



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	25-01-2023 09:00 CET	<b>Termin:</b>	202310
<b>Sluttdato:</b>	22-05-2023 12:00 CEST	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202310  11644  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Navn:

Margareta Anton

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Skatteleggingsprosessen ved kildeskatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer		
<b>Navn på veileder *:</b>	Benn Folkvord		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	8
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave  
ved Handelshøyskolen BI

Skatteleggingsprosessen ved kildeskatt på  
aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer

Eksamenskode og navn:

**MAN2915 Skatteprosess**

Utleveringsdato:

25.01.2023

Innleveringsdato:

22.05.2023

Stuedsted:

BI Oslo

Forfatter:

Margareta Anton

## INNHALDFORTEGNELSE

<b>SAMMENDRAG</b>	<b>0</b>
<b>1 INNLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1 AVGRENSNING - KORT OM FORHOLD SOM OPPGAVEN IKKE TAR FOR SEG	2
<b>2 FASTSETTING AV KILDESKATT PÅ AKSJEUTBYTTE</b>	<b>3</b>
2.1 HJEMMELSGRUNNLAGET FOR SKATTEPLIKTEN	3
2.2 FASTSETTING VED TREKK	4
<b>3 SKATTEPROSESSEN</b>	<b>5</b>
3.1 FASTSETTING AV SKATTEGRUNNLAGET	5
3.2 BEREGNING VED TREKKFASTSETTING	6
3.3 MELDING OM TREKK	7
3.4 TREKKPLIKTIGE ADGANG TIL Å KORRIGERE FASTSATT SKATT	12
3.5 ENDRINGSADGANG ETTER INNLEVERINGSFRISTEN	13
3.6 MYNDIGHETENS ENDRINGSADGANG	15
3.7 ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER VED MYNDIGHETSFASTSETTING OG ENDRING ETTER INNLEVERINGSFRISTEN	16
3.8 ANSVAR FOR URIKTIG TREKK	18
<b>4 KONKLUSJON</b>	<b>19</b>
<b>REFERANSELISTE</b>	<b>20</b>

## Sammendrag

I norsk skatterett brukes tre fastsettingsmodeller der *fastsetting ved trekk* er en av disse tre. Oppgaven forsøker å fremstille hvordan *fastsetting ved trekk* av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer foregår.

Selskap hjemmehørende i Norge som utbetaler utbytte til utenlandske aksjonærer har hatt en sentral rolle både etter det gamle og nye regelverket for fastsetting av formue og inntektskatt. Gjennomgangen av skatteleggingsprosessen ved trekk viser at trekkpliktige fastsetter og trekker kildeskatt ved trekk samt leverer melding om trekk, såkalt RF-1005. Dagens innlevering av trekkmeldingen (RF-1005) utgjør den endelige fastsettingen av skatten; altså den tidligere *myndighetsfastsettingen* av kildeskatten på utbytte til utenlandske aksjonærer ble omgjort til *fastsetting ved trekk*.

Hovedfokuset i oppgaven er å kartlegge skattleggingsprosessen jf. den nye Skatteforvaltningsloven som trådte i kraft den 1. januar 2017. Finnes det en risiko for at trekkpliktige hverken fastsetter eller betaler kildeskatten? Kan det være slik at skatt fastsettes og innbetales med feil trukket kildeskattesats? Videre tar oppgaven kort for seg hvilke administrative konsekvenser det finnes for manglende fastsetting og betaling av kildeskatt både for trekkpliktige og aksjonærene, eventuelt hvem bærer det økonomiske ansvaret for det.

Til slutt skal jeg tilføye noen refleksjoner rundt dagens rettspraksis relatert til fastsetting ved trekk.

## 1. Innledning

I oppgaven vil jeg se nærmere på skatteleggingsprosessen av kildeskatt på aksjeutbytte tildelt av selskaper hjemmehørende i Norge til utenlandske aksjonærer. Det særregelverket som regulerer skatteprosessen er forankret både i skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven, med sine forskrifter. Skatteforvaltningsloven hjemler fastsettingen, beregningen og innberetningen av kildeskatten, jf. §§ 9-1 (3) og 9-2 (2) jf. § 8-8 (3). Skattebetalingsloven §§ 5-4a og 5-10a med sine forskrifter, samt skatteloven § 10-13, regulerer plikten til å foreta og innbetale skattetrekket. Videre tar skatteforvaltningsloven § 9-5 og § 9-6 for seg regler om adgangen for trekkpliktige selskap til å korrigere den fastsatte skatten, og aksjonærens adgang til å kreve endring av fastsettingen. Ansvar for uriktig trekk er regulert i skattebetalingsloven § 16-21.

Er det slik at det er enkelt å unngå fastsetting og betaling av kildeskatten? Kan det tenkes at trekkpliktige trekker feil kildeskatt? Er meldingen om kildeskatt på aksjeutbytte (RF-1005) god nok som en kontrolloppgave for skattemyndighetene slik at det er mulig å sjekke om kildeskatten er korrekt? Kunne det vært mer innbetalt kildeskatt til statskassen? Disse spørsmålene relateres til provenyeffekten ved fastsetting av kildeskatten.

Tallene i tabellen under viser hvor mye aksjeutbytte som ble utdelt og innbetalt av kildeskatt de siste fem årene<sup>1</sup>. Nedgangen i 2020 antas å skyldes Covid-19.

**Tabell 1 Utbytte til utenlandske aksjonærer og innbetalt kildeskatt**

År	Utdelt aksjeutbytte – utenlandsk aksjonær	Sum innbetalt kildeskatt på aksjeutbytte
2017	97 280 000 000	4 080 867 000
2018	98 580 000 000	4 563 028 000
2019	113 682 000 000	4 912 988 179
2020	99 817 000 000	2 873 675 614
2021	184 404 000 000	6 573 925 096

<sup>1</sup> Tallene for utdelt utbytte er hentet per 09.04.2023 fra SSB, Tabell 06958: Pålydende aksjekapital og mottatt utbytte for utenlandske aksjonærer (mill. kr), etter statistikkvariabel og år. Tallene for innbetalt kildeskatt er hentet i fra Note 8 av Årsrapport for Skatteetaten for 2017 - 2021 samme tidspunkt.

