

Privat bruk av selskapets eiendeler

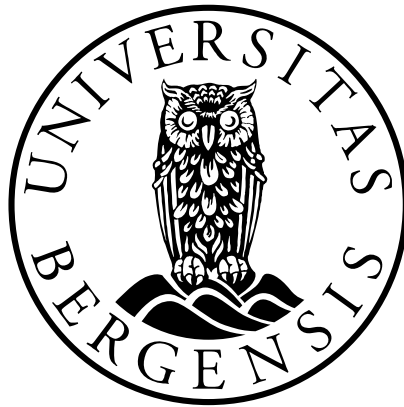
*Hvordan blir skatterettens hensyn ivaretatt i
skattleggingen av privat bruk av selskapets
eiendeler*

Kandidatnummer:

187

Antall ord:

14 418



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. mai 2024

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	3
1.1 Innledning og problemstilling	3
1.2 Aktualitet	4
1.3 Avgrensninger	4
1.3.1 Tematiske avgrensninger.....	4
1.3.2 Politisk avgrensning	5
1.4 Begrepsavklaring	5
1.5 Metode og rettskildebruk.....	6
2 Hensyn og prinsipper i skatteretten	8
2.1 Torvik utvalget	8
2.2 Rettferdighet	8
2.3 Effektivitet	9
2.4 Enkelt og robust regelverk.....	10
3 Gjeldende rett	11
3.1 Generelt om reglene for privat konsum i selskap	11
3.2 Utbytteskatt: skattlegging av aksjonær	11
3.3 Uttaksskatt: Skattlegging av selskapet	12
3.4 Den skattemessige fordelen (skattegrunnlaget).....	14
3.4.1 Omsetningsverdi.....	14
3.4.2 Fastsettelse ved interessefellesskap.....	15
3.4.2.1 Storhaugen Invest (Rt. 2003 s. 536)	15
3.4.2.2 Elysee (Rt. 2014 s. 614).....	17
3.4.2.3 Underrettspraksis og skatteklagenemnda	19
3.4.2.4 Juridisk litteratur	20
3.5 Oppsummering av gjeldende rettstilstand	23
4 Nytt forslag for regulering av privat konsum i selskap	24
4.1 Begrunnelsen for forslaget.....	24
4.2 Nytt tredje ledd i skatteloven § 5-2	25
4.3 Ny skatteloven § 10-14.....	25
4.3.1 Skattesubjekter omfattet	25

4.3.2	Disposisjonsformer omfattet	26
4.3.3	Formuesobjekter omfattet	26
4.4	Reglens virkning for skatteyterne	27
4.4.1	Disposisjonsrett	27
4.4.2	Skattegrunnlag og skattebelastning	28
4.5	Forslagets løsning sett i lys av skatterettens hensyn og prinsipper	28
4.5.1	Enkelt og robust regelverk	28
4.5.2	Rettferdighet	29
4.5.3	Effektivitet	30
5	Sammenlignbare regelverk	31
5.1	Firmabil	31
5.2	Dansk rett	33
5.3	Svensk rett	36
5.4	Vilkåret «virksomhet»	37
6	Alternative løsninger	39
6.1	Innledning	39
6.2	Hva burde skattlegges	39
6.3	Fastsettelse av fordelene	40
6.3.1	Omsetningsverdi, faktiske utgifter eller sjablong	40
6.3.2	Beregningsgrunnlag	40
6.3.3	Samme verdsettelse for uttak og utbytte?	41
6.3.4	Disposisjonsform: eie, leie eller lease	41
6.4	Omfanget av disposisjonsprinsippet	42
6.4.1	Behovet for avgrensninger	42
6.4.2	Formuesobjektene	42
6.4.3	Avgrensning mot «virksomhet»	43
6.4.4	Skattesubjektene	44
6.5	Bruken og tolkningen av § 13-1	45
6.5.1	Samme verdsettelse for uttak og utbytte ved interessefellesskap?	45
6.5.2	Alternativ til vurderingsnormen «selskapsfremmed»	46
7	Avsluttende bemerkninger	48
	Litteraturliste	49

1 Innledning

1.1 Innledning og problemstilling

Som velferdsstat er staten Norge helt avhengig av finansiering. Skatter og avgifter står sentralt i denne finansieringen. For 2022 ble det anslått at cirka 75 % av utgiftene på statsbudsjettet ble dekket av skatte- og avgiftsinntekter fra fastlandsøkonomien.¹ Til tross for bred enighet om viktigheten av skatter, er det store uenigheter om hvordan skattene burde ilegges og fordeles. Disse uenighetene gjør skatteretten til et rettsområde som stadig er i endring.

En stor del av grunnen til disse uenighetene er skatterettens brede nedslagsfelt. I tillegg til stor betydning for staten påvirker den også økonomien til selskaper og privatpersoner.

Skattereglene har også flere mål enn bare å finansiere offentlige utgifter. Skatter brukes også til omfordeling og korrigerende av markedssvikt.² Et regelverk hvor alle parter er fornøyde og hvor alle mål er ivarettatt har vist seg å være tilnærmet umulig å oppnå.

Hensynene som gjør seg gjeldende ved utformingen av skattereglene er det likevel en viss enighet om. Uenigheten dreier seg i stor grad om hvordan disse skal vektlegges. Om målet med skatteregelen er korrigerende av markedssvikt legges det gjerne mindre vekt på hensynene. Målet med slike regler er å endre bestemte individer eller bedrifters adferd, for eksempel for å begrense miljøskader eller lignende.³ Da er det primære målet å unngå en viss adferd og skatterettens hensyn kommer gjerne i andre rekke. Dette er likevel en legitim måte å bruke skatteregler på.

I denne oppgaven vil jeg se på hvordan skatterettens hensyn er og kan bli ivarettatt ved skattlegging av privat bruk av selskapets eiendeler. I gjennomgangen vil jeg se på gjeldende rett, et foreliggende lovforslag, samt andre regler som av ulike grunner gir grunn til sammenligning.

¹ NOU 2022: 20: Et helhetlig skattesystem s. 14 kapittel 1.26

² Ibid. s. 82 kapittel 5.2 og Zimmer (2021) s. 28

³ NOU 2022: 20 s. 82 kapittel 5.3.1

1.2 Aktualitet

Skattlegging ved privat bruk av selskapets eiendeler er og har vært et prioritert kontrollområde hos Skatteetaten, og det blir årlig avdekket betydelige beløp i uoppgitt inntekt.⁴ Det er grunn til å tro at innføringen av fritaksmetoden i 2006, utbyttebeskatning på aksjonærlån i 2015, samt høyere skatt på utbytte, har økt insentivene til slik bruk.⁵ Kontrollarbeidet for skattemyndighetene har vist seg å være vanskelig og ressurskrevende. I et forsøk på å få bukt med utfordringer i dagens regelverk fremla Finansdepartementet 9. mai 2022 et høringsnotat med forslag om ny regulering for skattlegging av privat konsum i selskap.⁶

Finansdepartementet mottok svært mange tilbakemeldinger i høringsrunden hvor mange kritiserte forslaget for å ramme for bredt og innebære en urimelig høy skattebelastning. Disse momentene er blant grunnene til at vedtagelse har latt vente på seg. Foreløpig status er at regjeringen tar sikte på å fremme forslaget i statsbudsjettet for 2024 med virkning fra 2025.⁷ Statssekretær Erlend Grimstad (Sp) i Finansdepartementet erkjenner noe av kritikken som er kommet og har lovet endringer i det endelige forslaget.⁸ Regjeringen er imidlertid klare på at de fortsatt ønsker en ny regel for å stoppe privat konsum i selskap. Etter flere utsettelse er det likevel uvisst om et slikt regelverk vil bli vedtatt og eventuelt hvordan dette vil se ut.

1.3 Avgrensninger

1.3.1 Tematiske avgrensninger

Det foreslåtte regelverket rammer både aksjeselskaper og ansvarlige selskaper. Jeg vil i gjennomgangen kun forholde meg til aksjeselskaper og utelukkende norske forhold. Det vil derfor ikke bli tatt stilling til problemstillinger i sammenheng med skatteavtaler og kildeavgift, eller problemstillinger tilknyttet om et ansvarlig selskap er eget skattesubjekt. Avgrensningen begrunnes i oppgavens omfang, samt at dette er de mest aktuelle tilfellene.

⁴ Finansdepartementet (2022): s. 3 kapittel 1

⁵ Ibid s. 8-9 kapittel 2.2.3

⁶ Finansdepartementet (2022)

⁷ Prop. 1 LS (2024): skatter og avgifter 2024 s. 188

⁸ [Regjeringen lover å endre den varslede «monsterskatten» – E24](#) (lastet ned 25.04.2024)

Jeg vil i gjennomgangen kun se på hvilken betydning privat bruk av selskapets eiendeler har for utregningen av alminnelig inntekt. De mest aktuelle reglene er bestemmelsene om uttaks- og utbyttebeskatning. Jeg vil også komme innom bestemmelser om rett til fradrag.

Som problemstillingen indikerer, vil jeg også kun forholde meg til brukstilfeller. Fokuset vil ligge på bruk av dyre eiendeler som er egnet til privat bruk, slik som eiendom, båt, fly og helikopter. Jeg vil ikke gå nærmere inn på salgstilfeller selv om disse reguleres av de samme reglene.

1.3.2 Politisk avgrensning

En siste avgrensning jeg vil påpeke er at jeg vil unngå å ta politiske vurderinger. Som gjennomgangen vil vise, vil skatterettslige hensyn sjeldent tale for den samme løsningen. Avveiningen mellom disse hensynene ved utforming av lover er i utgangspunktet en politisk vurdering. Når jeg i denne oppgaven vil se på alternative løsninger vil jeg kun se på hvilke løsninger som i størst mulig grad ivaretar skatterettens hensyn. Det er ikke til å unngå at det foreligger visse motsetninger mellom hensynene, men mine forslag vil bygge på hvilke løsninger som ivaretar flest av skatterettens hensyn og i størst mulig grad.

1.4 Begrepsavklaring

Skatteretten er et rettsområde med mange tekniske begreper og jeg vil derfor innledningsvis avklare innholdet i de mest sentrale begrepene som blir brukt i denne oppgaven.

Det nye lovforslaget omhandler det som kalles *privat konsum i selskap*. Dette kan kort defineres som når privatpersoner forbruker selskapets eiendeler. Forbruk kan igjen deles i to; brukstilfeller og kjøpstilfeller. Oppgaven er begrenset til brukstilfeller og jeg bruker derfor formuleringen privat bruk av selskapets eiendeler for å avgrense mot salgstilfeller.

Et annet begrep som vil gå igjen er *skatteyter*. Med begrepet siktes det til alle subjekter som betaler skatt, både juridiske- og faktiske personer. En skatteyter er således et samlebegrep for alle skattesubjekter som yter skatt. Jeg vil i oppgaven når jeg snakker om bestemte skatteytere bruke mer konkrete definisjoner som «aksjonær» eller «selskapet». Når jeg omtaler skatteyter

eller skattytere, er det derfor ment som en samlebetegnelse for alle som må forholde seg til skattereglene.

Videre er et mye omtalt begrep *skattegrunnlag*. Kort forklart baserer skattegrunnlaget seg på skatteyternes inntekt og formue og er hva skattene beregnes ut ifra. Dette omtales også som den skattemessige fordel. Skattegrunnlaget verdsettes altså i penger. Som gjennomgangen vil vise, kan dette være vanskelig ved naturalytelser som en bruksrettighet. I sammenheng med dette vil jeg omtale et lignende begrep som blir brukt, nemlig *beregningsgrunnlag*. I denne oppgaven blir begrepet brukt om verdien en sjablong beregnes ut ifra. Enkelt sagt vil beregningsgrunnlaget regnet sammen med sjablongen utgjøre skattegrunnlaget.

1.5 Metode og rettskildebruk

I analysen av gjeldende rett vil jeg anvende alminnelig juridisk metode. Ved gjennomgangen av lovforslaget og utenlandsk rett vil jeg foreta en drøftelse basert på hva som fremgår av høringsnotatet.

Skatteloven er uttrykk for gjeldende rett på området.⁹ Utgangspunktet for tolkning er lovens ordlyd.¹⁰ Etersom skatt er et inngrep i borgernes frihet, kommer også legalitetsprinsippet til anvendelse.¹¹ Ordlyden er dermed særlig viktig ettersom skattlegging krever forankring i lovtekst. I teori og rettspraksis har det vært noe uenighet om hvor strengt legalitetsprinsippet skal tolkes på skatterettens område. I Rt. 2014 s. 1281 (Z-huset) avsnitt 48, konkluderte Høyesterett med at det ikke kan legges til grunn noe særskilt strengt legalitetsprinsipp. De fremhever at om ordlyden er uklar utelukkes ikke skattlegging, men det må foretas en avveining av samtlige rettskildefaktorer som sammen må sikre tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet.

Ved tolkningstvil tillegges forarbeider og forskrifter stor vekt.¹² Forarbeidene kan hjelpe til å forstå hva lovgiver har ment, og er således et uttrykk for lovgiverviljen. Forskrift er delegert lovgivningsmakt som har hjemmel i lov og er dermed også et resultat av lovgivers vilje.

⁹ Lov 26. mars 1999 nr. 14: om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.)

¹⁰ Zimmer (2021) s. 50

¹¹ Lov 17. mai 1814: Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven – grl.) § 113

¹² Zimmer (2021) s. 52. Se også Rt. 2001 s. 1697 og Rt. 2005 s. 306

I tillegg til forarbeider og forskrift skal særlig høyesterettspraksis tillegges stor vekt ved tolkningstvil ettersom Høyesterett er gitt makt til å dømme i siste instans jf. grl. § 88.¹³ Underrettspraksis tillegges ikke samme vekt ved lovtolkning, men om praksisen har vært varig, utbredt og konsistent, kan denne også tillegges vekt. Det samme gjelder for praksis fra skattemyndighetene.¹⁴ Høyesterett har i flere saker lagt betydelig vekt på praksis fra skattemyndighetene.¹⁵

En annen relevant rettskildefaktor er administrative uttalelser. I skatteretten er dette typisk bindende forhåndsuttalelser (BFU) og skatte-ABC. Disse uttalelsene har i utgangspunktet liten vekt. Uttalelsene blir imidlertid gjerne fulgt av skattemyndighetene og får dermed vekt gjennom praksis fra skattemyndighetene.¹⁶

Rettsteori er heller ikke en tungtveiende rettskildefaktor i seg selv.¹⁷ Det kan likevel tenkes at rettsteorien gir uttrykk for aktuelle problemstillinger og argumenter som ikke har vært aktualisert i mer tungtveiende rettskilder. I slike tilfeller kan juridisk teori være en god veiledning. Særlig hvor det er enighet i teorien og spørsmålet har vært nøye drøftet, vil teori være en aktuell rettskilde.

