

Riksrevisjonens rapport for 2021 om kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer

Rapportert i Dokument 1 (2022–2023)



Revisjonen er gjennomført som en del av Riksrevisjonens kontroll av disposisjoner i henhold til lov om Riksrevisjonen § 9 første ledd, instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 3b, INTOSAI's standard for etterlevelsesrevisjon (ISSAI 4000) og Riksrevisjonens faglige retningslinjer for etterlevelsesrevisjon.

Innhold

1	Sammendrag	3
2	Innledning	4
2.1	Bakgrunn for revisjonen	4
3	Mål og problemstillinger	8
3.1	Mål.....	8
3.2	Problemstillinger.....	8
3.3	Avgrensninger	8
4	Revisjonskriterier	9
4.1	Generelle kriterier knyttet til kildeskatt	9
4.2	Har forvalterne dokumentasjon i tråd med skattebetalingsforskriften § 5-10a?	10
4.3	Har Skatteetaten dokumentert og innført et system for kontroll av om forvalterne etterlever kravene i skattebetalingsforskriften § 5-10a?	10
4.4	Gir Skatteetaten informasjon og veiledning til forvalterne om ansvaret i skattebetalingsforskriften § 5-10a?	12
5	Metoder	13
5.1	Innhenting av dokumentasjon fra forvalterne.....	13
5.2	Dokumentanalyse	14
5.3	Intervjuer/møter.....	15
5.4	Skriftlig kommunikasjon	15
5.5	Avstemming/analyse/sammenstilling	15
5.6	Gjennomgang av Skatteetatens kontroller.....	16
5.7	Forespørsler til andre	16
5.8	Spørreundersøkelse til forvaltere	16
5.9	Annet.....	16
6	Funn	17
6.1	Har forvalterne dokumentasjon i tråd med skattebetalingsforskriften § 5-10a?	17
6.2	Har Skatteetaten dokumentert og innført et system for kontroll av om forvalterne etterlever kravene i skattebetalingsforskriften?.....	23
6.3	Gir Skatteetaten veiledning og informasjon til forvalterne om ansvaret i skattebetalingsforskriften § 5-10a?	29
7	Konklusjon	32
7.1	Mange av forvalterne kan ikke dokumentere at utenlandske aksjonærer har rett til redusert kildeskatt	32
7.2	Skatteetatens interne kontroll har ikke fanget opp at utenlandske forvaltere uten tillatelse fra Skatteetaten har redusert kildeskatten til utenlandske aksjonærer	33

1 Sammendrag

Etterlevelsesrevisjonen gjelder kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Utenlandske aksjonærer kan ha krav på lavere kildeskatt enn skattesatsen som Stortinget fastsetter i årlige skattevedtak. Revisjonen er avgrenset til utenlandske selskapsaksjonærer på forvalterkonti (NOM) og norske VPS-registrerte selskaper som omfattes av skattebetalingsforskriften § 5-10a.

I 2020 ble det utbetalt 105,5 milliarder kroner i utbytte fra norske aksjeselskap til utenlandske aksjonærer. I 2021 ble kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer budsjettet til 5,4 milliarder kroner. Det er risiko for at utenlandske aksjonærer betaler lavere kildeskatt enn de har krav på.

Målet med revisjonen er å kontrollere om Skatteetaten, gjennom sin interne kontroll, informasjon og veiledning, samt kontroll av forvalterne, sikrer at utenlandske selskapsaksjonærer på forvalterkonti (NOM) oppfyller kravene for redusert kildeskatt.

Sentrale kriterier for å besvare revisjonens problemstillinger er skattelov og skattebetalingslov med forskrift. Budsjettproposisjonene for perioden 2018-2021, økonomireglementet og bevilgningsreglementet har også vært kriterier for revisjonen.

Revisjonen omfatter Skatteetaten og er gjennomført ved intervju, spørreundersøkelse, dokumentanalyse og gjennomgang av Skatteetatens egne kontroller. Finansdepartementet er ansvarlig departement.

Revisjonen konkluderer med Skatteetatens samlede virkemiddelbruk og internkontroll ikke i tilstrekkelig grad sikrer at utenlandske selskapsaksjonærer blir trukket korrekt kildeskatt.

Vi la fram utkast til rapport for Finansdepartementet i brev av 7. juni 2022. Departementet har i brev av 27. juni gitt kommentarer til rapportutkastet.

2 Innledning

2.1 Bakgrunn for revisjonen

Norge har et internasjonalt næringsliv med både norske og utenlandske aksjonærer på eiersiden. I 2020 ble det utbetalt 105,5 milliarder kroner i utbytte fra norske aksjeselskap til utenlandske aksjonærer. Tabell 1 viser hvor mye norske selskap har utbetalt i utbytte til utenlandske aksjonærer i perioden 2017 til 2020.

Tabell 1 Utbytte til utenlandske aksjonærer

År	Utbetalt utbytte
2017	97 280 000 000
2018	98 580 000 000
2019	113 682 000 000
2020	105 549 000 000

Kilde: Statistisk sentralbyrå

Når utenlandske aksjonærer mottar utbytte fra norske aksjeselskap, skal de normalt betale kildeskatt til Norge for dette utbyttet. Stortinget fastsetter skattesatsen i det årlige skattevedtaket. De siste årene har skattesatsen vært 25 prosent.

Norge har inngått skatteavtaler med en rekke land for å hindre dobbeltbeskatning og for å forebygge skatteunndragelse. Når Norge har inngått skatteavtale med aksjonærens hjemland, kan skattesatsen settes lavere enn den generelle skattesatsen som Stortinget har fastsatt. Skatteplikten kan også bortfalle helt for utenlandske aksjonærer i EØS-området. Dette kalles fritaksmetoden i skatteloven. Fritaksmetoden forutsetter at de utenlandske selskapsaksjonærenes selskapsform tilsvarer de selskaps- eller organisasjonsformene som er beskrevet i skatteloven, og at de er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet.

Fra 2021 ble budsjettanslagene for kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer presentert som en egen budsjettpost.¹ Kildeskatten ble budsjettert til 5,4 milliarder kroner for 2021 og 5,3 milliarder kroner for 2022. Ifølge Skatteetaten mottok Norge 4,2 milliarder kroner i kildeskatt i 2019 og 2,9 milliarder kroner i 2020.

2.1.1 Regelverket for kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer

Fastsettingen og innkrevingen av skatter og avgifter bygger på prinsippet om egenfastsetting og forutsetter omfattende bruk av tredjepartsopplysninger, registerinformasjon av god kvalitet, velfungerende og effektive IT-system og god dialog med de skattepliktige.²

I følge Prop. 38 L (2015–2016) *Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)* er hovedregelen i loven at den skattepliktige selv skal fastsette grunnlaget for og beregne inntektsskatt. Siden utenlandske aksjonærer ikke hadde selvangivelsesplikt, var kildeskatteordningen lite egnet for denne

¹ 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.

² Prop. 1 S (2019–2020) Finansdepartementet.

modellen. Prinsippet om egenfastsetting gjelder derfor ikke for skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.