For 2021 og 2022 ble kildeskatt budsjettert med egen budsjettpost henholdsvis NOK 5,4 og 5,3 milliarder<sup>2</sup>. Vi ser at provenyeffekten tar en større betydning enn slik det først ble tenkt, da kildeskatt hadde hovedformålet å unngå at Norge skal være brukt som en gjennomstrømning land.

Videre skal jeg se nærmere på hvilke administrative sanksjoner som hjemles i skatteforvaltningsloven ved kildebeskatning.

### **1.1 Avgrensning – kort om forhold som oppgaven ikke tar for seg**

Kildeskatt på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer er et omfattende tema. Forfatteren har valgt å snevre inn for både sin egen del med tanke på å fordype seg i skatteprosessen, og for leseren sin del for å lett kunne følge tematikken.

Oppgaven tar ikke for seg følgende subjekter:

- **Rettslig utgangspunkt**

Skatteloven § 2-3, (1) c), jf. § 10-13 (1) gir hjemmel for ileggelse av kildeskatt på utbytte utbetalt til personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer hjemmehørende i utlandet. Skattesatsen er på 25 %, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 tredje ledd. Utenlandske aksjonærer kan ha rett til en lavere kildeskattesats enn 25 % dersom de er skattemessig bosatt i et land som Norge har inngått skatteavtale med. Videre kan utenlandske selskapsaksjonærer som tilsvare et av de norske skattesubjektene som nevnt i skatteloven § 2-38 (1) bokstav a-h, og som er etablert og driver reell økonomisk virksomhet i et EØS-land, benytte seg av fritaksmetoden.

- **Rettsgrunnlag for lavere trekkprosent**

Skattebetalingsloven § 5-10a (3) gir hjemmel til å gi nærmere regler om når det kan foretas trekk med en lavere eller null sats. Lovens paragraf gir nærmere beskrivelse om dokumentasjonskravene for å kunne trekke lavere eller null sats for både VPS og ikke VPS registrerte selskaper.

---

<sup>2</sup> Prop. 1 LS (2020–2021) Skatter, avgifter og toll 2021. Budsjettpost kap. 5501 Skatter på formue og inntekt, post 76 Kildeskatt. Til og med 2020 er formuesskatt for personlige skattytere og kildeskatt på utbytte inkludert i post 70 Trinnskatt, formuesskatt mv.

- **Forvaltertillatelse**

Utenlandske aksjonærer kan etter bestemmelsene i allmennaksjeloven § 4-10 registrere/oppbevare sine aksjer på en forvalterkonto/NOM-konto. Utenlandske forvaltere som forvalter NOM-konto kan ha lavere skattetrekk enn 25 % registrert på kontoen, men da må det søkes om tillatelse for lavere trekk hos Skatteetaten.

- **Rettsgrunnlag for refusjon av skatt fastsatt ved trekk jf. sktfvl § 9-6, samt anledning til å foreta lavere trekk på utbetalingstidspunktet**

Ved overgang til ny fastsettingsmodell i skatteforvaltningsloven har lovgiver valgt et regelverk som legger til rette for at trekkpliktige kan enten trekke lavere kildeskatt på utdelingstidspunktet på visse vilkår, såkalt «relief at source», eller søke om refusjon av fastsatt skatt ved trekk, jf. sktfvl § 9-6.

## **2. Fastsetting av kildeskatt på aksjeutbytte**

### **2.1 Hjemmelsgrunnlaget for skatteplikten**

Hjemmelsgrunnlaget for kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer er forankret i både skatteloven, skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter, samt Stortingets årlige skattevedtak. Utenlandske aksjonærer har begrenset skatteplikt på mottatt aksjeutbytte fra norske selskapet slik som det fremgår av sktl § 2-3 (1) c;

*"Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av utbytte på aksjer og renter av egenkapitalbevis i selskap som er hjemmehørende i riket, etter reglene i § 10-13".*

Overnevnte paragraf regulerer de tilfellene fysiske personer eller selskap har en viss inntektsmessig tilknytning til Norge, men allikevel ikke skattemessig hjemmehørende i Norge, jf. henholdsvis §§2-1 og 2-2<sup>3</sup>. Hjemmelen forankres i kildeprinsipp, som går på at inntekten beskattes i det landet som det opparbeides i (kildestaten)<sup>4</sup>. Kildeprinsippet innebærer at kapitalavkastning opptjent i utlandet

---

<sup>3</sup> Furuseth, Eivind. Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999, note 1 til § 2-3, Lovdata.no (hentet 23. mars 2023).

<sup>4</sup> Internasjonal Inntektsskatterett, Fredrik Zimmer, 5.utgave2017, side 25.

beskattes etter skattereglene i landet der inntekten er opptjent og ikke i skattyters hjemland.<sup>5</sup>

Sktl §10-13 (1) hjemler ileggelse av kildeskatt på aksjeutbytte utdelt fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer;

*«Av utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten etter en sats som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak, jf. kap. 15 ...».*

Satsene for kildeskatt på utbytte tas inn i Stortingets skattevedtak hvert år. Den er 25 prosent eller den sats som følger av skatteavtale med den stat hvor aksjonæren er skattemessig hjemmehørende<sup>6</sup>, jf. SSV § 3-5 (3);

*"Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat."*

Videre kan selskapsaksjonærer som er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i et annet EØS-land være fritatt fra kildeskatt etter fritaksmetoden så lenge aksjonæren også er hjemmehørende innenfor EØS<sup>7</sup>.

## 2.2 Fastsetting ved trekk

Fastsetting innebærer i seg selv å finne ut av hva skattegrunnlaget er til den skattepliktige og å beregne skatten. Hovedregelen i skatteforvaltningsloven er at skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget og delvis beregne inntektskatten.<sup>8</sup> Overgangen fra en fastsettingsmodell der skattemyndighetene fattet et vedtak over formue og inntekt til en egenfastsettingsmodell begrunnes med at det er den skattepliktige selv som kjenner sine økonomiske forhold best<sup>9</sup>.

Kildeskatteordningen var lite egnet til den nye fastsettingsmodellen ettersom utenlandske skattepliktige som utelukkende er skattepliktig til Norge,

---

<sup>5</sup> NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en åpen økonomi, kapitel 3.4.1, side 62, 4. avsnitt

<sup>6</sup> Furuset, Eivind. Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999, note 1 til § 10-13 1. ledd, Lovdata.no (hentet 24. mars 2023).