Det er også andre rettskilder som kan tillegges vekt, men jeg vil ikke gå nærmere inn på disse ettersom det er de gjennomgåtte som er mest aktuelle i denne oppgaven.

¹³ Zimmer (2021) s. 55

¹⁴ Ibid. s. 57

¹⁵ Se bl.a. Rt. 1973 s. 87, Rt. 1973 s. 679 og Rt. 1983 s. 979

¹⁶ Zimmer (2021) s. 59

¹⁷ Ibid. s. 61

2 Hensyn og prinsipper i skatteretten

2.1 Torvik utvalget

Som det fremgår av innledningen er det til tross for uenigheter om vektleggingen av hensynene, enighet om hvilke som skal ligge til grunn ved utformingen av skattereglene. Den 18. juni 2021 nedsatte Solberg-regjeringen (H) et ekspertutvalg med professor Ragnar Torvik som leder. Utvalgets mandat var å gjøre en helhetlig gjennomgang av skatte- og avgiftssystemet. Mandatet ble videreført av Støre-regjeringen (Ap) og den endelige utredningen ble lagt frem 19. desember 2022.¹⁸ I utredningens kapittel 5 har utvalget viet et eget kapittel til mål, prinsipper og hensyn i skattepolitikken. I dette kapittelet vil jeg gi en kort oversikt over hensyn og prinsipper som ble fremhevet.

2.2 Rettferdighet

I utredningen skriver utvalget at rettferdighet først og fremst er et ideal om likhet mellom skatteyterne.¹⁹ Videre fremhever de at dette kan deles inn i vertikal- og horisontal likhet.

Med vertikal likhet menes at personer med mer økonomiske ressurser burde bidra med mer til samfunnet enn de med mindre ressurser. Dette er et klart uttrykk for målet om omfordeling. Utvalget mener dette kan begrunnes utilitaristisk da den totale nytteverdien vil øke ettersom nyttereduksjonen for de med økonomiske ressurser vil være lavere enn nytteverdien for de med mindre ressurser. Slik vertikal likhet vil også gi økt tillit i samfunnet og sosial stabilitet.²⁰ Utvalget fremhever imidlertid at dette er faktorer som ikke gjør seg gjeldende i samme grad for selskaper. Skattlegging av selskaper kan likevel ha betydning for en aksjonærs inntekt slik at vertikal likhet også må tas hensyn til ved skattlegging av selskap.

Vertikal likhet er nært knyttet til skatteevneprinsippet som handler om at skatt skal fordeles etter «skatteyternes evne til å bære den». Skatteevneprinsippet er på denne måten et virkemiddel for å oppnå vertikal likhet. For å være i tråd med skatteevneprinsippet, må skattebelastningen tilsvare den faktiske økonomiske situasjonen skatteyter er i. Dette

¹⁸ NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem

¹⁹ Ibid. s. 84 kapittel 5.3.4

²⁰ Ibid.

innebærer at enhver økonomisk fordel skal medregnes, inkludert naturalytelser. Det må også tas hensyn til økonomiske forpliktelser som gjeld, slik at skattebelastningen ikke blir høyere enn skatteytets reelle økonomiske bæreevne. I den videre fremstillingen vil jeg kun forholde meg til formuleringen skatteevneprinsippet da denne også dekker vertikal likhet.

Med horisontal likhet menes at «de som er i samme stilling skal behandles likt».²¹ Utvalget peker på at der vertikal likhet skulle utjevne forskjeller, innebærer horisontal likhet at skattesystemet ikke skal skape forskjeller.²² Hensynet gjør seg gjeldende i like stor grad for personbeskatning og selskapsbeskatning.

2.3 Effektivitet

Neste hensyn som trekkes frem er hensynet til effektivitet. Skatteutvalget skriver at hensynet innebærer at «skattene bør være minst mulig vridende, slik at skattesystemet i minst mulig grad påvirker skatteytets økonomiske adferd».²³ I et samfunnsøkonomisk perspektiv er det ønskelig at mest mulig innsats og ressurser blir brukt til arbeid og verdiskapning. Dette vil øke den totale velferden i samfunnet. Skatteutvalget erkjenner imidlertid at de fleste skatter fører til det motsatte.²⁴ Ved utformingen av regler er det derfor viktig å forsøke å minimere disse negative konsekvensene. Utvalget fremhever fire kjennetegn for et effektivt regelverk: Nøytralitet, samordning, symmetri og kontinuitet. Jeg vil begrense videre omtale til begrepet nøytralitet ettersom dette er det mest aktuelle for oppgavens tema.

Med nøytralitet menes at skattleggingen skal ramme ulike investeringer og inntekter mest mulig likt. Mer spesifikt skriver utvalget at nøytralitet oppnås ved mest mulig lik beskatning av formue og inntekt, «uavhengig av sammensetning, finansieringsform, organisasjonsform, virksomhetstype, selskapsstruktur mv.». Nøytralitet skal sørge for at skattereglene ikke oppfordrer til skattemotivert adferd. Hensynet vil ofte trekke i samme retning som horisontal likhet.

²¹ NOU 2022: 20 s. 85 kapittel 5.3.4

²² Ibid.

²³ Ibid. s. 83 kapittel. 5.3.3

²⁴ Ibid. s. 11 kapittel 1.1

2.4 Enkelt og robust regelverk

To andre hensyn som blir trukket frem er hensynene til et enkelt og robust regelverk.²⁵

Mens rettferdighet og effektivitet handler om hvordan skattebelastningen burde være, må det også tas hensyn til at reglene skal være håndterbare for skatteyter og skattemyndighetene. Hensynet til et enkelt regelverk innebærer at reglene burde være enkle å forstå, samt praktisere. Dette tjener skatteyter da det vil begrense nødvendig ressursbruk for å sette seg inn i regelverket, men det vil også være positivt for skattemyndighetene da det vil begrense utilsiktede feilrapporteringer. Et enkelt regelverk vil også innebære mer forutberegnelighet for skatteyter.

Hensynet til et robust regelverk handler om at det skal være enkelt for skattemyndighetene å kontrollere og håndheve reglene. Dette innebærer både å begrense vanskelige bevissspørsmål, samt å begrense behovet for kontrollarbeid. Et slikt regelverk vil innebære færre tilsiktede feilrapporteringer fra skatteyterne da sjansen for å bli avslørt er større. Ved færre tilsiktede feilrapporteringer og enklere bevissspørsmål, vil behovet for kontroll og ressursbruken begrenses.

Men som utvalget fremhever og som gjennomgangen min vil vise, vil hensynene til et enkelt og robust regelverk ofte gå på akkord med de andre hensynene.²⁶

²⁵ NOU 2022: 20 s. 86-87 kapittel 5.3.6

²⁶ Ibid.

3 Gjeldende rett

3.1 Generelt om reglene for privat konsum i selskap

I utformingen av skatteregler er det også av betydning om skattesubjektet er privatperson eller selskap.

At det gjøres forskjell, kan ses blant annet i reglene om utbytteskatt. For privatperson er effektiv skattebelastning for utbytte idag opptil 37,8% jf. sktl § 10-11 og stortingets skattevedtak § 3-3.²⁷ Ved utbytte til aksjeselskap gjelder imidlertid den såkalte fritaksmetoden jf. sktl. § 2-38. Fritaksmetoden gjør at aksjeselskaper betaler tilnærmet null i skatt på utbytte. Formålet med fritaksmetoden er å forhindre kjedebeskatning, for eksempel når overskudd flyttes rundt innenfor et konsern.²⁸

For å unngå utbytteskatt, kan det være fristende for aksjonæren å heller gjøre private erverv i selskapet. For å hindre dette, slik at privat forbruk ikke skjer ved ubeskattede penger, er det nødvendig med regler som fanger opp disse tilfellene. Ved beregningen av alminnelig inntekt er det etter gjeldende rett reglene om uttak- og utbytteskatt som har denne hensikten.

Om aksjonæren også er ansatt i selskapet kan bruksretten på visse vilkår anses som arbeidsinntekt jf. sktl. § 5-10. Dette forutsetter at bruksretten er «vunnet ved arbeid». Ettersom det forutsettes en motytelse, er det ikke samme grad av privat begunstigelse involvert. Dette er likevel et grensetilfelle som kunne vært problematisert. Det mest vanlige er likevel å anse bruksretten som et utbytte, og jeg vil derfor kun forholde meg til det i den videre gjennomgangen.

3.2 Utbytteskatt: skattlegging av aksjonær

Hovedregelen for skattepliktig inntekt følger av skatteloven § 5-1 og slår fast at «enhver fordel» vunnet ved «arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente» er å anse som skattepliktig inntekt.

²⁷ Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak)

²⁸ Zimmer (2021) s. 291

Ordlydstolkning av «enhver fordel» tilsier en vid forståelse slik at alt av økonomisk verdi er omfattet. Det er ikke tvilsomt at dette inkluderer naturalytelser som bruksretter.

I § 10-11 slås det fast at utbytte fra aksjeselskaper er skattepliktig inntekt i form av kapital eller virksomhetsinntekt.²⁹

Som utbytte anses enhver vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær jf. § 10-11 andre ledd første punktum. Som omtalt er det ikke tvilsomt at en bruksrett er en verdi. Om det er betalt vederlag lavere enn bruksrettens verdi, vil differansen mellom det betalte og verdien anses som utbytte. I den videre gjennomgangen av gjeldende rett forutsettes det at det ikke er betalt noe vederlag.

Utbytteskatten er i utgangspunktet 22 %³⁰, men etter § 10-11 skal fordelten oppjusteres med 1,72. Oppjusteringen begrunnes i at skattebelastningen mellom arbeidsinntekt og utbytte skal være nøytral. I tillegg fratrekkes det et skjermingsfradrag ved personinntekt jf. sktl § 12-12.

Ettersom bruksretter ikke har en åpenbar verdi, må denne verdsettes. Utgangspunktet følger av § 5-3 som slår fast at fordel som består i annet enn norsk mynt verdsettes til «omsetningsverdi». Innholdet av dette begrepet vil jeg komme tilbake til i kapittel 3.4.

3.3 Uttaksskatt: Skattlegging av selskapet

I tillegg til at aksjonæren blir skattlagt for bruksretten han mottar, blir selskapet denne utdeles fra, uttaksbeskattet. Ettersom et uttak innebærer at selskapet gir fra seg en verdi er dette følgelig ikke en «fordel» for dem, slik at § 5-1 ikke kommer til anvendelse. Den aktuelle regelen følger av § 5-2.

Begrunnelsen for uttaksskatt er at uttak i realiteten er privat forbruk. Privat bruk innebærer at formuesobjektet ikke er tilgjengelig for selskapet og dermed begrenser selskapets mulighet til å bruke objektet i inntektsskapende aktivitet. I tillegg blir utgifter betalt av selskapet og fradragsført fra deres inntekt. På denne måten vil privat bruk redusere skattegrunnlaget til selskapet.

²⁹ Jf. Sktl. §§ 10-1, 5-20 og 5-30

³⁰ Stortingets skattevedtak § 3-3

Uttaksskatten sørger for at fradragførte utgifter tilbakeføres, samt at tapte inntekter dekkes.³¹

Etter § 5-2 slås det fast at fordel ved «uttak til egen bruk og gaveoverføring» av «formuesgjenstand, vare eller tjeneste» skal anses som skattepliktig inntekt. Bestemmelsen er en tilleggsbestemmelse til § 5-1 og det er derfor selskapet som er skattesubjektet.

Ordlydstolkning av «tjeneste» tilsier at det dreier seg om et arbeid eller en fordel man yter til noen andre. I Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest) avsnitt 46 la høyesterett til grunn at bruksrettigheter er omfattet.

For at § 5-2 skal gjøre seg gjeldende må bruksrettigheten være et «uttak til egen bruk» eller være resultat av «gaveoverføring».

Ordlyden av vilkårene tilsier at formuesobjektet må tas ut av selskapets bruk, enten ved å overføre eierskapet eller kun disposisjonsretten. Denne overføringen må skje til andre, slik at omdisponeringer innad i selskapets inntektsgivende aktivitet ikke er omfattet.³²

Formuleringen «gaveoverføring» tilsier også at det må foreligge gavehensikt. I Rt. 2002 s. 56 (Lefdal) ble det lagt til grunn at overføring fra aksjeselskap til aksjonær ikke krevde gavehensikt og skulle avgjøres etter alternativet «uttak til egen bruk». Dette er også i tråd med forarbeidene hvor det fremgår at «egen bruk (omfatter) at aksjeselskaper overfører naturalverdier til aksjonæren som utbytte».³³ I den nyere dommen Storhaugen Invest ble det imidlertid konkludert med at det ikke er nødvendig å skille mellom alternativene ettersom det er samme type overføringer som dekkes.³⁴

Til tross for noe uenighet i dommene er det ikke tvilsomt at aksjonærs private bruk av selskapets eiendeler oppfyller et av alternativene. Jeg vil derfor ikke analysere denne grensedragningen nærmere.

Verdsettelsen av uttaket skjer i likhet med utbytte, som hovedregel til omsetningsverdi jf. sktl. § 5-2 første ledd fjerde punktum. Under neste punkt vil jeg se nærmere på hvordan denne verdsettelsen fungerer i praksis.

³¹ Zimmer (2021) s. 309, Skatte-ABC 2023/24 U-24-1.1

³² Skatte-ABC 2023/24 U-24-2.3.2

³³ Ot.prp.nr.35 (1990-1991): Skattereformen 1992 s. 263

³⁴ Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest) avsnitt 41

3.4 Den skattemessige fordelingen (skattegrunnlaget)

3.4.1 Omsetningsverdi

Som omtalt er «omsetningsverdi» hovedregelen for verdsettelsen av skattegrunnlaget, både for uttak og utbytte.³⁵ Ordlyden tilsier at det dreier seg om hva men kunne omsatt bruksrettigheten for i et fritt marked. Det finnes flere måter å komme frem til denne verdien på, men for bruksrettigheter er det klart vanligste og mest praktiske å se på hva tilsvarende objekter blir leid ut for.³⁶ Dette omtales gjerne som markedsleie. Hvor bruksretten knytter seg til et sjeldent eller spesialtilpasset formuesobjekt blir verdsettelsen noe vanskeligere. I slike tilfeller må verdien baseres på et hypotetisk markeds betalingsvilje.³⁷ Selv om OECDs «transfer pricing guidelines» egentlig er utformet med tanke på internasjonale intertransaksjoner kan disse virke retningsgivende.³⁸ Et av alternativene som fremgår av OECDs retningslinjer er *kost-pluss-metoden*. Denne tar utgangspunkt i objektets tilvirkningskostnader pluss at det legges til en fortjeneste.³⁹

Et tilfelle som har skapt problemer er hvor aksjonæren har disposisjonsrett til formuesobjektet hele året, men kun benytter den i begrenset grad. I underrettspraksis er det ved et par anledninger lagt til grunn at omsetningsverdi skal tilsvare helårsleie, ikke kun den faktiske bruken.⁴⁰ I den senere høyesterettsdommen Rt. 2014 s. 614 (Elysee) argumenterte dissenterende dommer Bårdsen (4-1) også for en slik løsning.

