer omfanget av ulovlige tilpasninger.

Ved innføring av nye regler vil det i en periode være behov for ekstra ressurser til veiledning og kontroll. Departementet antar likevel at reglene i løpet av relativt kort tid vil være ressursbesparende. Reglene vil forenkle kontrolloppgavene til Skatteetaten. Departementet antar også at innføringen av regler som gir bedre forutsigbarhet både for skattyter og Skatteetaten, kan føre til en reduksjon av tvister. Det vil være ressursbesparende for skattyter, Skatteetaten og domstolene.

Det vil være behov for tilpasninger i skattemeldingen mv. som kan utløse enkelte utviklingskostnader. Skatteetaten vil vurdere nærmere hvordan rapportering kan skje på en egnet måte.

5 IKRAFTTREDELSE

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

6 FORSLAG TIL LOVVEDTAK

Forslag til lov om endringer i skatteloven

I

I lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

§ 5-2 nytt tredje ledd skal lyde:

Selskap som nevnt i § 2-2 første ledd bokstav a og e, § 2-2 annet ledd bokstav a til c og tilsvarende utenlandsk selskap, uttaksbeskattes for den samme fordelingen som aksjonær ubyttebeskattes for etter § 10-14.

Deloverskrift til skatteloven §§ 10-10 til 10-14 skal lyde:

Skattlegging av utbytte *mv.*

Ny § 10-14 skal lyde:

§ 10-14 Privat konsum i selskap

- (1) Personlig skattyter med bestemmende innflytelse i et selskap som nevnt i § 2-2 første ledd bokstav a og e, samt tilsvarende utenlandsk selskap som eier, leier, leaser eller på annen måte disponerer boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter, som er egnet til privat bruk, anses å ha hatt disposisjonsrett til formuesobjektet hele året. Fritidseiendom som regnes som firmahytte etter forskriftsbestemmelse gitt i medhold av § 5-15 annet ledd, omfattes ikke av denne paragraf.
- (2) Med bestemmende innflytelse menes i denne paragraf at skattyter alene eller sammen med nærstående på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret direkte eller indirekte har eid eller kontrollert selskapet med minst 50 prosent.
- (3) Med nærstående menes i denne paragraf skattyters ektefelle eller samboer, eller personer som skattyter er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som onkel eller tante.
- (4) Fordelen ved disposisjonsretten fastsettes slik:
 - a. Boligeiendom og fritidseiendom: 0,5 prosent per uke av det høyeste beløpet av omsetningsverdi eller anskaffelseskostnad tillagt påkostninger. Ved kombinasjonseiendommer fordeles beregningsgrunnlaget mellom den delen som er egnet til privat bruk og den delen som brukes i virksomhet.
 - b. Båt, fly og helikopter: 2 prosent per uke av anskaffelseskostnad tillagt påkostninger.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 fordelen. Dersom flere skattytere oppfyller vilkårene i denne paragraf, fordeles fordelen likt mellom disse. I tilfeller hvor selskapet har hatt flere ulike eiere i løpet av et inntektsår, skattlegges hver eier for sin eierperiode. Fordelen skal regnes som utbytte etter § 10-11.
- (5) Dersom selskapet overdrar formuesobjektet til skattyter eller nærstående omfattet av denne paragraf, regnes differansen mellom salgsvederlaget og den høyeste verdien av omsetningsverdi for formuesobjektet, eller anskaffelseskostnaden tillagt påkostninger og kostnader til oppussing og tilpasning, som utbytte etter § 10-11.
- (6) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 10-42 nytt tolvte ledd skal lyde:

(12) Bestemmelsene i § 10-14 får tilsvarende anvendelse for personlig deltaker i selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd bokstav a til c, samt tilsvarende utenlandsk selskap.

§ 10-42 nåværende tolvte ledd blir nytt trettende ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2023.