<sup>7</sup> Sktl § 2-38 (1) bokstav i og (5)

<sup>8</sup> Prop.38 L (2015-2016) punkt 15.2.5.1 side 128

<sup>9</sup> Prop.38 L (2015-2016) punkt 15.2.5.2 side 128



jf. sktl § 10-13 for utbytte fra norske selskap, ikke har opplysningsplikt til Norge, jf. sktfvl § 8-2, (1), bokstav a. Det kommer frem av Prop. 38 L (2015–2016) punkt 15.2.7.3 side 126 at «skattleggingen av utbytte til utenlandske aksjonærer skiller seg fra det som gjelder for de fleste andre skattepliktige». Det ble derfor et behov for en fastsettingsmodell som skulle ta for seg disse utfordringene.

I forarbeidene nevner lovgiveren de tre ulike modellene for fastsetting som det opereres med i norsk skatterett. Hovedskillet mellom disse er hvilket subjekt som har ansvar for å foreta fastsettingen<sup>10</sup>. Fastsetting ved trekk, en av de tre modellene, innebærer at det utdelende subjekt har ansvaret for å fastsette grunnlaget for kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer<sup>11</sup>.

### **3. Skatteprosessen**

#### **3.1 Fastsetting av skattegrunnlaget**

Jf. sktfvl § 9 -1 (3) skal grunnlaget til skatten fastsettes ved at trekkpliktige foretar trekk i utbetalingen til den skattepliktige. Fra loven gjengis:

*«Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.»*

Videre presiseres det at fastsetting av kildeskattegrunnlaget utgjør den endelige fastsettingen. Fra Prop.38 s. 253 gjengis:

*«Tredje ledd regulerer fastsetting av skattegrunnlag ved trekk. Skatt som fastsettes ved trekk anses for endelig fastsatt når en trekkpliktig foretar et trekk i utbetalingen til en skattepliktig. Til forskjell fra hva som er tilfelle ved vanlig forskuddstrekk, skal det i utgangspunktet ikke foretas noen etterfølgende fastsetting av den skattepliktige selv eller av skattemyndighetene. Bestemmelsen viderefører dagens trekkordninger for artistskatt og svalbardskatt. Også kildeskatt på utbytte som nevnt i skatteloven § 10-13 skal etter forslaget fastsettes ved trekk.»*

---

<sup>10</sup> Prop.38 L (2015–2016) side 120

<sup>11</sup> Skatterett 2015 s.339-373 av Snorre Farstad

Forarbeidene til fastsetting ved trekk forklarer at først skal den trekkpliktige trekke fra skattebeløpet før utbetalingen av utbytte, for så å melde inn og innbetale beløpet til skattemyndighetene. Fastsettingen skjer dermed fortløpende, og ikke som en samlet skattefastsetting for et helt inntektsår. Selskapets trekkplikt omfatter både å beregne skatt, holde tilbake skatt ved utbetaling, samt rapportering og innbetaling av beløpet til skattemyndighetene. Regelen om fastsetting, jf. sktfvl § 9-1 (3), utgjør en forenkling sammenlignet med tidligere regler, ved at det ikke lenger skal fastsettes noe vedtak om kildeskatt<sup>12</sup>.

Det vil alltid foreligge en risiko for at trekkpliktige selskap hverken innbetaler eller rapporterer kildeskatt. Regelverket er nytt og kan virke komplisert. Skatteetaten har utarbeidet og lagt ut på sin nettside god og forenklet informasjon som kan være til hjelp. Videre kan økt tilstedeværelse og virksomhetskontroll av skattemyndighetene føre til bedre etterlevelse av regelverket.

### **3.2 Beregning av fastsetting ved trekk**

Trekkpliktige beregner kildeskatt på aksjeutbytte, jf. sktfvl § 9-2 (2). Fra loven gjengis:

*«Trekkpliktige beregner artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.»*

Trekkpliktige foretar skatteberegningen som fastsettes ved trekk etter reglene i sktfvl § 9-1 (3) og holder skattebeløpet tilbake ved utbetaling av den trekkpliktige ytelsen<sup>13</sup>. Beregningen skal etter hovedregelen settes til det beløpet som skatten vil utgjøre etter Stortingets skattevedtak for det aktuelle året, jf. sktbl § 5-4a (3).

Av Prop. 38 L (2015–2016) punkt 15.4.3 fremgår det at etter gammel rett var «skatteberegningen og fastsettingen av skattegrunnlaget to integrerte deler av fastsettingen av skattekravet, som foretas av samme subjekt».

---

<sup>12</sup> Kaland, Elinor og Hanne Skaarberg Holen. Karnov lovkommentar: Skatteforvaltningsloven - sktfvl 2016, note 9 til § 9-1 ... skatt av utbytte og uttak fra aksjesparekonto som er skattep ..., Lovdata.no (hentet 27. mars 2023).

<sup>13</sup> Skatteforvaltningshåndbok, 1.utgave 2017, § 9-2, side 286

Skatteforvaltningsloven oppstiller et lovteknisk skille mellom fastsetting av skattegrunnlaget og beregning av skatten ved å regulere reglene i to ulike bestemmelser, herunder §§ 9-1 og 9-2. Bakgrunnen for dette skillet er at lovgiver hadde et mål om å utforme et lett tilgjengelig regelverk som i større grad er bygget opp på samme måte som fastsettingsprosessen utføres i praksis<sup>14</sup>. Dette viser at det ikke ble noe realitetsendring av slik som det var praktisert tidligere.

### 3.3 Melding om trekk

Når skatten er fastsatt, beregnet og trukket, så plikter det trekkpliktige selskapet å levere melding om trekk, jf. sktfvl § 8-8 (3). Fra lov gjengis:

*«Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som skal foreta skattetrekk etter skattebetalingsloven § 5-4a, skal levere melding om foretatt skattetrekk ...»*

Skattetrekket *gjennomføres* ved at trekkpliktige fastsetter og beregner kildeskatten. Deretter holdes den tilbake ved utbetaling av utbytte eller på det tidligere tidspunkt som det oppstod adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt. Kildeskatten som er trukket for en periode forfaller til betaling samme dag som trekkpliktige skal levere melding om trekk, jf. sktfvl § 8-8 (3). Paragrafen inneholder bestemmelser om levering av melding om trekk for kildeskatt på aksjeutbytte<sup>15</sup>.

Skatteetaten har utarbeidet *RF-1005 - Melding om kildeskatt på aksjeutbytte*.