I sistnevnte dom ble verdsettelsen av omsetningsverdi imidlertid ikke satt på spissen av de andre dommerne. Dette skyldes at de verdsatte fordelingen etter unntaksregelen som gjør seg gjeldende ved interessefellesskap i § 13-1. Forholdet mellom omsetningsverdi og § 13-1 har vært gjenstand for stor debatt.

³⁵ Jf. sktl. §§ 5-3 og 5-2 første ledd fjerde punktum

³⁶ Folkvord (2013) s. 157

³⁷ Ibid. s. 156

³⁸ Ibid., Bullen (2010) s. 225 og Zimmer (2018) s. 323 fotnote 32

³⁹ Folkvord (2013) s. 157

⁴⁰ Se TSTRO-2011-141481

3.4.2 Fastsettelse ved interessefellesskap

Etter § 13-1 kan fastsettelse foretas ved skjønn forutsatt at bestemmelsens tre vilkår er oppfylt. Om bestemmelsen kommer til anvendelse, slås det fast at skjønnet skal fastsettes «som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget» jf. tredje ledd.

Første vilkår som må være oppfylt er at det foreligger «interessefellesskap» mellom skatteyteren som får sin inntekt redusert, og den som mottar fordelene. I vårt tilfelle er dette aksjeselskap og aksjonær. Det er ikke tvilsomt at et selskap og aksjonær har interessefellesskap.⁴¹

For det andre forutsetter bestemmelsen at det foreligger en «formues- eller inntektsreduksjon». Privat bruk vil ofte innebære en inntektsreduksjon ettersom dette begrenser selskapets mulighet til å bruke formuesobjektet i inntektsgivende aktivitet. Om formuesobjektet er kjøpt av hensyn til prisøkning er det imidlertid ikke sikkert at privat bruk vil begrense selskapets inntjening. Om et selskap investerer i kunst, begrunnet i potensiell prisøkning, kan det stilles spørsmål om det at maleriet henger i stuen til aksjonæren er en inntektsreduksjon. Bildet kunne kanskje vært leid ut, men selskapet tjener fortsatt penger på prisøkningen. Vilkåret har blitt omtalt både i rettspraksis og juridisk teori som jeg vil komme tilbake til.

Siste vilkår som kreves etter § 13-1, er at det må være årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Også dette vilkåret har vært gjenstand for debatt i litterature. Høyesterett har i to dommer tolket vilkårene på samme måte, men resultatet blir likevel kritisert i litteraturen. I den videre gjennomgangen vil jeg se nærmere på de to høyesterettsdommene, noen dommer fra underrettspraksis, samt noe av kritikken som er kommet i juridisk litteratur.

3.4.2.1 Storhaugen Invest (Rt. 2003 s. 536)

Den første av de to sentrale dommene på området er Storhaugen Invest. Dommen ble avgjort etter den gamle skatteloven⁴² §§ 42 og 54, men disse reglene har tilsvarende innhold som

⁴¹ Se Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest) avsnitt 50 og Rt. 2014 s. 614 (Elysee) avsnitt 19

⁴² (Opphevet) Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

gjeldende §§ 5-2 og 13-1. For oversiktens skyld vil jeg forholde meg til de nye bestemmelsene i den videre gjennomgangen.

Dommen var første gang Høyesterett tok stilling til forholdet mellom §§ 5-2 og 13-1. Fastsettelse av utbytte ble ikke problematisert.

Faktum var at Storhaugen Invest AS hadde ervervet en villaeiendom som eneaksjonær Iversen og familien bodde på tilnærmet vederlagsfritt. Utgiftene Storhaugen hadde til eiendommen oversteg klart hva Iversen betalte i leie, og også den markedsleie som ble lagt til grunn i dommen. Storhaugen Invest drev vanligvis med investeringer og andre engasjement innenfor oljeindustrien.⁴³

Første spørsmål i dommen var om § 13-1 i det hele tatt kunne supplere § 5-2. Mer konkret var spørsmålet om § 13-1 kunne benyttes som grunnlag for å fastsette en høyere verdi enn omsetningsverdi når denne ikke dekket selskapets utgifter.⁴⁴ Til dette konkluderte Høyesterett kort med at verken ordlyd eller forarbeider var til hinder for å anvende § 13-1 på en slik måte.⁴⁵ Høyesterett pekte også på at å utelukke en slik løsning vil innebære å utelukke tilfeller som klart omfattes av formålet med bestemmelsen. Høyesterett gikk dermed videre til å vurdere de tre vilkårene som fremgår av § 13-1.

Spørsmålet om «interessefellesskap» var ikke bestridt.⁴⁶ Vurderingen av vilkåret «inntektsreduksjon» ble drøftet kort. Storhaugen anførte at verdistigning og fremlagt salgsggevinst innebar at selskapet faktisk hadde tjent penger på investeringen. Anførselen ble imidlertid avvist ettersom Høyesterett mente at en salgsggevinst først materialiserer seg på salgstidspunktet og dermed ikke kan medregnes i ligningsårene før dette. Med avgjørende vekt på at Storhaugen hadde negativ løpende avkastning på eiendommen, ble det lagt til grunn at vilkåret «inntektsreduksjon» var oppfylt. Dette standpunktet er blitt kritisert i teorien.

Det tredje vilkåret om årsakssammenheng ble drøftet mest inngående. Høyesterett mener det avgjørende må være om investeringen anses som en «normal forretningsmessig disposisjon for selskapet uavhengig av Iversens egne interesser».⁴⁷ Senere i avsnittet og i senere praksis er

⁴³ Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen Invest) avsnitt 2

⁴⁴ Ibid. avsnitt 48

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Ibid. avsnitt 50

⁴⁷ Ibid. avsnitt 54

vurderingen formulert som om disposisjonen er «selskapsfremmed». Vurderingsnormen selskapsfremmed har fungert som presedens for senere praksis.

Til vurderingen av om investeringen var selskapsfremmed anførte Storhaugen også her boligens verdiøkning. Høyesterett påpekte imidlertid at det ikke forelå holdepunkter som tilsa at ervervet var gjort med plan om salgsgevinst og disposisjonen var langt fra selskapets formål og vanlige virksomhet.⁴⁸ Høyesterett så dermed bort fra at investeringen faktisk var en lønnsom investering for selskapet. Dermed var alle vilkårene i § 13-1 oppfylt. Både formuleringen og tolkningen av vurderingsnormen «selskapsfremmed» har også vært gjenstand for kritikk i litteraturen.

At vilkårene i § 13-1 er oppfylt innebærer at uttaket kan fastsettes basert på skjønn «som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget» jf. tredje ledd. Ettersom boligen aldri var brukt i inntektsgivende aktivitet, mente Høyesterett at uttaket måtte tilsvare alle utgifter selskapet hadde hatt ved eiendommen. I tillegg ble det lagt til en stipulert tapt avkastning på egenkapitalen som var brukt.⁴⁹ Ved å medregne stipulert tapt avkastning tenker man seg investeringen reversert og investert i tråd med selskapets formål. Denne måten å omstrukturere disposisjonen på har også vært gjenstand for kritikk.

Storhaugen Invest åpnet dermed for at størrelsen på uttak kan fastsettes utover omsetningsverdi når utgiftene i selskapet overstiger denne og vilkårene i § 13-1 er oppfylt.

3.4.2.2 Elysee (Rt. 2014 s. 614)

I likhet med Storhaugen Invest dreide Elysee seg om en (indirekte) eneaksjonærs bruk av eiendom eid av selskapet. I Elysee var det imidlertid snakk om bruk kun fire uker i året, hvor to av ukene ble ansett som tilsyn og vedlikehold. For ukene som ble ansett som fritidsbruk ble det betalt vederlag tilsvarende markedsleie. Ved anskaffelsen av det som var en ferieleilighet i Albir, ble det i årsberetningen også gitt uttrykk for at ervervet ble gjort med sikte på utleie.⁵⁰ En annen viktig forskjell var at Høyesterett tok uttrykkelig stilling til om fastsettelsen etter § 13-1 også skulle legges til grunn for utbytteskatt jf. § 10-11.

⁴⁸ Rt. 2003 (Storhaugen Invest) avsnitt 54

⁴⁹ Ibid. avsnitt 56

⁵⁰ Rt. 2014 s. 614 (Elysee) avsnitt 25

Det var ikke problematisk at vilkårene i §§ 5-2 og 10-11 var oppfylt. Heller ikke vilkåret «interessefellesskap» i § 13-1 var problematisk.

I likhet med Storhaugen Invest kom Høyesterett til at det forelå «inntektsreduksjon», til tross for eiendommens verdistigning. Høyesterett bekreftet tolkningen i Storhaugen Invest og mente at så lenge utgiftene til leiligheten oversteg leieinntektene, var dette isolert sett en inntektsreduksjon.⁵¹ Retten gikk så over til å se på om det forelå årsakssammenheng.⁵²

Høyesterett anvendte samme vurderingsnorm som i Storhaugen Invest, nemlig om disposisjonen var selskapsfremmed.⁵³ Det avgjørende var hvilke intensjoner selskapet faktisk hadde.⁵⁴

Til tross for at selskapet hadde fremhevet utleie som formål med ervervet og beviste at eiendommen hadde steget i verdi, la Høyesterett avgjørende vekt på at det aldri var skjedd noen kommersiell utleie og Elysee hadde ikke noe sted forutsatt at investeringen skulle være regningssvarende uten løpende inntekter.⁵⁵ Høyesterett konkluderte derfor med at investeringen var selskapsfremmed og kravet om årsakssammenheng var oppfylt.*

I tråd med Storhaugen Invest fastsatte Høyesterett uttaket tilsvarende selskapets utgifter, pluss stipulert tapt avkastning på egenkapitalen. Samme verdsettelse ble lagt til grunn for utbytteskatten. Dette ble begrunnet i at selv om bruken var begrenset til et par uker, hadde eneaksjonær Jonassen kontinuerlig disposisjonsrett til leiligheten.⁵⁶ Alle utgifter til leiligheten kom dermed Jonassen, og kun han til gode.

Elysee ble avsagt med dissens (4-1). Dommer Bårdsen var uenig i fastsettelsen som ble lagt til grunn i dommen. Han mener fastsettelsen burde vært gjort tilsvarende «omsetningsverdi» etter § 5-3, men at den kontinuerlige disposisjonsretten innebar at denne måtte tilsvare markedsmessig årsleie. I den konkrete saken mente Bårdsen at dette ville ha innebåret at utgiftene i selskapet ikke oversteg omsetningsverdi, slik at det ikke var nødvendig å anvende

⁵¹ Rt. 2014 s. 614 (Elysee) avsnitt. 23

⁵² Ibid. avsnitt 24-33

⁵³ Ibid. avsnitt 25

⁵⁴ Ibid. avsnitt 26-27

⁵⁵ Ibid. avsnitt 30

⁵⁶ Ibid. avsnitt 33

* En egen problemstilling er i hvilken grad Høyesterett har mulighet til å overprøve skjønn, som selskapets forretningsmessige vurderinger, i skatteretten. Til tross for at det i Rt. 2012 s. 1025 (Norland) var lagt en streng norm for overprøving, ble selskapets vurdering overprøvd i Elysee (avn. 30-31). Nyere praksis HR-2020-1130-A (Norske shell) har imidlertid åpnet for noe større grad av overprøving enn Norland. Se også Zimmer (2021) s. 38-39. Begrunnet i oppgavens omfang vil jeg ikke gå nærmere inne på dette spørsmålet

§ 13-1. Bårdsen trengte dermed ikke å ta stilling til om § 13-1 åpnet for å gå utover markedsverdi. Han valgte likevel å kommentere dette, og fremhevet at Storhaugen Invest var et meget spesielt tilfelle og at han selv var usikker på om det som ble lagt til grunn i dommen var riktig.

3.4.2.3 Underrettspraksis og skatteklagenemnda

I tillegg til de to høyesterettsdommene har spørsmålet om uttaks- og utbytteskatt ved selskapsfremmede disposisjoner flere ganger vært problematisert i underrettspraksis og i skatteklagenemnda. Praksisen er i tråd med prinsippene som er lagt til grunn i Høyesterett.

Mange av avgjørelsene omhandler tilfeller hvor selskapet har anskaffet en dyr båt.⁵⁷ I LG-2009-86185 drev Yris Eiendom AS et hotell og gikk til anskaffelse av en båt som var tiltenkt utleie ved hotellet. Yris Eiendom anførte at selv om båten i seg selv ikke ga positiv avkastning, ville den ha avledede økonomiske konsekvenser i andre deler av virksomheten ettersom hotellet ville bli mer attraktivt. Yris Eiendom sammenlignet dette med å tilby svømmebasseng, men anførselen førte ikke frem. Lagmannsrettens konklusjon ble at båten var en selskapsfremmed investering. Selskapet og aksjonær ble skattlagt i tråd med prinsippene i Storhaugen Invest.

Også bruken av bolig og fritidseiendom har flere ganger vært problematisert.⁵⁸ I LH-2006-88909 mente lagmannsretten at det både forelå interessefellesskap og inntektsreduksjon ved ervervet og vedlikehold av tre eneboliger som ble brukt privat. Konklusjonen var imidlertid at disposisjonene ikke var selskapsfremmede. Boligene var et nødvendig virkemiddel for å sikre videre virksomhet. Det ble vurdert om boligene var unødvendig påkostet, men lagmannsrett la til grunn at boligene ikke var «vesentlig større, dyrere eller flottere [...] enn alminnelig byggeskikk i vår tid». Dommen viser at ikke alle tilfeller hvor det har foreligget løpende negativ avkastning, er blitt kategorisert som selskapsfremmede.

⁵⁷ LF-2012-157368, LB-2012-197639, LG-2015-12753, LB-2018-180355, Stor avdeling 01 NS 41/2021, Stor avdeling 01 NS 42/2021

⁵⁸ LB-2011-188205, TSTRO-2016-42764, Stor avdeling 01 NS 59/2017, SKNS1-2021-32

Et litt mer spesielt tilfelle fremgår av LB-2009-176944. I denne dommen ble aksjonær utbyttebeskattet etter prinsippene i Storhaugen Invest for døtrenes tilgang til hester eid av selskapet. Dommen viser at gjeldende regler ikke er begrenset til visse typer formuesobjekter.