Departementet viste til behovet for klarere regler om når utdelende selskap kan benytte lavere sats enn 25 prosent. Ved utforming av nye regler måtte flere hensyn avveies. En for snever adgang for utdelende selskap til å foreta lavere trekk enn 25 prosent ville medføre at aksjonærer med krav på lavere skattesats i ettertid måtte kreve refusjon av for mye trukket skatt. Et slikt regelverk ville gi stor grad av sikkerhet for skatteprovenyet, men ble ansett som administrativt ressurskrevende for skattemyndighetene som skal kontrollere om aksjonærene oppfyller vilkårene i det enkelte tilfelle.

Skatteproveny

Begrepet skatteproveny brukes normalt som betegnelse for de totale skattene og avgiftene som betales inn til offentlige myndigheter. I denne sammenhengen er begrepet knyttet til totale innbetalinger av kildeskatt.

Proposisjonen foreslo et regelverk som i stor grad åpner for at selskapet som utbetaler utbytte kan ta ansvar for å trekke lavere sats. Dette gir færre refusjonskrav etter at fastsettingen er gjennomført. Et slikt regelverk innebærer imidlertid økt risiko for at det trekkes lavere sats i for mange tilfeller, noe som er uheldig av hensyn til å sikre skatteprovenyet.³ Kildeskattordningen i Norge har fokus på å få riktig kildeskattetrekk når utbytte fra norske selskap utbetales til utenlandske aksjonærer.⁴ Skattebetalingsloven tillegger de utenlandske forvalterne både ansvar for og plikt til å dokumentere at utenlandske aksjonærer har krav på redusert kildeskattesats.

De norske selskapene som deler ut utbytte til utenlandske aksjonærer, er ansvarlige for å trekke kildeskatt av utbytte før utbetaling og sørge for at denne kildeskatten blir overført til skatteoppkreveren. Utenlandske aksjonærer er enten personlige aksjonærer (fysisk privatperson) eller selskapsaksjonærer (alle juridiske enheter som ikke er fysiske personer). Både personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer kan ha rett til redusert kildeskatt i samsvar med skatteavtale, mens bare selskapsaksjonærer i EØS kan ha krav på fritak for kildeskatt etter fritaksmetoden.

Utenlandske forvaltere med forvalterkonto i Verdipapirsentralen (VPS)

Mange utenlandske aksjonærer benytter seg av utenlandske forvaltere til å registrere sine aksjer i norske selskap på Oslo Børs.⁵ Disse forvalterne må ha Finanstilsynets tillatelse til å operere i det norske finansmarkedet. Videre må de opprette forvalterkonti i VPS for å registrere aksjer i norske selskap. Forvalterkontoen, og aksjer på kontoen, vil stå i forvalterens navn.

Utenlandske forvaltere må i tillegg ha tillatelse fra Skatteetaten for å opprette forvalterkonti (NOM) med lavere kildeskattesats enn 25 prosent. En forvalter som har en slik tillatelse, plikter å innhente dokumentasjon fra aksjonæren som viser at vedkommende har rett til en redusert kildeskattesats. Hvilken dokumentasjonen forvalteren skal ha, går fram av skattebetalingsforskriften.

³ Prop. 38 L (2015–2016) *Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)*, 15 Lovens kapittel 9 Fastsetting (15.2.7) side 128.

⁴ Verifisert referat fra intervju med Finansdepartementet 26. oktober 2020.

⁵ Forvalterregistrering – Finanstilsynet.no

Forvalterkonto (NOM) og Verdipapirsentralen (VPS)

En forvalterkonto (NOM), eller Nominee-konto, er en konto i VPS som er registrert i en utenlandsk forvalters navn. Aksjer som er registrert på en slik konto, vil stå i forvalterens navn i stedet for den egentlige aksjonæren.

Verdipapirsentralen (VPS) leverer infrastruktur og tjenester for oppgjør og registrering av rettigheter for verdipapirer. I tillegg rapporterer VPS opplysninger fra forvalterkontiene inn i aksjonærregisteret.

Selskapsaksjonærer som krever fritak for kildeskatt etter fritaksmetoden må legge fram dokumentasjonen nedenfor for forvalteren. Dokumentasjonen skal samlet gi en sikkerhet for at selskapsaksjonæren faktisk har rett til fritak fra kildeskatt:

- forhåndsgodkjenning fra Skatteetaten, eller dokumentasjon på tidligere mottatt refusjon av kildeskatt
- bostedsbekreftelse
- egenerklæring som bekrefter at skattefritaket ikke har endret seg
- bekreftelse på at utbyttemottaker er endelig utbyttemottaker

Når aksjer er registrert på en forvalterkonto (NOM), kjenner verken Skatteetaten eller selskapet som utbetaler utbytte identiteten til den utenlandske aksjonæren som mottar utbytte. Hvem som mottar utbyttet, er bare kjent for forvalteren. Det norske aksjeselskapet som betaler utbyttet, trekker den kildeskattesatsen som er registrert på forvalterkontoen. En utenlandsk forvalter må derfor ha dokumentasjon fra aksjonærene forut for skattetrekket. Det er ingen begrensning på hvor mange forskjellige utbyttemottakere som kan stå på en enkelt forvalterkonto (NOM).

Figur 1 Forvalterkonto (NOM)



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 1 viser at det bare er forvalteren som eier NOM-kontoen, som kjenner identiteten til de utenlandske aksjonærene som eier aksjene på kontoen. Dette innebærer også at det bare er forvalteren som vet hvem som mottar utbyttet, og hvilket kildeskattetrekk mottakerne har krav på.

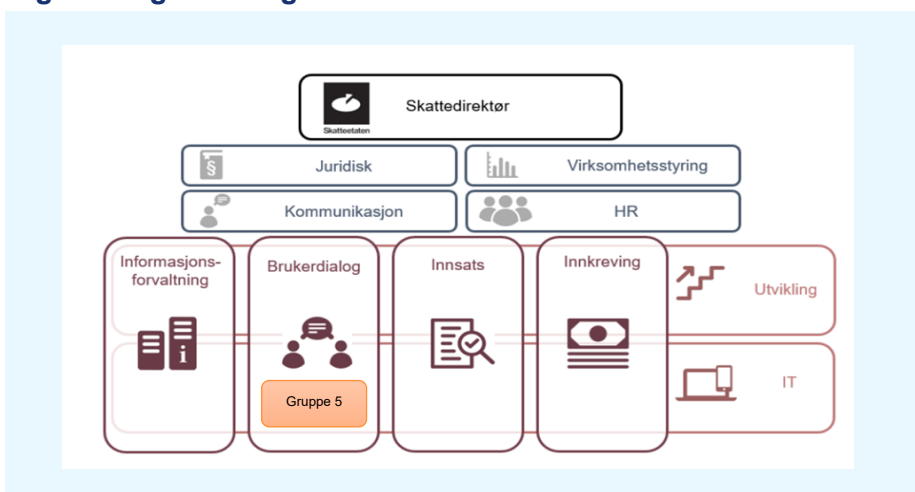
Det er risiko for at forvalteren registrerer aksjer på forvalterkonto (NOM) med lavere kildeskattesats, selv om nødvendig dokumentasjon i henhold til ansvar og plikter i tillatelsen til forvalteren ikke er

innhentet. Konsekvensen av dette vil være at kildeskattesatsen som trekkes er for lav, noe som kan påvirke skatteprovenyet negativt. Skatteetatens kontroll av forvalterne er derfor det sentrale virkemidlet for å sikre at kildeskatten er korrekt.