 Skatteetaten	<b>Rapportering av kildeskatt</b> Trukket skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer eller utbyttekompensasjon til utenlandsk mottaker (herunder renter av grunnfondsbevis tilhørende utlendinger)	Endring av tidligere innsendt oppgave <input type="checkbox"/> Se bakside
Til skatteoppkreveren i Adresse Postnummer Poststed	Fra (selskaps navn) Adresse Postnummer Poststed Telefon	
<b>Orientering til selskapet</b> 1) <b>Frister for melding om skattetrekk i utbytte og utbyttekompensasjon og for betaling av trekket</b> Melding om trekket skal leveres senest syv dager etter at trekk er foretatt. For selskaper som er registrert i VPS-registret er fristen for levering av melding senest en måned	etter at trekk er foretatt. Frist for betaling av trekket er samme dag som fristen for levering av melding. 2) <b>Hvis De er i tvil om proSENTSATSEN henvend Dem til skattekontoret</b>	Generalforsamling avholdt - Dato Identnr. Org.nr. - 9 siffer Utbytte/rentene er utbetalt - Dato
<b>Trekk</b>		

<sup>14</sup> Kaland, Elinor og Hanne Skaarberg Holen. Karnov lovkommentar: Skatteforvaltningsloven - sktfvl 2016, note 1 til § 9-2, Lovdata.no (hentet 27. mars 2023).

<sup>15</sup> Skattebetalingshåndbok 2020, kapitel 10 forfall, 10-13 § 10-13

Det er trekkpliktige som leverer RF-1005, vanligvis via Altinn, til skattemyndighetene. I tillegg kan skattemyndighetene motta RF-1005 fra banker og utenlandske forvaltere. Meldingen skal inneholde opplysninger om det fastsatte grunnlaget (utbyttet) og beregnet trekk i henhold til Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året<sup>16</sup>.

Skjemaet ser enkelt ut. Det kan argumenteres for at det er så enkelt at det kan skape utfordringer for Skatteetatens kontrollarbeid og de trekkpliktige. Dette fordi det ikke foreligger en fullstendig oversikt over grunnlaget for de innsendte opplysninger, spesielt hvem kildeskatten som er trukket skal knyttes til. I så fall kan et eventuelt obligatorisk felt om landskode som henviser til aksjonærens identitet og skattemessige status, samt hvilke rettsgrunnlag som ble lagt til grunn, gi trekkpliktige selskap en bedre innsikt over trekksatsene. Det kan også gi et bevisst bruk av trekksatsene i henhold til skatteavtalene, eventuelt etter fritaksmetode, og føre til en forenkling for skattemyndighetenes kontrollarbeid.

Kildeskatten fastsettes fortløpende ved hver utbytteutdeling og ikke som en samlet skattefastsetting for en hel skatteleggingsperiode. I melding om trekk rapporteres utelukkende samlet grunnlag og kildeskattetrekk fordelt på de ulike trekksatsene. I det meldingen er levert, fastsettes skatten under ett for alle selskapets kildeskattepliktige aksjonærer. Se eksempel under:

Kildeskatt på utbytte		
Trekkgrunnlag	Prosentssats	Trekkbeløp
8 774 521	25	2 193 630
909 494	15	136 424
Legg til ny linje		
Sum		2 330 054

---

<sup>16</sup> Skatteforvaltningshåndbok, 1.utgave 2017, side 239

Det kan tenkes at trekkpliktige benytter feil sats ved trekk. Årsaken kan være at det er lite kjennskap til et relativt nytt regelverk. Riksrevisjonen har i sin rapport<sup>17</sup> tatt stilling til om Skatteetatens bruk av virkemidlene informasjon og veiledning til forvaltere er tilstrekkelig. Oppsummeringen er at «Skatteetaten gir informasjon og veiledning om kildeskatt på utbytte til forvalterne, men det er uklart om Skatteetaten gav forvaltere nok informasjon om det nye regelverket før det ble iverksatt». (min understrekning). Dette gjelder forvaltere, men kan også gjelde trekkpliktige. Man kan i så fall øke kjennskapet gjennom målrettet veiledning til de aktuelle aktørene, f.eks. informasjonsskriv, artikler i tidsskrifter rettet mot profesjonelle aktører, osv. Skatteetaten sin nettside skal fortsatt være den viktigste informasjonskilde for alle aktørene. Dette antydes at god veiledning og informasjon kan gi økt etterlevelse av regelverket.

Jf. sktfvl § 9-1 (3) utgjør det trekkpliktige selskapets levering av RF-1005 endelig fastsetting av kildeskatten. Denne er avgjørende for at det skal kunne kreves inn kildeskatt. Innrapportert beløp utgjør fastsatt skatt. Der RF-1005 ikke er levert, foreligger det heller ingen fastsetting, jf. sktfvl § 9-1 (3). Fristen for levering av melding om trekk er syv dager etter at trekket er foretatt, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-8-3. For selskaper registrert i VPS-registeret er fristen senest en måned etter at trekket er foretatt.

Som nevnt tidligere er det viktig å merke seg at de trekkpliktige selskaper på det ordinære fastsettingstidspunktet ikke skal gi opplysninger på aksjonærnivå. Bare hvis det må sendes inn endringsmelding, samt når den trekkpliktige leverer opplysninger til Aksjonærregisteret i januar året etter at utbyttet ble utbetalt, oppstår da plikten til å gi opplysninger om underliggende aksjonærer, jf. sktfvl § 7-7. Dette er opplysninger som aksjonærens navn, adresse, aksjonær-ID, landkode og beløp det er endret fra og til.

Jf. Prop 38 L (2015-2016) side 124, «senest 1. februar i året etter inntektsåret skal utdelende selskapet levere en aksjonærregisteroppgave til skattemyndighetene.

---

<sup>17</sup> Riksrevisjonens rapport for 2021 om kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer, side 29

Oppgaven inneholder opplysninger om alle registrerte aksjonærers navn, adresse, fødselsnummer, organisasjonsnummer, utenlandske aksjonærers ID og eventuell landskode, antall aksjer per aksjonær og utdelt utbytte. Om utenlandske aksjonærer skal det i tillegg gis opplysninger om presentsatsen for kildeskatt, hvilket beløp som er trukket i kildeskatt og hvilket land aksjonæren var bosatt i på tidspunktet for beslutning om utdeling av utbytte». Det bør nevnes at allmennaksjeloven § 4-4 åpner for at en forvalter kan opptre i Aksjeregisteret på vegne av den reelle aksjonæren i form av NOM-konto.