3.4.2.4 Juridisk litteratur

Til tross for at Storhaugen Invest er fulgt opp både i Elysee og underrettspraksis, er resultatet kritisert i litteraturen av flere. Kritikken knytter seg til flere punkter i avgjørelsen. Harboe går langt i å kalle Storhaugen Invest for en arbeidsulykke i Høyesterett.⁵⁹ Eide har skrevet at «høyesterett har forsynt ligningsmyndighetene med et – for skatteyterne – livsfarlig våpen».⁶⁰ Videre skrev han at han håpet Høyesterett ville bli forelagt en tilsvarende sak og påsto de var nødt til å komme til et annet resultat. I dag er det ikke tvilsomt at Storhaugen Invest er uttrykk for gjeldende rett. Jeg vil likevel gjennomgå noe av kritikken da denne gir uttrykk for interessante de lege ferenda betraktninger.

Det er sikker rett at § 13-1 ikke er en selvstendig skattehjemmel, men en regel som skal motvirke omgåelser av skattereglene ved kunstig lave priser mellom parter med interessefellesskap.⁶¹ Harboe mener at Høyesterett ved å verdsette fordelene høyere enn hovedregelen om omsetningsverdi, bruker § 13-1 som et selvstendig skattegrunnlag.⁶² Zimmer er ikke like klar som Harboe. Han påpeker at suppleringsregler som i Storhaugen Invest skal skje med atskillig forsiktighet, men er ikke enig i at Høyesterett i dommen bruker § 13-1 som selvstendig hjemmel.⁶³

Et annet moment som er blitt kritisert er formuleringen av vurderingsnormen «selskapsfremmed». Formuleringen er lite skarpt og vanskelig å tyde.⁶⁴ En som har gått langt i å problematisere formuleringen er Bullen. Zimmer har i det store og hele sluttet seg til Bullens standpunkter.⁶⁵

Bullen fremhever at vurderingen av armlengdeprinsippet (§ 13-1) må deles i to for å være i tråd med OECDs retningslinjer. Retningslinjene er ikke bindende for interne norske forhold,

⁵⁹ Harboe (2003) s. 128 kapittel 15

⁶⁰ Eide (2003) kapittel 5

⁶¹ Se Harboe (2003) s. 119 kapittel 5

⁶² Ibid.

⁶³ Zimmer (2004) s. 347

⁶⁴ Harboe (2003) s. 124 kapittel 8, Eide (2003) kapittel 6 og Zimmer (2004) s. 351

⁶⁵ Zimmer (2018) s. 309

men det er lagt til grunn i § 13-1 fjerde ledd andre punktum at disse bør følges så langt det gjør seg gjøre.

Etter Bullens oppfatning skal det stilles et restruktureringsspørsmål og et prisingsspørsmål. Restruktureringsspørsmålet formulerer han som om formuesgodet ville vært kjøpt om interessefellesskapet tenkes bort. Om svaret er nei, kan disposisjonen i eksepsjonelle tilfeller erstattes med en hypotetisk alternativ investering, slik som ble gjort ved fastsettelsen i Storhuagen Invest.⁶⁶ Et slikt eksepsjonelt tilfelle kan foreligge om investeringen er kommersielt irrasjonell, og skattemyndighetene er hindret i å fastsette korrekt internpris.⁶⁷ Prisingsspørsmålet blir kun aktuelt om svaret på restruktureringsspørsmålet er ja. Det må da spørres hva aksjonæren ville betalt om interessefellesskapet ikke forelå.⁶⁸

Bullen mener at rettspraksis ved å anvende formuleringen «selskapsfremmed», sammenblander restrukturerings- og prisingsspørsmålet. Når Høyesterett ikke tar hensyn til verdiøkning eller avledede økonomiske konsekvenser, tas det ikke stilling til om investeringen er kommersielt rasjonell. Løpende negativ avkastning likestilles med kommersiell irrasjonalitet og dette mener Bullen er helt feil.⁶⁹ Vurderingen som blir gjort idag er løsrevet fra den økonomiske og kommersielle virkelighet.⁷⁰

Ved prisingsspørsmålet, hva aksjonæren ville betalt om interessefellesskapet ikke forelå, mener Bullen dette er omsetningsverdi.⁷¹ Dette er Zimmer enig i.⁷² Dette innebære at fastsettelsen både etter hovedregelen §§ 5-2 og 10-11 jf. § 5-3, og unntaket i § 13-1, skal skje til omsetningsverdi. Zimmer trekker imidlertid frem at dette ikke utelukker slik høy fastsettelse som ble lagt til grunn i Storhaugen Invest. Han påpeker at fastsettelsesnormen som ble brukt i Storhaugen Invest var svært lik kost-pluss-metoden som kan brukes til å fastsette omsetningsverdi når det ikke foreligger noen sammenlignbare markedspriser. I Storhaugen Invest ble «omsetningsverdi» etter § 5-2 første ledd fjerde punktum, basert på en sjablong

⁶⁶ Bullen (2010) s. 224

⁶⁷ Ibid. s. 231-232

⁶⁸ Ibid. s. 224

⁶⁹ Ibid. s. 239

⁷⁰ Ibid. s. 241, Zimmer (2018) s. 316 kapittel 4.1

⁷¹ Bullen (2010) s. 270

⁷² Zimmer (2018) s. 315-316

som var praksis i Rogaland, men Zimmer mener det ville gitt et mer riktig resultat å anvende kost-pluss-metoden.⁷³

Bullen oppsummerer sitt standpunkt som at det avgjørende ikke burde være om investeringen er «fremmed» for selskapet, men om den er økonomisk god eller dårlig.⁷⁴ Harboe fremhever at det er opp til selskapet selv å avgjøre hva det vil investere i og at det verken er ulovlig, umoralsk eller på noen måte kritikkverdig at selskapet dekker private behov så lenge relevante regler følges.⁷⁵ Han mener derfor at konseptet «selskapsfremmed» ikke har noe hold i skatteretten.⁷⁶

Bullen og Zimmers standpunkt er dermed at uttak og utbytte som hovedregel skal verdsettes til omsetningsverdi og i eksepsjonelle tilfeller etter en alternativ investering slik som i Storhaugen Invest. Folkvord er imidlertid uenig i Bullens standpunkt og mener at Storhaugen Invests resultat er fornuftig og godt begrunnet i nøytralitetshensyn.⁷⁷

Når det gjelder fastsettelse av utbyttet, er Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad enige med gjeldende praksis om at verdsettelse burde tilsvare den alternative investeringen.⁷⁸ Folkvord erkjenner at løsningen strider med skatteevneprinsippet, men mener samtidig at hensynet til nøytralitet og et enkelt regelverk veier opp for dette.⁷⁹ Zimmer mener klart at det avgjørende for fastsettelse av utbytte er hva aksjonær kunne ha leid tilsvarende formuesobjekt for av tredjepart (omsetningsverdi).⁸⁰ Om aksjonæren betaler omsetningsverdi innebærer det ingen fordel å leie av eget selskap sammenlignet med leie av tredjepart. Han påpeker at eventuelle private tilpasninger og utgifter som ikke gjenspeiles i markedsprisen kan bli omfattet av andre regler som nekting av fradrag.⁸¹ Ved anvendelse av kost-pluss-metoden vil disse utgiftene også reflekteres i omsetningsverdien. Om omsetningsverdi ikke legges til grunn vil det være et stort skille i skattebelastningen ved leie av identisk eiendom fra eget selskap eller fra tredjepart.⁸²

⁷³ Zimmer (2018) s. 315-316

⁷⁴ Bullen (2010) s. 270

⁷⁵ Harboe (2003) s. 122-123 kapittel 8

⁷⁶ Harboe (2012) s. 192

⁷⁷ Folkvord (2013) s. 161

⁷⁸ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) kapittel 18.7.5

⁷⁹ Folkvord (2013) s. 162

⁸⁰ Zimmer (2018) s. 341-342

⁸¹ Zimmer (2004) s. 346

⁸² Ibid. s. 351

3.5 Oppsummering av gjeldende rettstilstand

Gjennomgangen viser at rettspraksis konsekvent har fulgt opp resultatet i Storhaugen Invest. Det er dermed ikke tvil om at dette er gjeldende rett. Utgangspunktet er følgelig at § 13-1 supplerer § 5-2 når utgiftene i selskapet overstiger omsetningsverdi og det avgjørende vurderingsmomentet er om investeringen er «selskapsfremmed». Den alternative verdsettelsen etter § 13-1 tilsvarer selskapets utgifter til formuesobjektet, pluss stipulert tapt avkastning på den investerte egenkapitalen.

Gjeldende tolkning har imidlertid vært gjenstand for mange tvister i domstolene og skatteklagenemnda. Særlig formuleringen «selskapsfremmed», som er blitt påpekt i litteraturen, har ofte vært problematisert. Dette kan tyde på at regelverket er vanskelig å praktisere og således ikke ivaretar hensynet til et enkelt regelverk.

Når det gjelder skatteevneprinsippet erkjenner Folkvord at markedsleie ville vært en mer riktig løsning for verdsettelse av utbytte.⁸³ Dette skyldes at aksjonærens fordel kun tilsvarer hva aksjonæren måtte ha betalt for å leie tilsvarende formuesobjekt av tredjepart. Om utbytte skal fastsettes etter prinsippene i Storhaugen Invest, vil det være mer lønnsomt å ta ut utbytte i form av penger, og heller leie av tredjepart. En slik løsning strider med nøytralitetshensyn. Ved fastsettelse av uttaket er imidlertid alternativ investering mer i tråd med skatteevneprinsippet. Alle utgiftene som knytter seg til privat forbruk burde uttaksbeskattes slik at fradragsførte midler blir tilbakeført.

I vurderingen av om en investering er «selskapsfremmed» er det av stor betydning hva som er selskapets formål og vanlige virksomhet. Dette kan fort innebære at selskap avstår fra gode investeringer i frykt for den høye skattebelastningen. Dette er også lite i tråd med nøytralitetshensyn, i tillegg til at det er negativt i et samfunnsøkonomisk perspektiv ettersom det kan svekke den totale inntjeningen og skattegrunnlaget.

Ettersom gjeldende rett innebærer mange vanskelige vurderinger, og det har vist seg vanskelig for skattemyndighetene å bevise privat bruk, er hensynet til et enkelt og robust regelverk også dårlig ivaretatt.

⁸³ Folkvord (2013) s. 162

4 Nytt forslag for regulering av privat konsum i selskap

4.1 Begrunnelsen for forslaget

Som gjennomgangen i kapittel tre viste, har vi allerede regler om uttaks- og utbytteskatt som åpner for en ganske hard skattebelastning. Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad har allerede omtalt gjeldende rett og anvendelsen av § 13-1 som en stoppregel.⁸⁴ Finansdepartementet mener likevel det er behov for en ny regulering. Dette skyldes først og fremst at dagens regler er vanskelige å håndheve.

Utgangspunktet i norsk rett er at skatteyterne selv er ansvarlige for å gi riktige opplysninger jf. skatteforvaltningsloven § 8-1.⁸⁵ Om denne opplysningsplikten ikke blir overholdt, kan skattemyndighetene foreta endring, samt ilegge tilleggs-skatt eller straff.⁸⁶ Dette forutsetter imidlertid at de kan bevise at opplysningene som er oppgitt er feil. For endring kreves det sannsynlighetsovervekt, mens tilleggs-skatt har et pønalt element og krever derfor klar sannsynlighetsovervekt.⁸⁷

Finansdepartementet fremhever at denne opplysningsplikten ofte ikke blir overholdt ved privat konsum.⁸⁸ Særlig i selskaper med få eiere er dette et problem. Det er vanskelig for skattemyndighetene å kontrollere og bevise slik privat bruk.⁸⁹ Regelverket er således lite robust. Når skatteyterne ikke blir skattlagt for den fordel de faktisk har, er skatteevneprinsippet også dårlig ivaretatt. Det er også et brudd med horisontal likhet at ikke alle blir skattlagt ved privat bruk avhengig av om de opplyser om bruken eller ikke.

Med det nye forslaget har Finansdepartementet hatt som hensikt å lage en stoppregel for privat konsum i selskap. Målet er dermed å endre skatteyternes adferd. Som jeg omtalte i innledningen, er korrigerende av markedssvikt fremholdt som et legitimt formål av

⁸⁴ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad (2021) kapittel 18.7.6

⁸⁵ Lov 27. mai 2016 nr. 14: om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.)

⁸⁶ Sktfvl. §§ 12-1(endring), 14-3 (tilleggs-skatt) og strl. § 378 (straff)

⁸⁷ Prop.38 L (2015-2016): Lov om skatteforvaltning s. 165 og Rt. 2008 s. 1409 (Sørum) avsnitt 68

⁸⁸ Finansdepartementet (2022) s. 3 kapittel 1

⁸⁹ Ibid. s. 6-7 kapittel 2.2.1

skatteutvalget, men slike vridende skatter skal kun brukes som siste alternativ.⁹⁰ Hvor det er mulig med skatteregler som er i tråd med skatterettens hensyn er dette å foretrekke.

Finansdepartementet har foreslått et nytt tredje ledd i skatteloven § 5-2 og en helt ny § 10-14. Gjeldende regler vil fortsatt gjelde parallelt med forslaget for de tilfellene som ikke er omfattet.

4.2 Nytt tredje ledd i skatteloven § 5-2

Som gjennomgått regulerer § 5-2 skattlegging ved uttak fra selskap. Det foreslåtte tredje ledd starter med å definere hvilke skattesubjekter som skal være omfattet. Her henvises det blant annet til selskap nevnt i § 2-2 første ledd bokstav a, slik at det er ikke tvilsomt at aksjeselskap er omfattet. De omfattede selskapene skal etter forslaget uttaksbeskattes tilsvarende fordelen aksjonæren utbyttebeskattes for etter den nye § 10-14.

4.3 Ny skatteloven § 10-14

Hovedinnholdet av den foreslåtte regelen fremgår av første ledd og lyder slik:

(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.⁹¹

4.3.1 Skattesubjekter omfattet

Den nye bestemmelsen kommer kun til anvendelse når fordelen ytes til en «personlig skattyter med bestemmende innflytelse» i et selskap som tilsvarende de omfattet av § 5-2 tredje ledd. Aksjeselskap er dermed omfattet.

⁹⁰ NOU 2022: 20 s. 16 kapittel 1.3

⁹¹ Finansdepartementet (2022) s. 29 kapittel 6

Med «personlig skatteyter» menes fysiske personer som er skattepliktige til Norge. Selskaper er dermed ikke omfattet. Presiseringen er viktig for å sørge for at regelen er begrenset til privat konsum og ikke rammer morselskap eller lignende som tar i bruk formuesobjekter eid av datterselskap.