2.1.2 Skatteetaten

Finansdepartementet har ansvaret for å forvalte skatte- og avgiftssystemene. Det omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av den statlige delen av skatte- og avgiftsadministrasjonen. Departementet fastsetter hovedmålene for Skatteetaten.⁶ Hovedmålene skal legge til rette for en styring av Skatteetaten som i større grad legger vekt på de samlede effektene av virkemidlene som etaten bruker, og i mindre grad på aktiviteter. Skatteetatens samfunnsoppdrag er å sikre et finansielt hovedgrunnlag for offentlig virksomhet, og Skatteetaten har ansvaret for at skatter og avgifter blir fastsatt og innbetalt på riktig måte.⁷ Skatteetaten består av Skattedirektoratet og seks divisjoner med landsdekkende ansvar. Etter omorganisering av Skatteetaten 1. januar 2019 ble ansvaret for kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer lagt til divisjon Brukerdialog, avdeling Utland, seksjon 2, gruppe 5 i Stavanger. Gruppen har 19 medarbeidere med leder. I tillegg arbeider andre deler av etaten med oppgaver innen kildeskatt. Figur 2 viser Skatteetatens organisering.

Figur 2 Organisering av Skatteetaten



Kilde: Skatteetaten

⁶ Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2018–2021.

⁷ <https://www.Skatteetaten.no/om-Skatteetaten/om-oss/samfunnsoppdrag-strategi/>

3 Mål og problemstillinger

3.1 Mål

Målet med revisjonen er å kontrollere om Skatteetaten, gjennom sin interne kontroll, informasjon og veiledning, samt kontroll av forvalterne, sikrer at utenlandske selskapsaksjonærer på forvalterkonti (NOM) oppfyller kravene for redusert kildeskatt.

3.2 Problemstillinger

Målet dekkes ved følgende problemstillinger:

1. Har forvalterne dokumentasjon i tråd med *skattebetalingsforskriften § 5-10a*?
2. Har Skatteetaten dokumentert og innført et system for kontroll av om forvalterne etterlever kravene i *skattebetalingsforskriften § 5-10a*?
3. Gir Skatteetaten veiledning og informasjon til forvalterne om ansvaret gitt i *skattebetalingsforskriften § 5-10a*?

Revisjonen er rettet mot Skatteetaten, men Finansdepartementet er rapportmottaker.

3.3 Avgrensninger

Vi har gjort følgende avgrensninger:

- Revisjonen gjelder for VPS-registrerte selskaper som omfattes av *skattebetalingsforskriften § 5-10a*. Selskap utenfor VPS er ikke en del av revisjonen.
- Revisjonen omfatter selskapsaksjonærer på forvalterkonti (NOM), altså utbyttemottakere som er juridiske personer, og som benytter seg av en utenlandsk forvalter.
- Personlige aksjonærer og utbyttemottakere som har direkteregistrerte aksjer er ikke en del av revisjonen.
- Det er bare kildeskatt på utbytte som inngår i revisjonen. Kildeskatt på for eksempel renter, royalty og lønn er ikke en del av revisjonen.
- Skatteetaten har ulike virkemidler for å sikre at regelverket for kildeskatt-ordningen etterleves. I denne revisjonen har vi sett på Skatteetatens bruk av virkemidlene kontroll, informasjon og veiledning.

4 Revisjonskriterier

4.1 Generelle kriterier knyttet til kildeskatt

4.1.1 Skattebetalingsforskriften § 5-10a

Skattetrekkgrunnlag for VPS-registrerte selskaper er regulert i *skattebetalingsforskriften § 5-10a-1*, og tillatelse til å opprette forvalterkonto (NOM) er regulert i *skattebetalingsforskriften § 5-10a-2*.

Krav og plikter i *skattebetalingsforskriften § 5-10a-1* og *§ 5-10a-2* er kriterierier som blir brukt gjennomgående i alle de tre problemstillingene.

Nedenfor gjengis de kriteriene i *skattebetalingsforskriften § 5-10a-1* og *§ 5-10a-2*, som er en del av denne revisjonen.

4.1.2 Skattebetalingsforskriften § 5-10a-1 – Skattetrekkgrunnlag for VPS-registrerte selskaper

- (1) Dersom det utbetalende selskapet ikke kjenner den endelige utbyttmottakerens identitet og skattemessige status, skal selskapet trekke 25 prosent kildeskatt i aksjeutbyttet.
- (2) Dersom aksjen er registrert på en konto i utenlandsk forvalters navn (NOM eller med angivelse av den endelige utbyttmottakerens navn) kan selskapet trekke lavere kildeskatt i samsvar med skatteavtale eller unnlate å trekke kildeskatt i medhold av skatteloven § 2-38 femte ledd, dersom følgende dokumentasjon foreligger hos forvalter forut for skattetrekket:
 - b) for utbyttmottakere som er juridiske personer og andre enheter som krever redusert sats etter skatteavtale: Dokumentasjon på tidligere mottatt refusjon av kildeskatt eller godkjenning fra norske skattemyndigheter om at utbyttmottakeren har krav på lavere skatt etter skatteavtale. Det må i tillegg foreligge bostedsbekreftelse utstedt av skattemyndighetene i utbyttmottakerens bostedsland, som uttrykkelig bekrefter at utbyttmottakeren er hjemmehørende der etter skatteavtale med Norge. Bostedsbekreftelsen må ikke være eldre enn tre år på tidspunkt for skattetrekket.
 - c) for utbyttmottakere som er juridiske personer hjemmehørende i EØS-området som krever fritak etter skatteloven § 2-38 femte ledd: Dokumentasjon på tidligere mottatt refusjon av kildeskatt eller godkjenning fra norske skattemyndigheter om at utbyttmottakeren har krav på fritak fra kildeskatt etter skatteloven § 2-38 femte ledd. Det må i tillegg foreligge bekreftelse på at utbyttmottakeren er hjemmehørende i et EØS-land, samt egenerklæring som bekrefter at grunnlaget for skattefritaket ikke har endret seg. Bostedsbekreftelsen og egenerklæringen må ikke være eldre enn tre år på tidspunktet for skattetrekket.
 - d) bekreftelse fra utbyttmottaker som nevnt i bokstav a til c om at vedkommende er den endelige utbyttmottakeren.