Slik RF-1005 er i dag er det ikke mulig for skattemyndighetene å sjekke om trekkgrunnlaget stemmer med opplysninger som rapporteres i Aksjonærregisteroppgaven (RF-1086) om underliggende aksjonærer. Med dette som utgangspunkt ser jeg at det i praksis kan oppstå avvik mellom innbetalt og rapportert beløp fra trekkpliktige selskap, som f.eks. ved at det kan være rapportert et høyere eller lavere innbetalt beløp enn det som blir innrapportert via RF-1086. Det kan også tenkes at trekkpliktige selskap fastsetter via RF-1005, men rapporterer manglende eller andre opplysninger via RF-1086.

Som en mulig løsning for en bedre utformet *melding om trekk* kan man se for seg at RF-1005 genereres av årsoppgjørssystem og rapporteres direkte inn til skatteetaten, akkurat på samme måte som RF-1086 sendes per i dag. Man antar at det ligger mye informasjon om utenlandske aksjonærer i årsoppgjørssystemet til de trekkpliktige. I så fall ville en slik RF-1005 inneholde detaljert informasjon som kan nyttiggjøres av skattemyndighetene uten at det skal gå på bekostningen av utdelende selskap. For trekkpliktige selskap kan dette være tidsbesparende da de ikke trenger å føre opplysninger manuelt i et eget skjema. En automatisert kobling mellom RF-1086 og RF-1005 i årsoppgjørssystemet kunne ført til en automatisk avstemning mellom innsendte melding om trekk og aksjonærregisteroppgaven, både hos skatteetaten og trekkpliktige. En slik avstemning vil hindre registreringsfeil, samt sørge for at man ikke bevist eller ubevist sender inn ulike opplysninger.

Er melding om trekk av kildeskatt på aksjeutbytte (RF-1005) god nok som en kontrolloppgave for skattemyndighetene slik at det er mulig å sjekke om

kildeskatten er trukket riktig? Både ved første gangs innlevering og ved meldingsendring foreligger det ikke valideringsfunksjoner eller en «stopp-regel» ved innsendelse i Altinn.

En måte å hjelpe trekkpliktige til å levere fullstendige og riktige opplysninger er å innføre valideringsspørsmål underveis ved utfylling av skjemaet. Validerings spørsmål skal kvalitetssikre at alle postene i skjema er utfylt og at man har forstått på hvilke grunnlag opplysningene skal oppgis.

Mangler på innlevering av RF-1005 innen fristen betyr at trekkpliktige mister fastsettingsmuligheten. Videre har trekkpliktige ikke anledning til å endre fastsetting om det skulle bli nødvendig. Dette betyr at da gjenstå bare myndighetsfastsetting. For trekkpliktige vil en sperring av innleveringsfristen tydeliggjøre et skille mellom myndighetsfastsetting og fastsetting ved trekk. De blir sannsynligvis viktigere å overholde innleverings fristen, samt gi riktige og fullstendige opplysninger med en gang. Ved å innføre et slikt tiltak vil skattemyndighetene sikre etterlevelse av regelverket ved at RF-1005 leveres innen fristen.

Hva skjer når trekkpliktige selskap skal trekke null i skatt? Slik som dagens ordning er så er det ikke krav om å sende inn RF-1005 hvis skattetrekket er null. Foreligger det da en ordinær fastsetting uten at skjemaet er levert inn? For skattemyndighetene vil det ikke foreligge en fastsetting når RF-1005 ikke er levert inn. Ved at det er trukket null i kildeskatt har trekkpliktige allikevel gjort en vurdering av rettsgrunnlaget. En innføring av obligatorisk innlevering av en såkalt «nullmelding» der trekksatsen er null, ville det tydeliggjort for skattemyndighetene om det har blitt en fastsetting ved trekk og eventuelt med hvilken sats. Det ville antakelig også ført til økt bevissthet rundt hvilket rettsgrunnlag den trekkpliktige legger til grunn. Jeg dra her paralleller til MVA melding, der man er pliktig til å sende inn melding også når det er en nulloppgave. MVA oppgaven fastsettes ved trekk på like linje som kildeskatten på aksjeutbytte.

### 3.4 Trekkpliktiges adgang til å korrigere fastsatt skatt innen fristen

Der de trekkpliktige selskapene i tiden etter utbytteutdelingen mottar opplysninger som tilsier at det er trukket feil skatt, kan selskapene endre fastsettingen ved å sende en endringsmelding. Sktfvl § 9-5 (1) er en ny bestemmelse som gir adgang til trekkpliktige til å endre fastsetting ved trekk av skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Det presiseres at de utenlandske aksjonærene som er skattepliktige ikke har rett til å endre skattefastsettingen selv, men kan søke om refusjon, jf. sktfvl § 9-6 (1)<sup>18</sup>. Fra lovens § 9-5 (1) gjengis:

*Trekkpliktig aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning kan endre fastsettingen av skatt som nevnt i skatteloven § 10-13, ved levering av melding med endringer i melding etter § 8-8. Endringsmeldingen må være kommet fram til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for meldingen om trekk, men likevel senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt eller det tidligere tidspunktet da det oppsto adgang for aksjonæren til å få utbyttet utbetalt.*

Endringsadgangen er begrunnet i behovet for å kunne endre den ordinære skattefastsettingen for utenlandske aksjonærer i en viss periode<sup>19</sup>.

Endringsmeldingen må være kommet frem til skattemyndighetene innen tre måneder etter leveringsfristen for den ordinære trekkmeldingen (RF-1005). For alle utbytteutdelinger som foretas etter 30. september er fristen kortere enn tre måneder fordi det gjelder en absolutt frist om at endringsmeldingen må ha kommet frem senest 31. desember i året da utbyttet ble utbetalt. Den absolutte fristen er satt fordi selskapet skal rapportere opplysninger på aksjonærnivå i januar det påfølgende året. Hvis det oppsto adgang for aksjonærene til å få utbyttet utbetalt et tidligere år enn utbetalingsåret, utløper den absolutte fristen 31. desember i det tidligere året<sup>20</sup>. Einar Harboe i sin lovkommentar til sktfvl § 9-5 (1) forklarer at «skatteplikten oppstår når utbyttet enten utdeles eller aksjonæren fikk en ubetinget rett til utbetalingen, jf. sktl § 10-11 (2) «utdeling». Skatteplikten utsettes ikke ved at en

---

<sup>18</sup> Kaland, Elinor og Hanne Skaarberg Holen. Karnov lovkommentar: Skatteforvaltningsloven - sktfvl 2016, note 1 til § 9-5, Lovdata.no (hentet 10. april 2023).