Videre krever det nye forslaget at den personlige skatteyteren har «bestemmende innflytelse». Andre ledd definerer dette som når skatteyter «alene eller sammen med nærstående på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret direkte eller indirekte har eid eller kontrollert selskapet med minst 50 prosent». Når man eier eller kontrollerer over 50 % av selskapet kan man selv ta avgjørelser om erverv og bruk av formuesobjekter i selskapet. Regelen gjelder også ved indirekte eierskap og nærstående blir regnet sammen.

Formuleringen «bestemmende innflytelse» begrenser regelen til de selskapene og aksjonærene hvor privat konsum er mest nærliggende. I selskap hvor flere personer må involveres i avgjørelsene er det mindre sannsynlig at private disposisjoner foretas i selskapet.

4.3.2 Disposisjonsformer omfattet

Forslaget gjelder uavhengig av om selskapet «eier, leier, leaser eller på annen måte disponerer» formuesobjektet. Dette begrunnes i at fordelingen aksjonæren har som følge av disposisjonsrett til formuesobjektet, er den samme uavhengig av selskapets tilknytning til objektet. For selskapet vil imidlertid utgifter og potensielle inntekter, som verdistigning, variere avhengig av disposisjonsform. Dette er likevel uten betydning etter det nye forslaget ettersom utbyttet, og dermed også uttaket, verdsettes etter en fastsatt sjablong, ikke slik som etter dagens § 13-1. Dette henger sannsynligvis sammen med målet om å være en stoppregel.

4.3.3 Formuesobjekter omfattet

Det nye forslaget får kun anvendelse når selskap eier «boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly eller helikopter som er egnet til privat bruk». Selv om departementet ønsker å stoppe alt privat konsum i selskap, er behovet for strenge regler størst i de nevnte formuesobjektene ettersom disse vanligvis er egnet til privat bruk og ofte vil være selskapsfremmede.⁹² I tillegg er de valgte formuesobjektene ofte kostbare både å kjøpe og drifte.

⁹² Finansdepartementet (2022) s. 15 kapittel 3.2.2

Regelen forutsetter at formuesobjektene er «egnet til privat bruk». Departementet bruker skogskoier og naust uten overnattingsmuligheter som eksempler på eiendommer som ikke oppfyller vilkåret.⁹³ For båter, fly og helikopter må det foretas en konkret vurdering. Hytter som oppfyller vilkårene som bedriftshytte er også unntatt forslaget.

Departementet har vurdert om det burde settes en nedre beløpsgrense, men konkluderte med at dette vil komplisere regelverket unødvendig ettersom lav verdi uansett vil resultere i lavere skattebyrde.⁹⁴

4.4 Reglens virkning for skatteyterne

4.4.1 Disposisjonsrett

Om en aksjonær har «bestemmende innflytelse» i et selskap som eier et av de omfattede formuesobjektene, forutsetter det nye forslaget at aksjonæren har full disposisjonsrett. Etter forslaget er det disposisjonsretten som utgjør den skattbare fordelingen, ikke den faktiske private bruken. Finansdepartementet begrunner disposisjonsprinsippet i to hovedforhold. For det første viser de til at disposisjonsretten kan innebære en fordel i seg selv.⁹⁵ Dette argumentet har også fått tilslutning i tidligere rettspraksis.⁹⁶ For det andre vil et disposisjonsprinsipp forenkle kontrollarbeidet og bevisvurderingen for skattemyndighetene.⁹⁷ Realiteten av forslaget vil være at bevisbyrden overføres fra skattemyndighetene til skatteyterne.

Finansdepartementet har foreslått å kun ha ett unntak fra forutsetningen om disposisjonsrett og dette er når formuesobjektet er i inntektsgivende aktivitet.⁹⁸ Formuesobjektet må være i faktisk inntektsgivende aktivitet, det er ikke tilstrekkelig at det er etablert i vedtektene at dette er objektets formål.⁹⁹ Det er opp til skattyter å bevise formuesobjektets bruk. Når inntektsgivende aktivitet er eneste unntak, risikerer aksjonær å bli fordelsbeskattet også når disposisjonsretten ikke innebærer noen fordel. Dette kan for eksempel være når en eiendom er under oppussing eller når en båt ligger i vinteropplag.

⁹³ Finansdepartementet (2022) s. 16 kapittel. 3.2.2

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Ibid. s. 17 kapittel 3.3.1

⁹⁶ Se Rt. 2014 s. 614 (Elysee) og TSTRO-2011-141481

⁹⁷ Se mer i oppgavens punkt 4.4

⁹⁸ Finansdepartementet (2022) s. 23 kapittel 3.3.2

⁹⁹ Ibid.

4.4.2 Skattegrunnlag og skattebelastning

Fordelen aksjonæren har av disposisjonsrett skal regnes som utbytte og blir dermed skattlagt etter gjeldende § 10-11. Skattesatsen og oppjusteringsfaktoren på 1,72 endres dermed ikke.

Den store endringen i forslaget er hvilket grunnlag som skal legges til grunn for beskatning. Etter forslaget fastsettes fordelene av disposisjonsretten etter en fastsatt sjablong jf. forslaget § 10-14 fjerde ledd. For bolig- og fritidseiendom er sjablongen 0,5 prosent per uke av «det høyeste beløpet av omsetningsverdi eller anskaffelseskostnad tillagt påkostninger».¹⁰⁰ For båter, fly og helikopter er sjablongen to prosent per uke og beregningsgrunnlaget er anskaffelseskostnad tillagt påkostninger.¹⁰¹ Eventuelle vederlag betalt fra aksjonær trekkes fra skattegrunnlaget.

Den foreslåtte sjablongen er såpass høy at den klart vil overstige omsetningsverdi. Størrelsen på sjablongen er et resultat av at regelen skal fungere som en stoppregel, og Finansdepartementet har bevisst fraveket skatteevneprinsippet.¹⁰² Regelen vil uten tvil ha god effekt som en stoppregel ettersom de økonomiske konsekvensene både for aksjonær og selskapet kan bli svært store. Forslaget innebærer også liten fare for at utgiftene i selskapet overstiger sjablongen. Det er av denne grunn båt, fly og helikopter har betraktelig høyere sjablong, ettersom disse sannsynligvis vil falle i verdi sammenliknet med eiendom, og dermed vil innebære et større tap for selskapet.

4.5 Forslagets løsning sett i lys av skatterettens hensyn og prinsipper

4.5.1 Enkelt og robust regelverk

Finansdepartementet begrunner bruken av disposisjonsprinsippet og sjablongfastsettelse med at dette gjør fastsettelsen «enklere og mer forutsigbar for skatteyter og Skatteetaten».¹⁰³ Det legges dermed avgjørende vekt på hensynet til et enkelt og robust regelverk.

¹⁰⁰ Finansdepartementet (2022) s. 29 kapittel 6

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Ibid. s. 20 kapittel 3.3.2

¹⁰³ Ibid. s. 19 kapittel 3.3.2

Ved å forutsette disposisjonsrett og bruke sjablongfastsettelse fjernes flere av problemene med gjeldende rett.

For det første blir regelverket enklere å forstå for skatteyter. Etter gjeldende rett er utgangspunktet at uttak og utbytte verdsettes til «omsetningsverdi» for den faktiske bruken. Om investeringen er «selskapsfremmed» kan den imidlertid verdsettes etter prinsippene i Storhaugen Invest. I det nye forslaget slipper skatteyter og skattemyndighetene å ta stilling til verdsettelsen av «omsetningsverdi» og om investeringen er «selskapsfremmed». Sannsynligvis vil dette innebære færre utilsiktede feilrapporteringer fra skatteyterne og dermed mindre arbeid for skattemyndighetene.

For det andre vil disposisjonsprinsipp og sjablongfastsettelse gjøre regelverket robust. Skattemyndighetene trenger ikke lengre å bevise at det foreligger faktisk privat bruk, og skatteyterne kan ikke lengre unngå skatt ved å la være å opplyse om bruken. At sjablongen er såpass høy innebærer også at den vil ha en avskrekkende effekt. Risikoen for den svært høye skattebelastningen vil sannsynligvis redusere privat konsum i selskap betraktelig. Dette vil begrense skattemyndighetenes behov for kontrollvirksomhet. Samtidig må skattemyndighetene fortsatt kontrollere at opplysningene skatteyterne oppgir om formuesobjektene bruk i inntektsgivende aktivitet stemmer. Dette er likevel enklere å bevise og kontrollere enn gjeldende rettstilstand og vil sannsynligvis innebære færre utilsiktede feilrapporteringer.

4.5.2 Rettferdighet

Hvor forslaget må sies å være godt i tråd med hensynet til et enkelt og robust regelverk, har det fått mye kritikk i høringsrunden for ikke å ivareta rettferdighetshensyn.

At disposisjonsrett kan innebære en fordel og dermed burde skattlegges er rimelig og i tråd med skatteevneprinsippet. Som omtalt åpner forslaget imidlertid kun for unntak fra disposisjonsprinsippet ved inntektsgivende aktivitet. Dette innebærer at skatteyter også risikerer å bli skattlagt for tilfeller hvor disposisjonsretten faktisk ikke innebærer noen fordel. En aksjonær som alene eier en campingplass som driver med utleie av hytter og båter, vil bli skattlagt for disposisjonsretten til alle hyttene og alle båtene i periodene disse ikke er utleid. Også når campingplassen er vinterstengt vil aksjonæren og selskapet bli skattlagt etter den høye sjablongen som følge av disposisjonsretten. Aksjonæren og selskapet risikerer også en

svært høy skattebelastning om sommerværet blir dårlig, og campingplassen dermed ikke får leid ut alle hyttene og båtene. Verdien av disposisjonsretten for aksjonæren er i disse tilfellene langt lavere enn den han vil bli skattlagt for. Løsningen er på denne måten lite i tråd med skatteevneprinsippet. Finansdepartementet er klar over dette bruddet, men mener at den høye skattebelastningens avskrekkende effekt vil bidra til et enkelt og robust regelverk og har derfor tydelig nedprioritert skatteevneprinsippet. Dette har nær sammenheng med formålet om å være en stoppregel.

Også når det gjelder horisontal likhet er forslaget blitt kritisert. Skattebelastningen for de som er omfattet av forslaget vil bli betydelig høyere enn de som faller utenfor. For et aksjeselskap med tre like store, uavhengige aksjonærer, vil den skattbare fordelingen av en disposisjonsrett tilsvare null om det ikke foreligger privat bruk. For et aksjeselskap med to eller færre aksjonærer vil fordelingen tilsvare 0,5 eller 2 % per uke av omsetningsverdi eller anskaffelseskostnad pluss påkostninger. Innføringen av regelverket vil dermed skape forskjeller i skattebelastningen mellom ulike eierskapsformer som klart strider med hensynet til horisontal likhet.

4.5.3 Effektivitet

At det er store forskjeller i skattebelastningen mellom de som er omfattet av forslaget og de som ikke er det, vil sannsynligvis føre til at selskaper vil se på muligheter for å falle utenfor forslaget. Dette kan innebære å gjøre endringer i selskapsstrukturen eller unngå å investere i de omfattede formuesobjektene. At skatteregler fører til slik økonomisk motivert adferd bryter klart med hensynet til nøytralitet.

Også her er nok det avgjørende at regelen skal fungere som en stoppregel.

Finansdepartementet ønsker å stoppe tilfeller hvor aksjonær investerer i selskap for å oppnå privat begunstigelse, og ofrer dermed også nøytralitetshensyn. Dette kan som omtalt være legitimt, men skal være siste alternativ.¹⁰⁴

¹⁰⁴ NOU 2022: 20 s. 16 kapittel 1.3

5 Sammenlignbare regelverk

I dette kapittelet vil jeg se på regelverk som har paralleller til reguleringen av privat bruk av selskapets eiendeler. Jeg vil se på hva som er likt, og hvordan disse skiller seg fra hverandre. Regelverkene jeg vil se på er reguleringen av privat bruk av arbeidsgivers bil, dansk og svensk rett, samt virksomhetsvilkåret som går igjen flere steder i skatteretten og som blant annet brukes til å avgrense mot privat hobbyvirksomhet.

5.1 Firmabil

Reglene for skattlegging av privat bruk av arbeidsgivers bil avhenger av mange faktorer, men utgangspunktet følger av sktl. § 5-13 første ledd. Der slås det fast at fordelene for en ny bil fastsettes til «30 prosent av bilens listepriis som ny, inntil et beløp fastsatt av departementet i forskrift [NOK 351 700]¹⁰⁵ og 20 prosent av overskytende beløp». For biler eldre enn 3 år beregnes fordelene som 30 prosent av 75 prosent av bilens listepriis som ny. I likhet med Finansdepartementets forslag fastsettes fordelene basert på en sjablong. Sjablongens størrelse og beregningsgrunnlaget er imidlertid annerledes.

Beregningsgrunnlaget for biler er bilens listepriis. Listepriisen finnes lett tilgjengelig på skatteetatens nettsider.¹⁰⁶ Dette gjør det enkelt for skatteyter og skattemyndighetene å vite hvilket grunnlag de skal beregne sjablongen fra. Det tas høyde for prisreduksjon ved at biler over tre år får en lavere sjablong. Etter forslaget er beregningsgrunnlaget anskaffelseskostnad tillagt påkostninger, eller omsetningsverdi for bolig- og fritidseiendom når denne er høyest. Dette innebærer at skatteyter og skattemyndighetene må gjøre en konkret vurdering av hva beregningsgrunnlaget skal være. Særlig i tilfeller hvor det dreier seg om leie og leasing kan det være vanskelig å fastsette beregningsgrunnlaget. Hvor anskaffelse ikke har skjedd med ren pengebetaling kan det også by på vanskelige vurderinger. Løsningen som er lagt til grunn i forslaget tar imidlertid godt hensyn til verdireduksjon. Forslaget tar også hensyn til verdistigninger ved bolig- og fritidseiendommer.

Når det gjelder sjablongen er denne betydelig høyere etter det nye forslaget. For en fem år gammel bil med listepriis på 700 000, vil sjablongen tilsvare en fordel på ca. 17 % av bilens

¹⁰⁵ Forskrift 24. november 2023 nr. 1905 om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2024 § 5

¹⁰⁶ [Bilpriser - Listepriis som ny - Skatteetaten](#)

listepriis.¹⁰⁷ For en fem år gammel båt, fly eller helikopter, vil sjablongen tilsvare opptil 104 % av anskaffelseskostnad tillagt påkostninger.¹⁰⁸ Ettersom beregningsgrunnlaget er noe annerledes er ikke prosentatsene helt sammenlignbare, men sjablongen i det nye forslaget vil innebære et klart høyere skattegrunnlag.