4.1.3 Skattebetalingsforskriften § 5-10a-2 – Tillatelse til å opprette NOM-konti

Ifølge skattebetalingsforskriften § 5-10a-2 (1) plikter utenlandske forvaltere med tillatelse til å ha NOM-konti med lavere skattetrekk enn 25 prosent å legge fram opplysninger om hvem som er den endelige utbyttmottakeren, på forespørsel fra skattekontoret og innen den frist skattekontoret bestemmer. Opplysningene må være oppdatert per dato for vedtak om utbytteutdeling, og må inkludere

- utbyttmottakerens navn
- adresse

- skattemessige bostedsland
- skatteregistreringsnummer (fødselsnummer, organisasjonsnummer eller lignende) i bostedslandet
- antall aksjer det er trukket lavere skatt for og med hvilken skattesats

Forvalter plikter videre å legge fram dokumentasjon som nevnt i § 5-10a-1 annet ledd, på forespørsel fra skattekontoret og innen den frist skattekontoret bestemmer.

(2) Dersom skattekontoret avdekker at utenlandsk forvalter har registrert aksjer på en konto med for lav skattesats, kan skattekontoret avgrense eller trekke tilbake tillatelsen etter første ledd, jf. § 5-10a-2.

4.2 Har forvalterne dokumentasjon i tråd med skattebetalingsforskriften § 5-10a?

Fritak for kildeskatt etter skatteloven § 10-13 for selskaper hjemmehørende i annet EØS-land

For at et utenlandsk selskap (selskapsaksjonær) skal være fritatt for kildeskatt etter skatteloven § 10-13, må følgende vilkår være oppfylt, jf. skatteloven § 2-38 første ledd bokstav i og § 2-38 femte ledd:

- Selskapet må være hjemmehørende i et EØS-land.
- Selskapet må tilsvare et norsk selskap som faller inn under fritaksmetoden.
- Selskapet må være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i det aktuelle EØS-landet på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b, jf. skatteloven § 2-38 femte ledd.

Skatteloven § 10-64 omhandler begrensning i skatteplikten som følge av skatteavtale eller EØS-avtalen.

Skattebetalingsforskriften § 5-10a-1 bokstav c) gjelder for utbyttemottakere som er juridiske personer hjemmehørende i EØS-området som krever fritak etter skatteloven § 2-38 femte ledd. I henhold til bokstav c må følgende dokumentasjon foreligge hos forvalter forut for skattetrekket:

- dokumentasjon på tidligere mottatt refusjon av kildeskatt eller godkjenning fra norske skattemyndigheter om at utbyttemottakeren har krav på fritak fra kildeskatt etter skatteloven § 2-38 femte ledd
- bekreftelse på at utbyttemottakeren er hjemmehørende i et EØS-land
- egenerklæring som bekrefter at grunnlaget for skattefritaket ikke har endret seg (bostedsbekreftelsen og egenerklæringen må ikke være eldre enn tre år på tidspunktet for skattetrekket)
- etter skattebetalingsforskriften § 5-10a-1 bokstav d bekreftelse fra utbyttemottaker om at vedkommende er den endelige utbyttemottakeren

4.3 Har Skatteetaten dokumentert og innført et system for kontroll av om forvalterne etterlever kravene i skattebetalingsforskriften § 5-10a?

Skatteetatens samfunnsoppdrag er å sikre et finansielt hovedgrunnlag for offentlig virksomhet, jf. Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2018–2021.

For perioden 2019-2021 har Finansdepartementet fastsatt følgende hovedmål for Skatteetaten:

- De skatte- og avgiftspliktige etterlever skatte- og avgiftsreglene.
- Skatteetaten sikrer brukerne tilgang til registerdata og informasjon med god kvalitet.
- Samfunnet har tillit til Skatteetaten.

Skatteetatens resultater blir vurdert ut fra de tre hovedmålene. Hovedmålene skal legge til rette for en styring av Skatteetaten som i større grad legger vekt på de samlede effektene av virkemidlene etaten bruker, og i mindre grad på aktiviteter. Videre går det fram at Skatteetaten i det daglige arbeidet er nødt til å veie kvalitet opp mot effektivitet, og at helt feilfri saksbehandling ikke er et realistisk mål.

Revisjonen av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer er knyttet til hovedmålene 1 og 3.

Ifølge hovedmål 1 skal skatte- og avgiftspliktige oppleve at Skatteetaten legger til rette for en enkel og riktig registrering, rapportering og innbetaling. Skatteetaten skal likebehandle de skattepliktige, samt avdekke og korrigere uriktige og manglende opplysninger.⁸

Skatteetaten skal ifølge hovedmål 3 forvalte regelverk og tilby brukertjenester for å ivareta de skatte- og avgiftspliktiges rettigheter og plikter. De skatte- og opplysningspliktige skal møte en profesjonell og effektiv saksbehandling, få god informasjon og oppleve at informasjonen deres blir forvaltet på en god og trygg måte.⁹

Stortinget har gjennom behandlingen av Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2018 til 2021 sluttet seg til departementets mål og prioriteringer.

Disse budsjettproposisjonene inneholder ingen konkrete krav til Skatteetatens oppfølging av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Vi legger derfor til grunn at kildeskatt inngår i de generelle føringene og beskrivelsene av Skatteetatens arbeids- og ansvarsområde.

4.3.1 Skatteetatens risikovurdering av forvaltere med NOM-konti med lavere kildeskattesats enn 25 prosent

Krav om identifisering av risikofaktorer går fram av økonomibestemmelsene, jf. punkt 2.4.¹⁰ For å kunne utøve nødvendig internkontroll skal virksomhetens ledelse etablere systemer, rutiner og tiltak med vekt på blant annet å identifisere risikofaktorer som kan medvirke til at virksomhetens mål ikke nås, og korrigerende tiltak som med rimelighet kan redusere sannsynligheten for manglende måloppnåelse.

4.3.2 Skatteetatens oppfølging og kontroll av forvaltere

Ifølge økonomibestemmelsene punkt 2.2¹¹ har virksomhetens ledelse ansvaret for å blant annet

c) sørge for planlegging, gjennomføring og oppfølging, herunder resultat- og regnskapsrapportering.

Videre går det fram av økonomibestemmelsene punkt 2.4 at internkontrollen skal forhindre styringssvikt, feil og mangler slik at blant annet måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at eventuelle vesentlige avvik forebygges, avdekkes og korrigeres i nødvendig utstrekning. Bestemmelsen inneholder også krav om å etablere systemer, rutiner og tiltak, for å utføre nødvendig internkontroll.

4.3.3 Skatteetatens retningslinjer og rutiner for kontroll og oppfølging av forvalterne

For å kunne utøve nødvendig internkontroll skal virksomhetens ledelse etablere systemer, rutiner og tiltak med vekt på blant annet å identifisere risikofaktorer som kan medvirke til at virksomhetens mål ikke nås, og korrigerende tiltak som med rimelighet kan redusere sannsynligheten for manglende måloppnåelse, jf. økonomibestemmelsen punkt 2.4.

⁸ Prop 1 S (2019–2020) Finansdepartementet.

⁹ Prop 1 S (2019–2020) Finansdepartementet.

¹⁰ Reglement for økonomistyring i staten § 14.

¹¹ Reglement for økonomistyring i staten § 4.