<sup>19</sup> Prop 38 L (2015-2016), kap.15.2.7.4, side 130

<sup>20</sup> Skatteforvaltningshåndbok, 1. utgave 2017, side 296



aksjonær velger å gi henstand med sitt krav på utbetaling»<sup>21</sup>. Det gis endringsadgang til trekkpliktige både når det er fastsatt for mye og for lite skatt. I begge tilfeller er det et krav om at endringsmeldingen må inneholde en oversikt over hvilke aksjonærer det endrede skattetrekket gjelder, jf. sktfvl § 9-5 (2)<sup>22</sup>. Skattedirektoratet har fastsatt i skatteforvaltningsforskriften § 9-5 (1) hvilke dokumentasjoner selskapets endringsmelding må inneholde.

I tilfeller hvor det er nødvendig for trekkpliktige å sende inn endringsmelding, vil en mulig RF-1005 fra årsoppgjørprogrammet ville forenklet prosessen betydelig jf. drøftingen i kap. 3.3.

### **3.5 Endringsadgang etter innleveringsfristen**

Det følger av sktfvl § 9-5 (1) at når endringsfristen er løpt ut er det ikke lenger anledning for trekkpliktige å korrigere fastsettingen. Da må den trekkpliktige anmode skattekontoret om endring av fastsettingen etter de alminnelige reglene i sktfvl § 12-1 (1). Bestemmelsen gjelder for endring av ordinære fastsetting foretatt av den trekkpliktige, jf. § 9-1 (3), mangel av foretatt ordinær fastsetting, jf. § 12-1 (1) annet punktum, samt myndighetenes endring av eget vedtak, dersom foreligger feil i tidligere vedtak.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at hovedvilkåret som må være oppfylt for at skattemyndighetene skal kunne endre skattefastsettinger etter lovens kap. 12, skal være at fastsettingen er «uriktig»<sup>23</sup>. I Karnov sin kommentar til skatteforvaltningsloven sies det at endringsadgangen til uriktig skattefastsetting kan gis bl.a. når det ble foretatt fastsetting av trekkpliktige, jf. § 9-1 (3)<sup>24</sup>.

Skattefastsettingen kan tas til endring av både trekkpliktige, men og av skattemyndighetene i form av egen feil retting. På samme måte som ved endring

---

<sup>21</sup> Einar Harboe, Skatteforvaltningsloven. Lovkommentar, § 9-5. 1)2) Trekkpliktiges adgang til å endre fastsatt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer 3)9), Juridika (kopiert 31. mars 2023) <https://juridika.no/lov/2016-05-27-14/%C2%A79-5/kommentar/>

<sup>22</sup> Prop 38 L (2015-2016), kap 15.2.7.4, side 130

<sup>23</sup> Prop 38 L (15-16), kap.18.2.3.2, side 164

<sup>24</sup> Larsen, Marthe Andrea og Hanne Skaarberg Holen. Karnov lovkommentar: Skatteforvaltningsloven - sktfvl 2016, note 1 til § 12-1, Lovdata.no (hentet 31. mars 2023).

innen fristen er det kun trekkpliktige selskap, og ikke de skattepliktige aksjonærene, som kan anmode skattemyndighetene om endring av fastsettingen.

Endringsmulighetene for den trekkpliktige og skattepliktige er koordinert slik at skattepliktige først kan fremme søknad om refusjon etter utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang jf. sktfvl § 9-5. Formålet er å unngå dobbel tilbakebetaling av for mye betalt kildeskatt som følge av at selskapet endrer fastsettingen samtidig som den enkelte aksjonær fremmer sin søknad<sup>25</sup>.

Det er ikke noe formkrav for en slik anmodning, men den bør i tillegg til beløpsendring inneholde opplysninger som identifiserer aksjonærene det gjelder, og deres skattemessige status. Man antar at det legges til grunn sktfvl § 9-5 (1) og sktfvl forskriften § 9-5 (1) som ellers gjelder ved endring av trekkfastsettingen innen fristen. Anmodningen sendes til skattekontoret og tas til vurdering om det skal fattes endringsvedtak. Dette følger av sktfvl § 12-1 (1) som følger «kan»-bestemmelsen. Denne bestemmelsen er et resultat av kommentaren som ble gitt av Professor emeritus Frederik Zimmer i merknader til Høringsnotatenes forslag<sup>26</sup>. Jf. den nye skatteforvaltningsloven plikter ikke lenger skattemyndighetene å endre skattefastsettingen selv om den er «uriktig» og vilkårene for endring er til stede. Den skattepliktige/trekkpliktige har heller ikke noe krav på at skattemyndighetene skal ta fastsettingen opp til endring.

Skattekontoret fatter vedtak om endring av kildeskatt på aksjonærnivå, da det nå er fastsettingen av utbytte til den enkelte aksjonær som endres. Dette medfører at vedtaket om endring treffes som hovedregel overfor den skattepliktige som fastsettingen gjelder<sup>27</sup>.

Samtidig åpner sktfvl § 12-10 for at skattemyndighetene kan endre fastsettingen ovenfor trekkpliktige etter sktbtl § 5-4 (1), som omfatter kildeskatteordning på lønn,

---

<sup>25</sup> Skatteforvaltningshåndboken, 1.utgave 2017, side 297

<sup>26</sup> Prop 38 L (2015-2016), kap.18.2.2, side 163

<sup>27</sup> Skatteforvaltningshåndboken, 1.utgave 2017, side 382

artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven<sup>28</sup>. Den nevnte bestemmelse omfatter ikke kildeskatteordning på aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer, jf. sktbl § 5-4a.

Dette ser jeg at kan skape utfordringer for skattemyndighetene i endringsaker rettet mot utenlandske aksjonærer. Når skattekontoret ikke har lovhjemmel til å rette endring av fastsettingen mot trekkpliktige må det innhentes opplysninger om utenlandske aksjonærer. Vanligvis er dette utfordrende fordi utbytter utdeles gjennom komplekse selskapsstrukturer. Spesielt utfordrende for skattekontoret vil det være å følge opp et betalingskrav i utlandet.