En sjablong vil aldri bli helt presis, men det er åpenbart at sjablongen for firmabil er nærmere den faktiske fordel en disposisjonsrett innebærer. Regelen er derfor mer i tråd med skatteevneprinsippet og nøytralitetshensyn. Den store forskjellen kan skyldes at firmabilregelen ikke har til hensikt å være en stoppregel. Ettersom den gjelder for arbeidstaker, som gjerne har mindre innflytelse i selskapets avgjørelser sammenlignet med de omfattet av forslaget, er det ikke like hensiktsmessig med en stoppregel.

Fordelen en arbeidstaker har av fri bil er imidlertid akkurat den samme som aksjonær, slik at løsningen best i tråd med horisontal likhet, er at disse ble skattlagt likt. Aksjonærs fordel ved bruk av selskapets bil blir i dag skattlagt etter de vanlige reglene om uttak og utbytte i §§ 5-2 og 10-11.¹⁰⁹

For at regelen om firmabil i § 5-13 skal komme til anvendelse kreves det at det foreligger «fordel ved privat bruk». Ordlyden tyder på at fordelene må være et resultat av faktisk privat bruk. I FSN forskrift til skattelov¹¹⁰ § 5-13-2 fremgår det at sporadisk privat bruk ikke utløser regelen. Sporadisk bruk er definert som mindre enn «10 dager i et inntektsår, eller samlet privat kjørelengde som overstiger 1000 kilometer per inntektsår». Ordlyd og forskrift tilsier at disposisjonsrett ikke er omfattet. Skattedirektoratet skriver imidlertid at hvor arbeidstaker har lånt bilen mer enn ti dager, skal dette oppfylle vilkåret selv om den har vært stående parkert mesteparten av tiden.¹¹¹ Dette forutsetter at bilen er tatt ut av selskapets disposisjon disse ti dagene. Det er på det rene at det ikke gjelder noe disposisjonsprinsipp, men at det kreves faktisk privat bruk eller faktisk uttak fra selskapets disposisjon.

På dette området skiller regelen seg også fra forslaget ettersom det kreves at arbeidstakeren faktisk har brukt bilen privat. I likhet med gjeldende rett byr dette på vansker for

¹⁰⁷ Listepriis etter verdsettelsesrabatt: $700\,000 \times 75\% = 525\,000$

Fastsettelse av fordel: $(351\,700 \times 20\%) + (173\,300 \times 30\%) = 122\,330$

Fordel i prosent: $122\,330 / 700\,000 = 0,17 = \underline{17\%}$

¹⁰⁸ $2\% \times 52(\text{uker}) = 104\%$

¹⁰⁹ Skatte-ABC B-7-10.3

¹¹⁰ Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

¹¹¹ Skatte-ABC B-7-7.2

skattemyndighetene da det er vanskelig å kontrollere og bevise faktisk privat bruk. For å forenkle dette har skattemyndighetene for slike biler pålagt føring av kjørebok hvor blant annet startsted, sluttsted og formål skal oppgis. På denne måten har skattemyndighetene oversikt over hvilke kjøreturer som faktisk blir gjort.

Etter regelen om privat bruk av arbeidsgivers bil gjøres det også visse unntak. For det første gjøres det unntak for biler som er lite egnet til privat bruk som lastebiler, busser og lignende.¹¹² Det gjøres også unntak for varebiler og mindre lastebiler når det foreligger et «tjenstlig behov» for disse.¹¹³

Unntak for formuesobjekter som ikke er egnet for privat bruk følger også av Finansdepartementets forslag. Forslaget tar imidlertid ikke hensyn til om det er et «tjenstlig behov» for formuesobjektene. Ved sistnevnte unntak tar regelen om firmabil hensyn til om ervervet er begrunnet i selskapets behov eller ikke. Om det er et «tjenstlig behov» kan skatteyder velge om han vil verdsette fordelene etter § 5-13, men med et bunnfradrag i beregningsgrunnlaget på 50 %, eller ved individuell fastsettelse som baserer seg på kjørelengde og en kilometersats. Når det foreligger et «tjenstlig behov» gjør faren for privat begunstiging seg ikke gjeldende på samme måte, slik at det er rimelig at disse investeringene ikke risikerer en høy skattebelastning. Vilåret har paralleller til formuleringen «selskapsfremmed», som også skal avgrense mot investeringer som ikke er begrunnet i selskapets interesser. I Finansdepartementets forslag er det eneste unntaket fra den høye sjablongen når formuesobjektet er i inntektsgivende aktivitet. Det er ikke av betydning om formuesobjektet er nødvendig eller en sentral del av selskapets drift, så lenge det ikke er i inntektsgivende aktivitet.

5.2 Dansk rett

Danskene har siden 2001 brukt disposisjonsprinsippet og sjablong ved skattlegging av privat konsum i selskap.¹¹⁴ Finansdepartementet mener dette har vært suksessfullt og har brukt danskernes regelverk som inspirasjon. Det norske forslaget skiller seg imidlertid på flere punkter. Fremstillingen min av danskernes regelverk baserer seg på Finansdepartementets

¹¹² FSFIN forskrift til skatteloven § 5-13-1 tredje ledd

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ LBK nr. 42 af 13/01/2023 (Ligningsloven) §§ 16 og 16A

høringsnotat. Jeg tar derfor forbehold om at regelverket kan ha endret seg siden forslaget ble sendt ut på høring.

For det første skiller det norske forslaget seg med at dette også omfatter fly og helikopter. Finansdepartementet begrunner ikke valget mer enn at dette også er formuesobjekter av høy verdi som er egnet til privat bruk.¹¹⁵

For det andre er sjablongene annerledes for bolig- og fritidseiendom. For fritidseiendom er den årlige satsen totalt 16,25 % av eiendomsverdi. Satsen er altså lavere enn det norske forslaget og beregningsgrunnlaget er annerledes ettersom det ikke tas hensyn til påkostninger. For boligeiendom anses fordelingen som 6 % av beregningsgrunnlaget opptil DKK 3 040 000 (NOK 4 820 832 (pr. 08.05.24)) og 8 % av det overskytende. Beregningsgrunnlaget ligner på det norske forslaget ettersom det tar hensyn til utbedringskostnader og tillegg av driftskostnader som eiendomsskatt, gartnertjenester, strøm o.l.¹¹⁶

For fritidseiendommer tar danskene også hensyn til sesongvariasjoner. Sjablongen er sesongbasert slik at den for uke 22-34 er 0,5 %, mens den resterende del av året er 0,25 %. Begrunnelsen er at ferieboliger i Danmark er mer attraktive i sommerperioden.

De danske sjablongene er fortsatt høye sammenlignet med normal markedsleie. Sammenholdt med disposisjonsprinsippet vil dette innebære en skattebelastning som overstiger den reelle fordelingen av disposisjonsretten. Dette skyldes målet om å være en stoppregel. Danskernes sjablonger er imidlertid nærmere den reelle fordelingen enn de norske. Ved å ta hensyn til sesongvariasjoner blir fastsettelse av fordelingen også enda mer presis. På denne måten er skatteevneprinsippet bedre ivaretatt etter de danske reglene. Lavere sjablong innebærer imidlertid større fare for at utgiftene i selskapet overstiger sjablongen, men dette er lite også med nivået på sjablongene i Danmark.

Finansdepartementet vurderte å inkludere sesongvariasjoner i sjablongen, men påpekte at norske ferieeiendommer kan være vel så attraktive om vinteren som om sommeren. De mener at regelverket vil bli unødvendig komplisert om man må definere fritidseiendommer som

¹¹⁵ Finansdepartementet (2022) s. 15 kapittel 3.2.1

¹¹⁶ Ibid. s. 10 kapittel 2.3.1

sommer-, vinter- eller helårseiendommer, særlig når formålet uansett er å være en stoppregel.¹¹⁷

Et annet skille fra danskene er skattesubjektene som er omfattet. Etter de danske reglene er også ansatte med «væsentlig indflydelse på egen aflønningsform» omfattet jf. danske ligningsloven § 16 stk. 5 og 6. Også aksjonærer som i løpet av de siste fem årene har eid 25 % eller mer av aksjene i selskapet er omfattet. De danske reglene er dermed videre enn de norske når det gjelder subjektene som er omfattet. Ansatte med bestemmende innflytelse over egen lønning har gjerne stor innflytelse på avgjørelser og driften i selskapet, slik at disse ofte har tilgang til å bruke selskapets eiendeler privat. At også disse skal bli skattlagt for denne fordelten er i tråd med skatteevneprinsippet. Formuleringen «væsentlig indflydelse» innebærer imidlertid en konkret og vanskelig vurdering for skattemyndighetene. Et av formålene med det nye forslaget er å få et enkelt og robust regelverk, så Finansdepartementet har derfor avstått fra å inkludere ansatte i forslaget.¹¹⁸

I Danmark gjelder reglene i likhet med de norske når selskapet eier, leier eller leaser båter eller fritidseiendom. For boligeiendom gjelder reglene imidlertid kun når selskapet eier. Finansdepartementet omtaler ikke danskens løsning noe nærmere, men det er rimelig å tro at danskens begrensning kan skyldes at det er enklere å stadfeste omsetningsverdi for en boligeiendom. Finansdepartementet fremhever imidlertid at man ved å skille mellom disposisjonsformene risikerer uheldige tilpasninger og dermed dårligere ivaretagelse av nøytralitetshensyn og horisontal likhet.¹¹⁹

En siste forskjell jeg vil gjennomgå er at danskene ikke bruker samme verdsettelse for utbytte og uttak. Den omtalte sjablongen gjelder kun for utbytteskatt, mens uttaket beregnes basert på omsetningsverdi. Dette begrunnes i at det ofte er aksjonæren som avgjør hvilke erverv selskapet skal gjøre og som har fordelten av disposisjonsretten.¹²⁰ For å stoppe privat konsum i selskap er det derfor fornuftig at det er han som risikerer den store skattebelastningen. Finansdepartementet mener imidlertid at det ikke burde skilles ettersom selskapet kan ha høye utgifter til aksjonærens private bruk som overstiger omsetningsverdi, og at disse kan

¹¹⁷ Finansdepartementet (2022) s. 21 kapittel 3.3.2

¹¹⁸ Ibid. s. 14-15 kapittel 3.2.1

¹¹⁹ Ibid. s. 22 kapittel 3.3.2

¹²⁰ Ibid. s. 19 kapittel 3.3.2

fradragsføres og føre til at selskapet i realiteten unngår uttaksskatt.¹²¹ De mener at regelen ikke vil ha den samme funksjonen som en stoppregel om uttaksskatten verdsettes lavere.

5.3 Svensk rett

I høringsnotatet viser Finansdepartementet også til svensk rett. Jeg påpeker også her at min gjennomgang baserer seg på høringsnotatets fremstilling og tar dermed forbehold om at det kan ha blitt gjort endringer.

I Sverige bygger reglene om privat bruk av selskapets eiendeler på praksis fra Högsta förvaltningsdomstolen. Etter de svenske reglene kan også disposisjonsrett bli skattlagt uavhengig av faktisk bruk. Ulikt fra danskene og det norske forslaget, er at fordelene av disposisjonsretten ikke fastsettes sjablongmessig, men etter omsetningsverdi.¹²² I utregningen av omsetningsverdien tas det hensyn til omstendighetene i det konkrete tilfellet.

Om formuesobjektet i hovedsak er utilgjengelig som ved utleie eller opplag, har disposisjonsretten ingen skattemessig verdi. Er imidlertid formuesobjektet sjeldent brukt i selskapets virke, og aksjonær eller ansatt har stor innflytelse for bruken, skal omsetningsverdien verdsettes høyere. Står formuesobjektet kontinuerlig til disposisjon, skal aksjonær eller ansatt skattlegges for kontinuerlig disposisjonsrett. Sistnevnte tilsvarer mindretallsvotumet i Elysee.¹²³ Om omsetningsverdi ikke kan fastsettes, skal fordelene ikke settes lavere enn kostnadene selskapet har hatt ved formuesobjektet.¹²⁴ Dette minner om kostpluss-metoden og fastsettingen som ble lagt til grunn i Storhaugen Invest.

Verdsettelsen etter de svenske reglene er mer i tråd med hva den faktiske fordelene av disposisjonsretten er, og er dermed mer i tråd med skatteevneprinsippet.

Hvor det finnes en konstaterbar markedsleie innebærer svenskenes løsning en fare for at utgiftene i selskapet overstiger den potensielle inntekten. Dette er imidlertid ikke problematisk hvor omsetningsverdien ikke er konstaterbar. Da vil uttaket ikke settes lavere

¹²¹ Finansdepartementet (2022) s. 19 kapittel 3.3.2

¹²² Ibid. s. 11 kapittel 2.3.2

¹²³ Rt. 2014 s. 614 (Elysee) kapittel. 38

¹²⁴ Finansdepartementet (2022) s. 11 kapittel 2.3.2

enn utgiftene selskapet har hatt. Denne løsningen mener Zimmer Høyesterett kunne ha brukt i Storhaugen Invest ved å anvende kost-pluss-metoden.¹²⁵

Ved å ha muligheten til å skatte disposisjonsrett forenkles kontrollarbeidet til skattemyndighetene. Den svenske løsningen med at disposisjonsretten skal verdsettes til omsetningsverdi, og at mange faktorer har betydning for verdien, innebærer imidlertid mange vanskelige vurderinger for både skattemyndighetene og skatteyter. Hensynet til et enkelt og robust regelverk er dermed i varierende grad ivaretatt.

5.4 Vilkåret «virksomhet»

Det siste jeg vil gjennomgå i kapittel fem er vilkåret «virksomhet». Vilkåret blir også omtalt som næringsvirksomhet eller bare næring og går igjen flere steder i skatte og avgiftsretten.¹²⁶

En viktig avgrensing går mot hobbyaktivitet. Dette er å anse som private aktiviteter som ikke er skattepliktig. Ettersom disse ikke er skattepliktige, kan det heller ikke kreves fradrag for utgifter jf. § 6-1 andre ledd. Virksomhetsinntekt er derimot skattepliktig jf. § 5-1 første ledd og fradragsberettiget jf. § 6-1 første ledd. På denne måten brukes virksomhetsbegrepet til å skille mellom investeringer som er gjort i privat interesse som følge av hobby, og investeringer som er foretatt av forretningsmessige årsaker. Dette er det samme skillet som vurderingsnormen «selskapsfremmed» legger opp til.

Virksomhetsbegrepet brukes imidlertid også til å avgrense mot andre ting som arbeids- og kapitalinntekter.