4.3.4 Skatteetatens kontrollerer av utenlandske forvaltere

Skatteetaten kan gi utenlandsk forvalter tillatelse til å ha NOM-konti med lavere skattetrekk enn 25 prosent. Forvalter plikter i slike tilfeller å legge fram opplysninger om hvem som er den endelige utbyttmottakeren, på forespørsel fra skattekontoret og innen den fristen skattekontoret bestemmer.¹²

Virksomhetsledelsens ansvar for å sørge for planlegging, gjennomføring og oppfølging går fram av økonomibestemmelsene punkt 2.2. Økonomibestemmelsene punkt 2.4 viser til at internkontrollen skal forhindre styringssvikt, feil og mangler slik at blant annet måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at eventuelle vesentlige avvik forebygges, avdekkes og korrigeres i nødvendig utstrekning. Bestemmelsen inneholder også krav om å etablere systemer, rutiner og tiltak for å utføre nødvendig internkontroll.¹³

4.3.5 Skatteetatens rapportering av kontrollene

Virksomhetens ledelse har ifølge økonomibestemmelsene punkt 2.2 ansvaret for å sørge for blant annet planlegging, gjennomføring og oppfølging, inkludert resultat- og regnskapsrapportering. Videre går det fram av økonomibestemmelsene at internkontrollen skal forhindre styringssvikt, feil og mangler slik at blant annet måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at eventuelle vesentlige avvik forebygges, avdekkes og korrigeres i nødvendig utstrekning. Bestemmelsen inneholder også krav om å etablere systemer, rutiner og tiltak, for å utføre nødvendig internkontroll.¹⁴

4.4 Gir Skatteetaten informasjon og veiledning til forvalterne om ansvaret i skattebetalingsforskriften § 5-10a?

Ifølge hovedmål 3 skal de skatte- og opplysningspliktige møte en profesjonell og effektiv saksbehandling, få god informasjon og oppleve at informasjonen deres blir forvaltet på en god og trygg måte.

Ulike virkemidler som skal øke etterlevelsen må ses i sammenheng. Innsats i forkant, for eksempel bruk av digitaliseringen som skjer i samfunnet, tilrettelegging av gode digitale tjenester og god veiledning, vil ofte være ressurseffektive virkemidler for etaten.¹⁵

I denne problemstillingen ser vi derfor på hvordan Skatteetaten informerer og veileder de utenlandske forvalterne om deres ansvar og plikter i henhold til skattebetalingsforskriften.

¹² Skattebetalingsforskriften §5-10a-2 (1).

¹³ Bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 2.4.

¹⁴ Bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 2.4.

¹⁵ Prop. 1 S (2020–2021) Finansdepartementet.

5 Metoder

For å besvare problemstillingene har vi gjennomført dokumentanalyser og intervjuer, analysert data fra Skatteetaten og aksjonærregisteret, kontrollert om et utvalg forvaltere kan framlegge dokumentasjon i tråd med skattebetalingsforskriften, gjennomført en spørreundersøkelse og sendt forespørsler til ulike aktører.

For å besvare første problemstilling har vi kontrollert om forvaltere kan framlegge dokumentasjon i tråd med skattebetalingsforskriften. Kontrollen er gjort for et utvalg forvaltere og et utvalg selskapsaksjonærer som er ført på forvalterkonti (NOM) med 0 prosent kildeskatt etter fritaksmetoden.

For å besvare andre problemstilling har vi gjort dokumentanalyse og intervjuer med Skatteetaten. Vi har også gjort avstemming/analyse mellom Skatteetatens lister over forvaltere med godkjenning til å ha forvalterkonti (NOM) med reduserte satser og forvaltere som eier forvalterkonti (NOM) ifølge aksjonærregisteret. Vi har også avklart en del forhold i den løpende kommunikasjonen, som hovedsakelig har foregått på e-post.

For å besvare tredje problemstilling har vi gjort dokumentanalyse, intervju med Skatteetaten og sendt en spørreundersøkelse til de 15 forvalterne som omfattes av undersøkelsen.

5.1 Innhenting av dokumentasjon fra forvalterne

5.1.1 Utvalg av utenlandske forvaltere

Utgangspunktet for utvalg av forvaltere er Skatteetatens oversikt over hvem som har tillatelse til å ha forvalterkonti (NOM) med redusert sats. På det tidspunktet utvalget ble gjort, var det 53 forvaltere som oppfylte følgende vilkår:

- Forvalteren har tillatelse etter fritaksmetoden.
- Forvalteren har ikke blitt kontrollert av Skatteetaten.
- Forvalteren er ikke valgt ut til kontroll av Skatteetaten i 2020.

15 av disse 53 ble tilfeldig valgt ut og kontaktet ved brev til forvalternes postadresser, som var oppgitt i forbindelse med forvalternes søknad om tillatelse til å ha forvalterkonti (NOM) med lavere sats enn 25 prosent. I brev av 29. juni 2021 ba vi forvalterne om å sende oss følgende informasjon:

- en liste med alle forvalterkonti (NOM) de har registrert i VPS med 0 prosent kildeskattetrekk
- oversikt over alle endelige utbyttemottakere på hver av forvalterkontiene (NOM) med 0 prosent kildeskattetrekk i perioden 1. januar 2020 til og med 31. desember 2020
- anmodning om at de kontaktet oss på en oppgitt e-postadresse slik at vi kunne opprette en sikker linje for overføring av data

Formålet med kontrollen er å få en indikasjon på hvordan et utvalg forvaltere oppfyller de pliktene som følger av tillatelsen fra Skatteetaten.

5.1.2 Utvalg av aksjonærer ført på kontoene til de utvalgte forvaltere

Etter hvert som forvalterne hadde delt informasjonen vi etterspurte i brevet av 29. juni, ble dataene fra forvalterne analysert og avstemt mot Skatteetatens uttrekk fra aksjonærregisteret, som viser utbytter som er utbetalt fra norske selskap til utenlandske aksjonærer. Vi valgte deretter de ti aksjonærene som hadde mottatt mest utbytte i 2020. Dersom det var færre enn ti aksjonærer, valgte vi alle. Å velge maks ti aksjonærer per forvalter ble besluttet før vi visste hvor mange selskapsaksjonærer som var

tilknyttet den enkelte forvalter. Antallet har sammenheng med hva som er gjennomførbart innenfor den tiden revisjonen hadde tilgjengelig.

Et nytt brev ble løpende delt elektronisk med hver enkelt forvalter, der vi ba om dokumentasjon i henhold til *skattebetalingsforskriften §5-10 a* for hver enkelt aksjonær. Revisjonsfunnene i problemstilling 1 bygger på den dokumentasjonen vi mottok som følge av denne forespørselen. Etter at vi hadde gått gjennom dokumentasjonen, har vi ikke hatt ytterligere dialog med forvalterne. Dette betyr at vi ikke har etterspurt mer eller annen dokumentasjon dersom det vi fikk ikke var i samsvar med kravene i forskriften. Vi kjenner derfor ikke til om forvalterne har annen eller mer dokumentasjon enn det som er sendt til oss.