Videre kan det være utfordrende for trekkpliktige eller forvalter når de ønsker å rette opp en oppstått feil ved fastsetting av kildeskatt på aksjeutbytte etter utløpt endringsfrist. Aksjene kan ha vært registrert på NOM-konti og da vet man ikke hvem aksjonærene er. Det kan være flere grunner til at feil oppstår; systemfeil, at forvalter mister oversikt over hvem kildeskatten som er trukket skal knyttes til eller at man ikke har dokumentasjon på endelig utbyttmottaker. Når trekkpliktige ikke får rette sine feil, får heller ikke skattekontoret fatte vedtak om endring av fastsettingen, samt kildeskatten kan ikke kreves inn.

En eventuell tilføyning til sktfvl § 12-10, der kildeskatt på aksjeutbytte også blir omfattet av den nevnte paragrafen, ville spart skattekontoret for unødvendig bruk av ressurser ved å måtte hente inn opplysninger fra utlandet. I de tilfeller det er vanskelig å innhente opplysninger om utenlandske aksjonærer, ville en mulighet til å rette vedtaket om endring og betalingskrav mot trekkpliktige, kunne føre til økt skatteproveny til statskassen.

### **3.6 Myndighetens endringsadgang**

Jf. § 9-1 (3) ved uriktig fastsetting kan skattemyndighetene endre fastsettingen etter de alminnelige reglene om myndighetenes adgang til å endre uten klage, jf. sktfvl § 12-1 (1).

---

<sup>28</sup> Einar Harboe, Skatteforvaltningsloven. Lovkommentar, § 12-10. 1)2) Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige, Juridika (kopierte 25. april 2023)

Skattekontoret har adgang til å endre en uriktig fastsetting foretatt av trekkpliktig, jf. sktfvl § 9-1 (3), når den bygger på en uriktig melding om trekk (RF-1005). Myndighetsfastsetting kan også bli foretatt om det ikke foreligger en ordinær fastsetting fra før av eller den trekkpliktige ikke har foretatt noe trekk etter § 9-1 tredje ledd, jf. sktfvl § 12-1 (1) annet punktum<sup>29</sup>. Skattekontoret kan i sin myndighetsfastsetting legge til grunn en forsinket RF-1005 hvis meldingen inneholder tilstrekkelig og riktig informasjon.

Vedtaket skal rettes mot de enkelte aksjonærene slik som det ble beskrevet i kap. 3.5. Kjenner ikke skattekontoret til hvem aksjonærene er, kan ikke fastsettingen endres. Samme utfordringer oppstår ved fastsettingsendring etter innleveringsfristen beskrevet i kap. 3.5. En eventuell endring av sktfvl § 12 ville muliggjort myndighetsfastsetting uten å identifisere aksjonærene. Fordelene med det ville vært det samme som nevnt under kap. 3.5.

### **3.7 Administrative sanksjoner ved myndighetsfastsetting og endring etter innleveringsfristen**

Administrative sanksjoner er hjemlet i sktfvl kap. 14. Bestemmelsene regulerer sanksjoner ved mislighold av opplysningsplikt samt saksbehandlingsregler som skal sikre rettssikkerheten til de skattepliktige og øvrige med opplysningsplikt<sup>30</sup>.

Da kapitlet omfatter skattepliktige til Norge, jf. sktl § 10-13, vil utenlandske aksjonærer som utelukkende er skattepliktige til Norge for utbytte fra norske selskap, og som ikke har opplysningsplikt til Norge, jf. sktfvl § 8-2, (I) bokstav a, ikke være omfattet av det kapitlet. Disse skattepliktige kan omtales som hybride nettopp på grunn av denne grensen mellom skatte- og opplysningsplikten.

---

<sup>29</sup> Skatteforvaltningshåndboken, 7 utgave 2022, side 464

<sup>30</sup> Holen, Hanne Skaarberg. Karnov lovkommentar: Skatteforvaltningsloven - sktfvl 2016, note 1 til Kap. 14 Administrative reaksjoner og straff, Lovdata.no (hentet 13. april 2023).

Einar Harboe har i sin lovkommentar til Juridica skrevet at:

*«Selskapet er uansett ansvarlig i forhold til skattemyndighetene for rett skattetrekk ved utbetaling av utbytte. Er det trukket for meget kildeskatt, vil en endringsmelding innenfor vilkårene i § 9-5 innebære at skattemyndighetene har plikt til å legge den endrede skattemeldingen til grunn. Er det trukket for lite, vil selskapet fortsatt være ansvarlig for rett skatt på vegne av aksjonærene, men korreksjonen tilsier at sanksjoner i medhold av kap. 14 ikke synes å være aktuelle. Den utenlandske aksjonær er ikke gitt noen rett til å endre skattefastsettingen etter § 9-5 men kan søke om refusjon etter § 9-6.» (min understrekning)*

I praksis betyr det at skattemyndighetene ikke har noen verktøy for å sanksjonere mot skattepliktige eller trekkpliktige i de tilfelle de har forsømmet seg. Dette gjelder til og med trekkpliktige om de skulle blitt gjort ansvarlige for manglende trekk, jf. sktbtll § 16-21. Dette er svært uheldig. Skal det bli større negative konsekvenser utover forsinkelsesrente for de som opptre uaktsom og illojalt så trengs det rammer som gir rett til å ilegge administrative sanksjoner.

Man kan stille spørsmål om mangel på administrative sanksjoner er en glipp fra lovgiverens side som eventuelt kan repareres gjennom en regelverksendring. Det kan også være av politisk interesse å holde tilbake innføringen av administrative sanksjoner med tanke på at Norge ikke skal fremstå som et land der det er vanskelig å investere. Jeg har hvert fall ikke klart å finne noe om at det har blitt tatt stilling til administrative sanksjoner hverken i forarbeidene eller ved høring til skatteforvaltingsloven.

Jeg vil påstå at Norge ikke kan løse denne utfordringen alene når det er snakk om internasjonale forhold. Det blir mer og mer utfordrende både å lage og forholde seg til nasjonale regelverk når de skattepliktige befinner seg internasjonalt. Dette medfører etter min mening at det er krevende å få både skattepliktige og trekkpliktige til å etterleve regelverket, samt sikre skatteprovenyet til staten.