Virksomhet er ikke definert i loven, men det er gjennom doms- og ligningspraksis, samt skatterettslig teori, blitt utarbeidet tre vurderingsmomenter. Disse er gjengitt i forarbeidene:

- (1) det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og varighet*
- (2) Aktiviteten må være utøvet for skattyterens regning og risiko*
- (3) Aktiviteten må ha økonomisk karakter og må objektivt sett være egnet til å gi overskudd».*¹²⁷

¹²⁵ Zimmer (2018) s. 315-316

¹²⁶ Se Ot.prp.nr.86 (1997-1998): ny skattelov s. 48

¹²⁷ Ibid. s. 49

Kravet til omfang er særlig egnet til å avgrense mot kapitalinntekter. Utgangspunktet for utleie av bolig- eller fritidseiendom er at det anses som passiv kapitalplassering med mindre det er minst fem boenheter til utleie.¹²⁸ Om aktiviteten imidlertid er svært høy på færre boenheter som ved kortidsutleie, kan virksomhetsvilkåret anses oppfylt til tross for færre enn fem boenheter.¹²⁹ Motsatt kan spesielt lavt aktivitetsnivå, som at leietaker forvalter eiendommene, innebære at det regnes som kapitalinntekter selv om det er flere enn fem boenheter.¹³⁰

At aktiviteten må være utøvet for skatteytters regning og risiko er særlig aktuelt i avgrensningen mot arbeidsinntekt.

Kravet til økonomisk karakter og overskuddsevne er særlig aktuelt i avgrensningen mot hobbyaktivitet. At aktiviteten må ha økonomisk karakter innebærer blant annet at fritidsaktiviteter og sosialt arbeid ikke er omfattet.¹³¹ I Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) ble det lagt til grunn at det ikke er krav om overskuddsevne det aktuelle ligningsåret så lenge det er overskuddsevne på sikt. Det avgjørende er heller ikke det faktiske resultatet, men om aktiviteten er egnet til å gå med overskudd. Når et selskap driver med flere aktiviteter må det gjøres en vurdering av om disse skal regnes sammen eller som hver sin virksomhet i vurderingen av overskuddsevne.¹³²

Som gjennomgangen viser, skal virksomhetsbegrepet virke som avgrensning mot mer enn bare disposisjoner som foretas som følge av private interesser. Det er likevel et moment i vurderingen som i hovedsak brukes til å avgrense mot hobbyaktivitet, nemlig om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gå med overskudd. Vurderingen har et perspektiv på flere år og det legges dermed ikke avgjørende vekt på om aktiviteten de første årene har løpende negativ avkastning. Det er heller ikke av betydning hva selskapets normale formål er. På denne måten skiller vurderingen seg fra formuleringen «selskapsfremmed», men er relativt lik hva Bullen mener burde vurderes i restruktureringsspørsmålet.

¹²⁸ Skatte-ABC V-9-3.3.12

¹²⁹ BFU 6/2016

¹³⁰ SKNS1-2023-36

¹³¹ Skatte-ABC V-9-3.5.1

¹³² Se Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) og Rt. 1995 s. 111 (Kiøgnig)

6 Alternative løsninger

6.1 Innledning

Jeg har i det foregående analysert gjeldende rett og Finansdepartementets forslag for skattlegging av privat konsum i selskap. Jeg har også sett på andre regelverk som behandler lignende spørsmål. Som gjennomgangen har vist, innebærer både gjeldende rett og det nye forslaget flere brudd med skatterettslige hensyn. Jeg vil i dette kapittelet bruke betraktningene jeg har gjort til å se på mulige løsninger som i størst mulig grad ivaretar skatterettens hensyn og prinsipper.

Ettersom en stoppregel gjerne har litt andre mål for øye enn skatterettens hensyn, mener jeg dette burde unngås om mulig. Mitt forslag har derfor ikke som mål å fungere som en stoppregel. Forslaget mitt ligner på gjeldende rett ved at man har en hovedregel om uttak og utbytte, samt en unntaksregel ved interessefelleskap.

6.2 Hva burde skattlegges

I vurderingen av hva som burde skattlegges er det i hovedsak to alternativer, faktisk bruk eller disposisjonsrett. Etter gjeldende rett er utgangspunktet faktisk bruk, men når aksjonær har kontinuerlig disposisjonsrett er det åpnet for at fordelene av disposisjonsretten fastsettes til åremålsleie, eller når investeringen er «selskapsfremmed», til selskapets utgifter pluss stipulert tapt avkastning.¹³³ Etter det nye forslaget foreslår Finansdepartementet å forutsette disposisjonsrett. Forutsatt disposisjonsrett er også utgangspunktet etter dansk og svensk rett. Jeg mener at dette kan være en rimelig løsning. Disposisjonsrett vil ofte innebære en økonomisk fordel. Ved å forutsette disposisjonsrett vil regelverket være robust og klart forenkle jobben til skattemyndighetene. Det vil også være enkelt for skattyter å forholde seg til at han må skatte for perioden han har disposisjonsrett til tingen.

Disposisjonsretten må imidlertid verdsettes til hva den faktisk er verdt for å være i tråd med skatteevneprinsippet.

¹³³ Se TSTRO-2011-141481 og Rt. 2014 s. 614 (Elysee)

6.3 Fastsettelse av fordelene

6.3.1 Omsetningsverdi, faktiske utgifter eller sjablong

For at disposisjonsretten skal verdsettes til hva den faktisk er verdt, vil det mest hensiktsmessige være at den tilsvarer markedsleie. Det er dette aksjonær måtte betalt til en tredjepart, og er hva selskapet kunne tjent ved utleie til andre. Jeg mener at dette ikke utelukker bruk av sjablong. I motsetning til departementets forslag må sjablongen imidlertid tilpasses hva som er sannsynlig markedsleie. For båter og fritidsboliger, mener jeg det vil være hensiktsmessig å gjøre som danskene og justere sjablongen basert på sesong, ettersom dette har stor betydning for den reelle verdien av bruksretten. Sjablongen må også være vesentlig lavere enn hva Finansdepartementet har foreslått.

Sammenlignet med å basere verdsettelsen på omsetningsverdi, vil bruk av sjablong være mindre i tråd med skatteevneprinsippet. Ved å tilpasse sjablongen som omtalt vil avviket likevel minskes. Bruken av sjablong vil imidlertid være positivt av hensyn til et enkelt og robust regelverk. Det vil ikke lengre være behov for å ta stilling til hva som er omsetningsverdi eller om investeringen er selskapsfremmed. Skattemyndighetene og skatteyter må likevel fortsatt verdsette beregningsgrunnlaget. Dette kan by på noen problemer særlig ved leie og leasing, men er ofte enklere enn verdsettelsene etter gjeldende rett. Når beregningsgrunnlaget er fastsatt vil sjablongen i kombinasjon med disposisjonsprinsippet gi et klart utgangspunkt å forholde seg til for skatteyter og således bidra til et enkelt og robust regelverk.

6.3.2 Beregningsgrunnlag

Når det gjelder beregningsgrunnlaget syntes jeg Finansdepartementets utgangspunkt er fornuftig. Ved å beregne det ut fra anskaffelseskostnad tillagt påkostninger, eventuelt omsetningsverdi om denne er høyere, tar man hensyn til hva selskapet faktisk har betalt og hvor stor egenkapital de faktisk har låst opp til privat bruk. Ved å ta hensyn til påkostninger blir også utbedringer som kun gagnar aksjonæren, uten at det nødvendigvis reflekteres i markedsleie, omfattet i verdsettelsen av fordelene. Dette er godt i tråd med skatteevneprinsippet for aksjonæren.

6.3.3 Samme verdsettelse for uttak og utbytte?

Danskene har valgt å bruke sjablong kun for utbytte, mens de bruker omsetningsverdi for uttaket. Dette skyldes sannsynligvis at danskenes regelverk også har som formål å fungere som en stoppregel. Ved å ha høy skattebelastning for personer med bestemmende innflytelse vil dette påvirke hvilke disposisjoner som blir foretatt i selskapet slik at aksjonæren unngår privat konsum i selskap.

Basert på skatterettens hensyn mener jeg det mest riktige er at uttak og utbytte etter hovedregelen verdsettes likt. Dette gjør regelverket enklere og mer robust ettersom det blir færre vurderinger å forholde seg til. Dette er også best i tråd med nøytralitetshensyn da det ikke gjøres forskjell om man leier fra eget selskap til aksjonær eller fra tredjepart. Som jeg vil komme tilbake til, mener jeg imidlertid det må gjøres et skille når det foreligger interessefellesskap og utgiftene i selskapet overstiger sjablongen.¹³⁴

6.3.4 Disposisjonsform: eie, leie eller lease

En annen diskusjon er om fastsettelsen burde være den samme uavhengig av disposisjonsform. For aksjonæren er det ingen forskjell i fordelene han oppnår om selskapet eier, leier eller leaser. Et alternativ kunne ha vært å basere utbytte på hva selskapet faktisk betaler ved leie eller leasing. Dette synes å være godt i tråd med skatteevneprinsippet. Likevel, som Finansdepartementet fremhever, kan det hende at aksjonæren som privatperson ikke ville fått samme leievilkår eller at det ikke ville vært et reelt alternativ å inngå en så lang leiekontrakt privat.¹³⁵ For at aksjonær ikke skal tjene på dette, er det rimelig at fordelene verdsettes basert på sjablong som i størst mulig grad tilsvarer markedsleie. For selskapet virker en slik løsning også rimelig, da dette tilsvarer omtrent hva de kunne leid ut for til tredjepart og representerer dermed tapt inntekt ved at de leide ut til aksjonær.

¹³⁴ Se oppgavens punkt 6.7.1

¹³⁵ Finansdepartementet (2022) s. 20 kapittel. 3.3.2

6.4 Omfanget av disposisjonsprinsippet

6.4.1 Behovet for avgrensninger

Som nevnt er det viktig at disposisjonsretten verdsettes til hva den faktisk er verdt. Ofte kan dette gjøres ved bruk av sjablong som i størst mulig grad tilsvarer markedsleie. Selv om et slikt forslag innebærer et klart lavere skattegrunnlag enn Finansdepartementets forslag, vil det fortsatt innebære risiko for at aksjonæren blir tillagt en fordel etter sjablongen, selv om disposisjonsretten i realiteten ikke har noen verdi. Bolig under oppussing eller båt i opplag er de nevnte eksemplene. Etter Finansdepartementets forslag er det kun inntektsgivende aktivitet som kan bryte forutsetningen om disposisjonsrett. Jeg mener det må innføres flere avgrensninger for å være mer i tråd med skatteevneprinsippet.

6.4.2 Formuesobjektene

Finansdepartementets forslag omfatter boligeiendom, fritidseiendom, båt, fly og helikopter. Begrunnelsen er at dette er dyre formuesobjekter som er egnet til privat bruk og som ofte er selskapsfremmed.¹³⁶ En mer overordnet begrunnelse for forslaget er blant annet problemer med å kontrollere og bevise privat bruk. Jeg mener imidlertid at sistnevnte ikke gjør seg gjeldende i like stor grad for fly og helikopter som for de andre formuesobjektene.

Omfanget av fly og helikopter er langt lavere enn de andre formuesobjektene. Behovet for kontrollarbeid er dermed langt mindre omfattende. I tillegg mener jeg kontrollarbeidet og bevisvurderingene er enklere. Luftfarten har allerede strenge rutiner når det gjelder når og hvor man kan ta av og lande, og luftrommet er kontinuerlig overvåket.¹³⁷ Det vil dermed være enkelt for skattemyndighetene å ha kontroll på et fly eller helikopters bevegelser. Det kan også være et alternativ å innføre kjørebok slik som for firmabil. På denne måten kan skattemyndighetene ha kontroll over turene som er foretatt, og selskapet og aksjonær må aktivt oppgi om turen har et privat eller forretningsmessig formål. Selv om skatteyter fortsatt kan oppgi feilinformasjon, skiller dette seg fra gjeldende regelverk hvor man kun trenger å

¹³⁶ Finansdepartementet (2022) s. 15 kapittel 3.2.2

¹³⁷ Se forskrift 14. desember 2016 nr. 1578 om lufttrafikkregler og operative prosedyrer, om omfanget og gjennomføringen av overvåkingen

avstå fra å informere. Terskelen for å aktivt feilinformere er sannsynligvis høyere. Ved å ha oversikt over hvor flyturen er gått er det også vanskeligere å ikke bli oppdaget.

Ettersom det er enklere å ha kontroll på bruken av fly og helikopter, er hensynet til et robust regelverk ivaretatt etter gjeldende regelverk. Som mindretallet i Elysee og tidligere underrettspraksis har pekt på, kan «omsetningsverdi» også omfatte verdien av disposisjonsrett.¹³⁸ Om vilkårene i § 13-1 er oppfylt kan det også legges en alternativ verdsettelse til grunn. Verdsettelse av disposisjonsrett kan imidlertid ofte innebære vanskelige verdsettelsesspørsmål.

6.4.3 Avgrensning mot «virksomhet»

Et annet alternativ er å avgrense mot investeringer som er en viktig del av selskapet. For firmabil skilles det mot tilfeller hvor det foreligger et «tjenstlig behov». Paragraf § 13-1 kommer ikke til anvendelse som investeringen ikke er «selskapsfremmed». Forslaget har også en avgrensning når formuesobjektene ikke er «egnet til privat bruk». Sistnevnte tar imidlertid ikke hensyn til om formuesobjektet er en nødvendig eller sentral del av selskapets virke. Et fjerde alternativ kan være at forutsetningen om disposisjonsrett ikke skal gjelde selskaper som driver «virksomhet» med de aktuelle formuesobjektene.

Som tidligere omtalt, vil for eksempel selskaper som driver utleievirksomhet og har mange båter eller hytter til utleie bli svært hardt rammet av Finansdepartementets forslag. Skattegrunnlaget vil langt overstige den reelle fordelingen av disposisjonsretten. Slike bedrifter vil med forslaget bli svært sårbare for svingninger i etterspørselen og regelen vil gjøre det vanskelig å gå med overskudd for mange selv om det ikke foreligger noen privat begunstigelse.

For å unngå den store risikoen for disse selskapene og det klare bruddet med skatteevneprinsippet, mener jeg at selskaper som driver virksomhet med de omfattede formuesobjektene, burde bli unntatt disposisjonsprinsippet og heller bli skattlagt etter gjeldende regler. Noe annet vil innebære at mange av disse bedriftene ikke har reel mulighet til positiv drift. Eventuelt vil det bety at disse selskapene må omstrukturere for å ikke bli omfattet av den nye regel, som er en løsning lite i tråd med nøytralitetshensyn. Selskapene vil

¹³⁸ Rt. 2014 s. 614 (Elysee), TSTRO-2011-141481

uansett risikere en høy skattebelastning etter gjeldende rett om det foretas investeringer som er «selskapsfremmed».