Fire av forvalterne hadde ingen utbytter på sine forvalterkonti (NOM) i 2020, og var derfor ikke aktuelle i den videre analysen. Fire andre forvaltere leverte ikke dokumentasjon før vi måtte avslutte datainnsamlingen. Sju forvaltere leverte både data og dokumentasjon. Fra disse ba vi om dokumentasjon for til sammen 49 aksjonærer. Vi baserer analysen på de syv forvalterne som har levert, da formålet var å få en indikasjon på hvordan forvaltere oppfyller pliktene som følger av tillatelsen fra Skatteetaten.

5.2 Dokumentanalyse

For å finne ut hvilken internkontroll Skatteetaten har, og hvordan de bruker virkemidlene ekstern kontroll av forvaltere, informasjon og veiledning, har vi gjort analysert følgende dokumenter:

- *Hovedinstruks til direktøren i Skatteetaten fastsatt av Finansdepartementet 18. desember 2015*
- *Hovedinstruks for Skatteetaten fastsatt av Finansdepartementet 12. desember 2020*
- Rapport fra Skatteetatens internrevisjon, datert 14.01.2016 (Unntatt offentlighet, jf. Off.l. § 14)
- *Risikovurdering*, datert 16.05.2019 (Unntatt offentlighet, jf. Off.l. §§ 14 og 24)
- *Overordnet risikovurdering for Skatteetaten 2020-23*, datert 03.06.2019
- *Risikooversikt - kildeskatt på utbytte, inndeling av risiko og underrisiko (Excel)*
- *Risikovurdering finans, toleransemodell (Excel)*
- *Rammeverk for helhetlig risikostyring i Skatteetaten* med vedlegg, datert 01.10.2019
- *Metodebeskrivelse for Skatteetatens etterlevelsesmetodikk*, datert 07.10.2020
- *Retningslinje for internkontroll*, datert 01.07.2020
- *Forvaltere med konto i VPS med redusert eller 0 % trekk, rutine for innhenting av opplysninger og kontroll*. Rutine av juni 2020 og oppdatert 17. november 2021
- *Selskapsoversikt i Excel; «Oversikt over tillatelser» og «Oversikt over kontroller»*, oppdateres løpende
- Planer og møtereferater for kontrollteamet i Stavanger (*OneNote*)
- *Retningslinjer for kvalitetssikring*, sist oppdatert 13.08.2021
- *Saksbehandlingsregler/rutine NOM* (rutine behandling av søknad om NOM-tillatelser), datert 25.08.2020 og sist oppdatert 18.11.2021
- *Rutine – søknad om forhåndsgodkjenning*, sist oppdatert 04.08.2021
- *Beskrivelse av ordningen med NOM-tillatelser*, datert 16.01.2019
- *Rutine for kildeskatt på utbytte* (interne saksbehandlingsregler for internt samarbeid), datert 28.11.2019 og sist oppdatert 29.11.2020
- *Endring av skattefastsetting ved feil trekk av kildeskatt på utbytte*, sist oppdatert februar 2020
- *Retningslinjer for utbetaling av kildeskatt*, datert januar 2021 og sist oppdatert juni 2021

For å finne ut hvordan Skatteetaten bruker virkemidlene informasjon og veiledning har vi gjort dokumentanalyse av følgende dokumenter:

- skatteetaten.no - Utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer, og Redusert kildeskatt på aksjeutbytte for utenlandske aksjonærer
- nye regler for kildeskatt, brev til kunder av VPS, datert 23.08.2017

- brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet om utsatt iverksetting av dokumentasjonsreglene for trekk av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer, datert 05.12.2017
- brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet om oppfølging av nye regler om kildeskatt på utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer, datert 23.01.2019
- *Rutine utsendelse av infobrev til forvaltere som innehar NOM-tillatelse etter gammel ordning*, udatert
- *Detaljert budskapsnotat Skatteetatens årskonferanse 2021*, datert 28.04.2021
- mal - informasjonsbrev 2017 – Information regarding nominee account(s) with ***reduced withholding tax rate *** 0% withholding tax rate
- mal - Permission for HNAVN to register shares on NOM accounts at 0 % withholding tax rate
- mal - Permission for HNAVN to register shares on NOM accounts at a reduced withholding tax rate
- eksempler på tillatelser fra Skatteetaten til forvalter (skatteavtale og fritaksmetode)
- eksempler på forhåndsgodkjenninger fra Skatteetaten til selskapsaksjonær (skatteavtale og fritaksmetode)

5.3 Intervjuer/møter

I planleggingen av revisjonen har vi hatt møte med Finansdepartementet, Finanstilsynet og flere møter med Skatteetaten. Disse møtene ble gjennomført i perioden oktober 2020 til mai 2021 og alle referater er verifisert. Informasjon fra møterefaterne er brukt både i beskrivelsen av saksforholdet, planlegging av revisjonen og for å belyse de ulike problemstillingene.

For å finne ut hvordan Skatteetaten bruker virkemidlene kontroll, informasjon og veiledning, har vi gjennomført to intervjuer med Skatteetaten. Begge intervjureferatene er verifisert av Skatteetaten.

- Intervju med Skatteetaten 06.01.2022 der temaene blant annet var Skatteetatens kontroller.
- Intervju av Skatteetaten 18.11.2021 der temaene blant annet var informasjon til forvalterne gjennom ulike kanaler og Skatteetatens kontakt med VPS.

5.4 Skriftlig kommunikasjon

Riksrevisjonen og Skatteetaten har hatt løpende kontakt på e-post for å stille spørsmål om og avklare ulike forhold underveis i revisjonen. Flere av disse e-postene har inneholdt presiseringer og tilleggsinformasjon om temaer vi har snakket om i intervjuer. Informasjon i disse e-postene er brukt til å belyse våre problemstillinger.

5.5 Avstemming/analyse/sammenstilling

Vi har kontrollert om forvaltere som er registrert i aksjonærregisteret med forvalterkonti (NOM) med 0 prosent kildeskattetrekk i 2020, har tillatelse fra Skatteetatens til å ha slike kontoer.

Skatteetaten fører løpende oversikt over hvilke forvaltere som har tillatelse til å ha forvalterkonti (NOM) med lavere kildeskattetrekk enn 25 prosent. Oversikten viser både tillatelser etter skatteavtaler og tillatelser etter fritaksmetoden.

Skatteetaten har en egen fil fra mars 2021 som viser VPS-kontoer uten trekk av kildeskatt. Denne filen er et uttrekk fra aksjonærregisteret og dataene viser alle utbytter til kontoer med 0 prosent kildeskattetrekk i kalenderåret 2020. Dataene viser også hvilke konti som er forvalterkonti (NOM), og hvem som er registrert som eier av kontoen.

Vi har brukt følgende filer i sammenstillingen og matchet navn på eier av konto mot navn på forvalter som har tillatelse:

- *Oversikt over forvaltertillatelser*, datert 06.07.20
- *Kildeskatt D_mars 2021*

5.6 Gjennomgang av Skatteetatens kontroller

Vi har gått gjennom Skatteetatens gjennomførte kontroller av forvalterne i 2019–2021. Dette ble gjort for å undersøke hvordan Skatteetaten har planlagt og gjennomført kontrollene, hvordan de er dokumentert, og om kontrollene er i samsvar med planer og egne risikovurderinger. Vi har også vurdert resultatene av Skatteetatens kontroller i sammenheng med resultatet av våre kontroller av forvaltere.