### 3.8 Ansvar for uriktig trekk

Selv om utenlandske skattepliktige som utelukkende er skattepliktig til Norge, jf. sktl § 10-13, for utbytte fra norske selskap, og som ikke har opplysningsplikt til Norge, jf. sktfvl § 8-2 (1), ikke er omfattet av administrative sanksjoner, vil det likevel være en aktsomhetsvurdering ved forsømmelse der sktbtl § 16-21 kommer til anvendelse ovenfor trekkpliktige<sup>31</sup>.

Jf. sktbtl § 16-21 (1) kan trekkpliktige holdes ansvarlige dersom skattetrekk ikke blir foretatt i samsvar med sktbtl § 5-4a, eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med sktl § 10-13. Skattebetalingsloven har kommet samtidig med den nye skatteforvaltningsloven. Det er trekkreglene, herunder reglene om når det er adgang til å foreta skattetrekk med lavere sats enn det som følger av skattevedtaket, som er avgjørende ved vurderingen av om skattetrekket er korrekt gjennomført. Einar Harboe har i tidligere oppnevnt lovkommentar poengtert at trekkpliktige bærer ansvaret for riktig trekk overfor skattemyndighetene.

Videre fremgår det av paragrafens annet punktum at trekkpliktiges ansvar kan falle bort dersom de kan godtgjøre at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet. Det er viktig å merke seg at det med å godtgjøre kreves noe mer enn alminnelig sannsynlighetsovervekt.<sup>32</sup>

I Riksrevisjonens rapport<sup>33</sup> kommer det frem at Skatteetaten har ikke praktisert sktbtl § 16-21 (2) siden dokumentasjonskravene tredde i kraft 1. januar 2019. Dette er fordi det var uavklart hvordan dokumentasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-10a og det økonomiske ansvaret i sktbtl § 16-21 (2) hang sammen. Skatteetaten mener at det mangler hjemmel for å kunne ansvarliggjøre enkelte forvaltere. Finansdepartement har i sitt innspill til revisjonsrapports utkast tydeliggjort at forvaltere kan holdes økonomisk ansvarlig for manglende trekk. Problemstillingen som Riksrevisjonen peker mot gjelder først og fremst sktbtl §16-21 (2), men det ville gjelde sktbtl § 16-21 (1) og.

---

<sup>31</sup> Dybvik, Oskar Emil Kornelius. Karnov lovkommentar: Skattebetalingsloven - sktbl 2005, note 1 til § 16-21 1. ledd, Lovdata.no (hentet 13. april 2023).

<sup>33</sup> Riksrevisjonens rapport for 2021 om kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer, side 27-28

Ellers foreligger det ikke noe prinsipputtalelse om hvordan sktbtl 16-21 skal tolkes; hverken klage eller rettslig avgjørelse som tar stilling til hvor vidt trekkpliktige kan holdes ansvarlig for manglende trekk. Dette tyder på at lovens paragraf mest sannsynlig har blitt litt for lite brukt.

#### **4. Konklusjon**

Målet med oppgaven var to delt; den ene delen var at oppgaven skulle ta for seg kartlegging av skatteprosessen i fastsetting ved trekk etter skatteforvaltningsloven. Den andre delen var å se nærmere på dagens utfordringer som oppstår i forbindelse med trekkfastsetting.

Selv om særregelverket som regulerer prosessen virker komplisert så er den allikevel ganske klar; den trekkpliktige skal fastsette og beregne kildeskatten på vegne av den skattepliktige. Deretter skal kildeskatten holdes tilbake og betales inn til staten. Betalingen skal skje på samme tidspunkt som meldingen om trekk (RF-1005) rapporteres inn til skattemyndighetene.

Utfordringer oppstår når skatteprosessen ikke følges helt som den skal. Skattemyndighetene vil som hovedregel forholde seg til utenlandske aksjonærer, dvs. til den skattepliktige. Mangel på hjemmel til å rette seg mot den trekkpliktige skaper vanskeligheter for skatteetaten i sitt arbeid. Det finnes ingen hjemler om administrative sanksjoner hverken for trekkpliktige eller skattepliktige i de tilfeller der regelverket ikke blir fulgt.

Videre ser man at det har vært vanskelig å tydeliggjøre trekkpliktiges økonomiske ansvar for uriktig trekk. Ved bredere praktisering av sktbtl §16-21 vil det antageligvis dukke opp en del klager eller rettsavgjørelser som kan tydeliggjøre det økonomiske ansvaret til de trekkpliktige selskapene ved trekkfastsetting.

## Referanseliste

### *Lover*

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

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatter- og avgifter (skattebetalingsloven) (sktbl)

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

Lov 13. juni 1997 om allmennaksjeloven (allmennaksjeloven) (asal.)

### *Forskrifter*

Forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften)

### *Skattevedtak*

Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 (Stortingets skattevedtak)

### *Forarbeidende*

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

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

Prop. 1 LS (2020–2021) For budsjettåret 2021. Skatter, avgifter og toll 2021

### *Litteratur*

Zimmer, F. (2017). Internasjonal Inntektsskatterett. Oslo: Universitetsforlaget

Skatteforvaltingshåndbok. (2017). Skatteetaten

Skattebetalingshåndbok. (2020). Skatteetaten

Riksrevisjonens rapport for 2021 om kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer (2022). [Riksrevisjonen](#)

### *Tidsskrift for skatt og avgift*

Snorre Farstad. Skatterett. Vol.34.Utg.4. (2016). Ny skatteforvaltningslov - konsekvenser ved overgang til egenfastsettingsmodell. [Idunn](#)



*Websider*

Pålydende aksjekapital og mottatt utbytte for utenlandske aksjonærer, etter verdensdel og utvalgte land (mill. kr) 2007 – 202, Tabell 06958.

<https://www.ssb.no/statbank/table/06958>

Skatteetaten (2023). Årsrapport 2017-2021 for skatteetaten, Note 8. Skatteetaten.

[https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/arsrapporter/arsrapport-for-skatteetaten-2021\\_versjon-1.1.pdf](https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/arsrapporter/arsrapport-for-skatteetaten-2021_versjon-1.1.pdf)

Karnov Lovkommentarer. Skatteloven. Skatteforvaltningsloven

[www.karnovgroup.no](http://www.karnovgroup.no)

Juridika Lovkommentarer til skatteforvaltningsloven

[www.juridika.no](http://www.juridika.no)