6.4.4 Skattesubjektene

Finansdepartementet har i forslaget valgt å begrense regelen til aksjonærer med «bestemmende innflytelse». Dette er igjen definert som person som «alene eller sammen med nærstående på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret direkte eller indirekte har eid eller kontrollert selskapet med minst 50 prosent». Dette skiller oss fra danskenes løsning ettersom de også omfatter aksjonærer som eier 25 % og ansatte som har vesentlig innflytelse over egen avlønning. For at regelen skal være mest mulig i tråd med skatteevneprinsippet, burde alle som nyter fordel av disposisjonsrett skattlegges for denne. Finansdepartementet begrunner utelukkelsen av ansatte med at det vil forutsette en skjønnsmessige vurderinger og legger dermed hovedsakelig vekt på hensynene til et enkelt og robust regelverk.¹³⁹ Begrunnelsen har nok også sammenheng med målet om å være en stoppregel. Målet er å omfatte de som har innflytelse i selskapet til å stoppe privat konsum i selskap, ikke bare å skattlegge den faktiske fordelene.

Det er viktig å påpeke at ansatte etter gjeldende rett kan bli skattlagt for bruksrett etter sktl. § 5-1 jf. § 5-10. Fordelen for ansatt kan altså fortsatt bli skattlagt, selv om den ikke er omfattet av nytt forslag. Skatteevneprinsippet er dermed til en viss grad ivaretatt, men ettersom det er vanskelig å kontrollere og bevise privat bruk er regelverket er lite robust.

Selv om det er mest i tråd med skatteevneprinsippet at alle aksjonærer og ansatte som har fordel av disposisjonsrett blir skattlagt for denne fordelene, vil dette være vanskelig å håndheve. Om en ansatt har kontroll på nøklene til båtene på en campingplass, betyr ikke dette at han kan bruke båtene privat. Den som bestemmer reglene i campingselskapet, har imidlertid mulighet til selv å avgjøre hvilken privat bruk som skal tillates. Jeg mener derfor at avgrensningen til ansatte med bestemmende innflytelse og aksjonærer med over 50 % kontroll i selskapet kan virke fornuftig.

Ved å omfatte ansatte med bestemmende innflytelse kreves en skjønnsmessig vurdering. Alternativet for disse er imidlertid at fordelene skal skattlegges etter gjeldende rett. Selv om

¹³⁹ Finansdepartementet (2022) s. 15 kapittel 3.2.1

fordelen for ansatte ikke bli skattlagt etter samme regel som for aksjonær etter gjeldende rett, gjør de samme problemene med kontroll og bevis av privat bruk seg gjeldende. Selv om det må foretas en skjønnsmessig vurdering av om ansatte har bestemmende innflytelse, vil disposisjonsprinsippet forenkle andre problemer. Ved at ansatte med bestemmende innflytelse blir skattlagt for fordelene av disposisjonsrett er skatteevneprinsippet også bedre ivaretatt enn etter gjeldende rett.

6.5 Bruken og tolkningen av § 13-1

6.5.1 Samme verdsettelse for uttak og utbytte ved interessefellesskap?

I tillegg til det foreslåtte, mener jeg at det i likhet med gjeldende rett burde gjelde et unntak når utgiftene i selskapet overstiger hovedregelen om uttaksskatt, og det foreligger interessefellesskap mellom mottakeren av fordelene og selskapet.

Et av formålene med uttaksskatt er som omtalt å tilbakeføre fradrag som selskapet ikke har rett til som følge av at det dreier seg om privat konsum. Om uttaksskatten er begrenset til markedsleie kan det kreves fradrag for utgiftene utover dette, uten at disse blir tilbakeført. Dette innebærer at det kan lønne seg å gjøre private investeringer i selskapet og er dermed lite i tråd med nøytralitet og horisontal likhet. Jeg mener derfor at fastsettelsen for uttaket, når det foreligger interessefellesskap, burde kunne gå utover sjablongen når utgiftene overstiger denne.

Neste spørsmål er om dette også gjelder for utbytte.

Folkvord hevder at en slik verdsettelse også burde gjelde for utbytte, ettersom nøytralitetshensyn og konsekvens i regelverket burde få avgjørende vekt. Han er imidlertid enig med andre i litteraturen om at løsningen som er mest i tråd med skatteevneprinsippet er at utbytte tilsvarer markedsleie.¹⁴⁰ Det er markedsleie aksjonæren måtte ha betalt om han skulle leid tilsvarende eiendom av noen andre, slik at dette er den reelle fordelene aksjonæren faktisk oppnår.

Det er lett å se at ulik verdsettelse vil komplisere regelverket ettersom skatteyter og skattemyndighetene må forholde seg til to ulike utregninger. Nøytralitetshensyn kan

¹⁴⁰ Folkvord (2013) s. 162

imidlertid ses på ulike måter. Det Folkvord sannsynligvis sikter til er at skattebelastningen blir lik om private utgifter blir lagt i selskap eller gjort privat. Det virker som at han mener at alle utgiftene som blir brukt til privat bruk i selskapet i realiteten er utbytte til aksjonæren. Det er imidlertid ikke aksjonæren som nyter fordelene av disse utgiftene ved et eventuelt salg. Harboes standpunkt er at private kostnader kan legges i selskap så lenge relevante regler blir fulgt. Den aktuelle regelen er i dette tilfelle § 10-11 om utbytte. Med dette standpunktet vil det være dårlig i tråd med nøytralitetshensyn at et utbytte i form av en bruksrett skal skattlegges langt høyere enn et utbytte i form av en pengeytelse. Dette er også lite i tråd med hensynet til horisontal likhet.

Jeg heller nok mot Harboes løsning og dermed at utbytteskatten burde være mest mulig i tråd med markedsleie. Dette kan gjøres ved å anvende sjablong som i størst mulig grad tilsvarende markedsleie slik som omtalt i punkt 6.3.1.

6.5.2 Alternativ til vurderingsnormen «selskapsfremmed»

Den siste vurderingen jeg vil omtale er hvordan man i § 13-1 kan skille mellom en forretningsmessig investering og en investering foretatt i privat interesse. Gjeldende vurderingsnorm «selskapsfremmed» har som omtalt fått mye kritikk i litteraturen. Bullen mener at gjeldende praksis ikke er i tråd med OECDs retningslinjer når det ikke tas hensyn til verdistigning i vurderingen og at dette er å løsrive vurderingen fra «den økonomiske og kommersielle virkelighet».¹⁴¹ Jeg er enig med Bullen i at verdistigning og avledede økonomiske konsekvenser burde være av betydning i vurderingen av om investeringen skyldes interessefellesskapet eller forretningsmessige grunner.

Bullen har selv lagt frem en løsning ved at man deler vurderingen i et restrukturings spørsmål og et prisingsspørsmål. Løsningen er godt i tråd med skatteevneprinsippet. Ved å ta hensyn til verdistigning og avledede økonomiske konsekvenser vil vurderingen bli mer presis, slik at selskapet ikke risikerer en høy uttaksskatt for en investering som er begrunnet i forretningsmessige årsaker. Dette vil også være i tråd med horisontal likhet da skattebelastningen ikke vil være avhengig av hvilket formål selskapet har. Det samme gjelder for nøytralitetshensyn da selskaper ikke vil behøve å tilpasse investeringene sine etter deres opprinnelige formål så lenge det dreier seg om en god

¹⁴¹ Bullen (2010) s. 241

investering. Bullens løsning legger imidlertid opp til en del vanskelige verdsettelses- og bevisspørsmål. Løsningen er således mindre i tråd med hensynet til et enkelt og robust regelverk.

Et alternativ til Bullens løsning kan være å bruke et vurderingsmoment som er kjent fra vurderingen av virksomhetsvilkåret, nemlig kravet om overskuddsevne. Vurderingen av overskuddsevne er allerede utbredt i skatte- og avgiftsretten og er et vurderingsmoment skattemyndighetene og skatteyter burde ha et forhold til. Løsningen vil dermed bedre ivareta hensynet til et enkelt og robust regelverk. Vurderingen baserer seg på om investeringen på sikt har overskuddsevne, og det avgjørende er ikke om den har positiv avkastning det første året. Verdistigning og avledede økonomiske konsekvenser vil da medregnes. I likhet med Bullens alternativ vil selskapet dermed ikke risikere høy uttaksskatt på en forretningsmessig investering, slik at skatteevneprinsippet er ivaretatt. Vurderingen ligner på Bullens alternativ, men er en mer kjent vurderingsnorm. Om investeringen ikke har overskuddsevne er det rimelig å anta at investeringen er gjort av privat interesser.

7 Avsluttende bemerkninger

Som det ble nevnt innledningsvis, er det på skatterettens område tilnærmet umulig å finne et regelverk som ivaretar alle skatterettens hensyn og formål. Gjennomgangen har vist at dette også gjelder for skattleggingen av privat bruk av selskapets eiendeler.

Etter gjeldende rett har egentlig skattemyndighetene allerede en ganske vid mulighet til å skattlegge privat bruk. Utgangspunktet etter §§ 5-2 og 10-11 er at uttaket og utbyttet skal verdsettes til «omsetningsverdi». Som gjennomgangen har vist åpner dette vilkåret egentlig for flere muligheter. Omsetningsverdi kan i tillegg til markedsleie baseres på kost-pluss-metoden. Om skattemyndighetene skulle se at utgiftene i selskapet overstiger omsetningsverdien har de etter § 13-1 og prinsippene i Storhaugen Invest en ganske vid mulighet til å justere både uttaks- og utbytteskatten.

I litteraturen har gjeldende rett fått kritikk for å være for streng da den høye skattebelastningen ved anvendelse av § 13-1 også vil ramme investeringer som er forretningsmessig fornuftige. Med all denne kritikken er det litt paradoksalt at Finansdepartementet nå foreslår et regelverk som innebærer en enda strengere skattebelastning og omfatter enda flere tilfeller. Finansdepartementet har erkjent at forslaget må justeres, men det er fortsatt sannsynlig at vi vil få et revidert forslag som bygger på det foreliggende. Til tross for mye kritikk har forslaget gode grunner for seg. Det er åpenbart at det er en lite heldig løsning at skattemyndighetene i dag bruker store ressurser på å kontrollere og bevise privat bruk, og at det er fortsatt mange aksjonærer som ikke blir skattlagt for denne fordelten. Jeg mener imidlertid at Finansdepartementets i deres forslag går litt vel langt. Selv om en stoppregel kan være legitimt, bryter forslaget såpass mye med andre hensyn i skatteretten at forslaget vanskelig kan forsvares slik det er formulert i dag.

Om vi vil se et nytt regelverk, hvordan dette vil se ut, og hvilke hensyn som vil tillegges avgjørende vekt, vil vi tidligst få et svar på ved fremleggelsen av statsbudsjettet for 2025.

Litteraturliste

Lovregister

Lov 17. mai 1814: Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven – grl.)

Lov 26. mars 1999 nr. 14: om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.)

Lov 20. mai 2005 nr. 28: om straff (straffeloven – strl.)

Lov 27. mai 2016 nr. 14: om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.)

(Opphevet) Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven)

Forskrifter

Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN Forskrift til skatteloven)

Forskrift 14. desember 2016 nr. 1578 om lufttrafikkregler og operative prosedyrer

Forskrift 24. november 2023 nr. 1905 om satser mv. til bruk for forskudd og skattefastsetting for 2024 (Satsforskriften 2024)

Lovforarbeider

Ot.prp.nr.35 (1990-1991): Skattereformen 1992

Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov

Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning

NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem

Finansdepartementet (2022): Høringsnotat – Skattlegging av privat konsum i selskap

Prop. 1 LS (2024): Skatter og avgifter 2024

Domsregister

Rt. 1981 s. 990

Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

Rt. 1995 s. 1422 (Kiøgnig)

Rt. 2001 s. 1697 (Vest-agder fylkesmuseum)

Rt. 2002 s. 56 (Lefdal)

Rt. 2003 s. 536 (Storhaugen)

Rt. 2005 s. 306 (Bakke Bro Bryggen ANS)

Rt. 2008 s. 1409 (Sørum)

Rt. 2014 s. 614 (Elysee)

Rt. 2014 s. 1281 (Z-huset)

Underrettspraksis

Lagmansrett

LB-2011-188205

LF-2012-157368

LB-2012-197639

LG-2015-12753

LB-2018-180355,

Tingretten

TSTRO-2011-141481

TSTRO-2016-42764

Nemnder

Skatteklagenemnda

Stor avdeling 01 NS 59/2017

SKNS1-2021-32

Stor avdeling 01 NS 41/2021

Stor avdeling 01 NS 42/2021

SKNS1-2023-36

Litteratur

Folkvord, Benn: Utbytte - Lovlige og ulovlige tilpasninger til skattereglene, Gyldendal Norsk Forlag, 2013

Folkvord, Furuseh, Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, 11. utgave, Gyldendal Norsk Forlag, 2021

Harboe, Einar: Skattemessig gjennomskjæring, Universitetsforlaget, 2012

Skoghøy, Jens Edvin A.: Rett og rettsanvendelse, Universitetsforlaget, 2023

Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021.

Fagartikler

Bullen, Andreas (2010): «Selskapsfremmede» disposisjoner – à la Storhaugen Invest: Kritisk analyse og raffinert vurderingsmodell basert på OECDs retningslinjer for internprising, 29 skatterett 2010/3, , s. 218-275

Eide, Finn (2003): Bolig i eget as = en skattebombe, 73 revisjon og regnskap, nr. 6, 2003 s. 38

Harboe, Einar (2004): Egen bolig i aksjeselskap – Høyesteretts dom av 30. april 2003, 22 Skatterett 2003/2 s. 115-128

Zimmer, Frederik (2004): Høyesterettsdommer i skattesaker 2003 – del II, 23 skatterett 2004/4, , s. 341-366

Zimmer, Frederik (2018), «Private» eiendeler i aksjeselskap, 36 Skatterett 2017/4, s. 309-342

Nettaviser

Artikkel fra E24 datert 10. mai 2023 skrevet av Roar Valderhaug: «Regjeringen lover å endre den varslede «monsterskatten», (lest, 25.04.2024)

<https://e24.no/naeringsliv/i/8Jvxex/regjeringen-lover-aa-endre-den-varslede-monsterskatten>

Stortingsvedtak

FOR-2023-12-14-2071: Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024 (Stortingets skattevedtak)

Håndbøker

Skatte-ABC 2023/24

Uttalelser og brev

Bindende forhåndsuttaler

BFU 6/16: Kontinuerlig kortidsutleie av to leiligheter

Utenlandsk rett

Danmark:

LBK nr. 42 af 13/01/2023 (Ligningsloven)