5.7 Forespørsler til andre

Vi har sendt en forespørsel på e-post til Euronext Securities Oslo (EuronextVPS) og mottatt svar. Formålet med forespørselen var at vi skulle få en bedre forståelse av deres rolle og hva de gjør når det gjelder ordningen med forvalterkonti (NOM). Forespørselen inneholdt blant annet spørsmål om informasjon, hva som skjedde da nytt regelverk trådte i kraft, og Euronext Securities' rolle.

Vi har også sendt forespørsler til tre norske banker som er kontofører investor (KI) for forvaltere i vårt utvalg. Også i disse hadde vi flere spørsmål om KIs rolle og oppgaver, informasjon og kontakt mellom KI, de utenlandske forvalterne og Skatteetaten. Vi mottok svar fra alle tre.

Vi gjør oppmerksom på at Riksrevisjonen verken kontrollerer Euronext Securities Oslo eller bankene, og heller ikke har hjemmel til dette. Euronext Securities Oslo og bankene var ikke forpliktet til å svare på vår henvendelse. Dette gjorde vi dem oppmerksom på i forespørselen.

5.8 Spørreundersøkelse til forvaltere

I forbindelse med datainnsamlingen til problemstilling 1 sendte vi et spørsmålsskjema til forvalterne. Spørsmålene handlet om hvordan forvalterne opplever Skatteetatens informasjon og veiledning. Vi mottok svar fra 8 av de 15 forvalterne.

5.9 Annet

Vi har sendt følgende brev i revisjonens planleggingsfase.

- *Oppstart av etterlevelsesrevisjon av refusjon av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer*. Brev til Finansdepartementet med kopi til Finanstillsynet og skattedirektoratet datert 25.06.2020
- *Etterlevelsesrevisjon – kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer – foreløpige revisjonskriterier*. Brev til Finansdepartementet datert 23.06.2021

6 Funn

Kildeskatteordningen er avhengig av at forvaltere som representerer utenlandske aksjonærer, sørger for at nødvendig dokumentasjon foreligger og at aksjonærene blir registrert på konto med riktig kildeskattetrekk. Skatteetaten har ulike virkemidler for å sikre at det trekkes korrekt skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer.

I kapittel 6.1 gjennomgår vi dokumentasjonskravene for å få lavere kildeskatt og i hvilken grad forvalterne har oppfylt disse. I kapittel 6.2 ser vi på Skatteetatens interne kontroll og bruk av virkemidlet kontroll. I kapittel 6.3 ser vi på Skatteetatens bruk av virkemidlene informasjon og veiledning.

6.1 Har forvalterne dokumentasjon i tråd med skattebetalingsforskriften § 5-10a?

Utenlandske forvaltere skal kun registrere aksjer på en forvalterkonto (NOM) med lavere kildeskatt enn 25 prosent hvis de har mottatt følgende dokumentasjon fra selskapsaksjonæren¹⁶:

- vedtak om refusjon av kildeskatt eller forhåndsgodkjenning fra Skatteetaten
- bostedsbekreftelse eller registreringsbevis som viser at aksjonæren er hjemmehørende i et EØS-land
- egenerklæring som viser at grunnlaget for skattefritaket ikke har endret seg
- bekreftelse på at aksjonæren er endelig utbyttemottaker

Oppsummering

Mange av forvalterne har ikke framlagt dokumentasjonen som skattebetalingsforskriften krever. Flere utenlandske aksjonærer har dermed fått redusert sin kildeskatt uten at forvalterne har dokumentasjon som viser at de har krav på det.

- Skatteetatens egne kontroller viser at halvparten av forvalterne ikke har lagt fram all nødvendig dokumentasjon for alle sine aksjonærer.
- Vår kontroll viser at forvalterne i varierende grad har framlagt riktig dokumentasjon.

For å undersøke om forvalterne har oppfylt dokumentasjonskravene for selskapsaksjonærer etter fritaksmetoden i 2020, ba vi 15 forvaltere om å sende oss informasjon om hvilke aksjonærer som står på deres forvalterkonti (NOM) med 0 prosent kildeskattetrekk. Deretter ba vi om dokumentasjon for et utvalg selskapsaksjonærer som er ført på forvalterkontiene (NOM), for å undersøke om dokumentasjonen som kreves i skattebetalingsforskriften, foreligger.

Vi har også gått gjennom Skatteetatens egne kontroller i perioden 2019–2021 for å undersøke resultatet av deres kontroller av forvaltere.

¹⁶ Skattebetalingsforskriften §5-10a-1 og skatteloven § 2-38.

6.1.1 Skatteetatens egne kontroller viser at halvparten av forvalterne ikke har lagt fram all nødvendig dokumentasjon for alle sine aksjonærer

Skatteetaten har i perioden 2019–2021 kontrollert 10 forvaltere. Vi har gått gjennom saksdokumentene for disse kontrollene. Formålet med gjennomgangen var å undersøke om de kontrollerte forvalterne kan dokumentere at aksjonærene har krav på lavere kildeskattetrekk enn 25 prosent. Gjennomgangen viser at

- Skatteetaten har fattet vedtak om å trekke tilbake tillatelsen til én forvalter, da denne ikke besvarte Skatteetatens varsel om kontroll, eller purring
- fem forvalterne ikke har lagt fram all nødvendig dokumentasjon for alle sine aksjonærer, selv om Skatteetaten har purret forvalterne og etterlyst dokumentasjonen. Skatteetaten har bedt fire av disse fem forvalterne om å sette aksjonærer hvor forvalter ikke har dokumentasjonen i orden, på forvalterkonti med 25 prosent kildeskatt fram til all dokumentasjonen er hentet inn.

Skatteetaten uttaler at deres inntrykk er at forvaltere med tillatelse til å ha forvalterkonto (NOM) med lavere kildeskattetrekk enn 25 prosent i varierende grad har forstått regelverket.¹⁷

6.1.2 Vår kontroll viser at forvalterne i varierende grad har framlagt riktig dokumentasjon

Resultatet av våre forespørsler til forvaltere går fram av figur 3.

Figur 3 Resultatet av forespørsler til forvaltere



Kilde: Riksrevisjonen

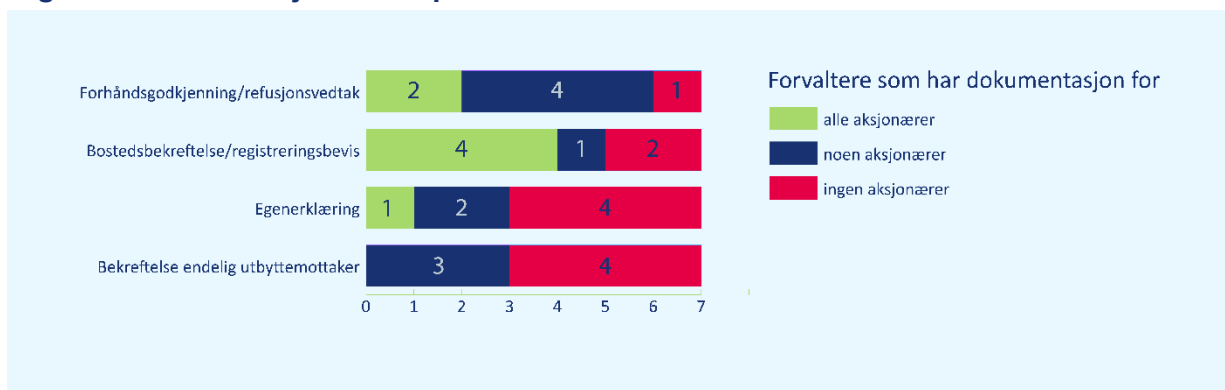
Figur 3 viser at av de 15 forvalterne vi undersøkte, hadde fire av dem ingen utbytter i 2020, og var derfor ikke aktuelle i den videre analysen. Fire andre forvalterne svarte ikke fullstendig på henvendelsen vår før vi måtte avslutte datainnsamlingen. Sju forvaltere som hadde utbytter på sine forvalterkonti (NOM), svarte på vår henvendelse og leverte både oversikter over aksjonærer på forvalterkontiene (NOM) og hva aksjonærene hadde mottatt av utbytte.

Fra de syv forvalterne som hadde utbytter på sine forvalterkonti (NOM), valgte vi videre ut 49 utenlandske selskapsaksjonærer der vi ba forvalterne om dokumentasjonen de er pliktige til å

¹⁷ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 18.november 2021.

innhente fra aksjonærene i henhold til kravene i skattebetalingsforskriften. Vi baserer analysen på dokumentasjonen vi mottok fra de syv forvalterne som svarte på henvendelsen, da formålet var å få en indikasjon på hvordan forvaltere oppfyller pliktene som følger av tillatelsen fra Skatteetaten. Vår analyse viser at forvalterne i ulik grad har dokumentasjon som er i tråd med kravene i skattebetalingsforskriften. Figur 4 og 5 illustrerer dette.

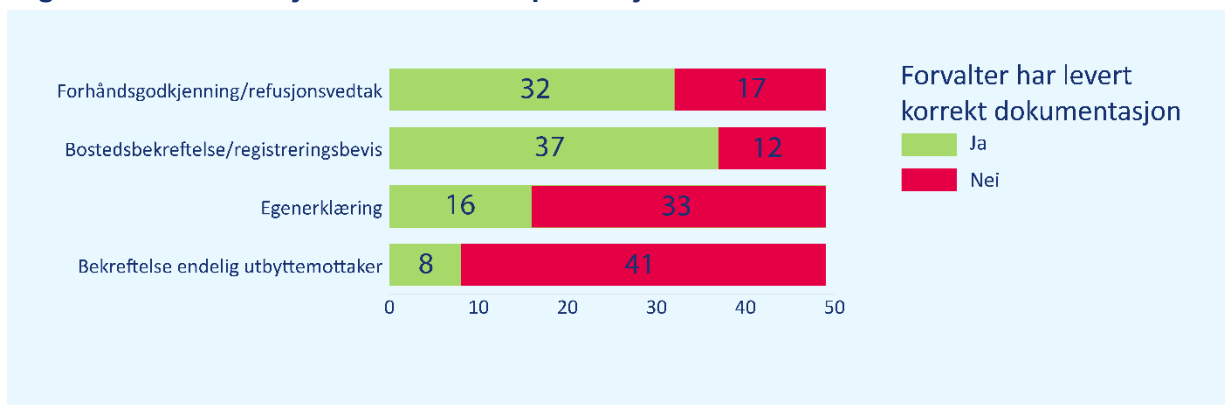
Figur 4 Dokumentasjon levert per forvalter



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 4 viser hvor mange av de sju forvalterne som oppfyller de ulike dokumentasjonskravene for alle, noen eller ingen av aksjonærene som er registrert på deres forvalterkonti (NOM). Ingen av de kontrollerte forvalterne har levert all påkrevd dokumentasjon fra aksjonærene for å registrere deres aksjer på forvalterkonti (NOM) med redusert kildeskatt. Mange forvaltere har enten ikke sendt oss dokumentasjon for hver enkelt aksjonær eller dokumentasjonen er ikke korrekt for å dokumentere at aksjonæren hadde krav på 0 prosent kildeskattetrekk i 2020.

Figur 5 Dokumentasjon hos forvalter per aksjonær



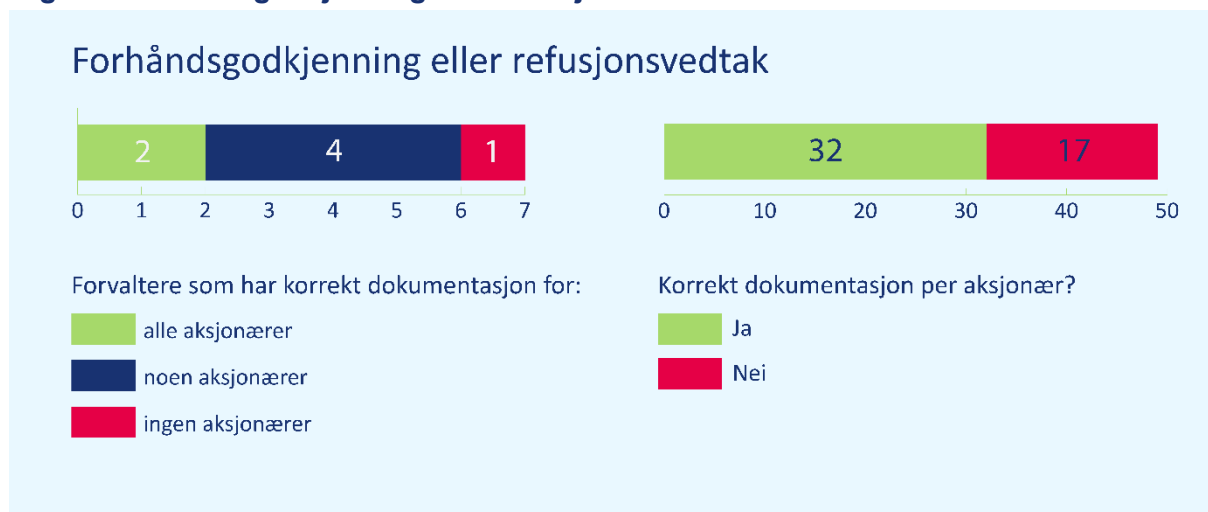
Kilde: Riksrevisjonen

Figur 5 viser om forvalterne har levert korrekt dokumentasjon for å kunne registrere aksjonærene på forvalterkonti (NOM) med 0 prosent kildeskattetrekk. Vi ba om dokumentasjon for totalt 49 aksjonærer. Figuren viser at for hoveddelen av aksjonærene er det mangler i dokumentasjonen som forvalter har lagt fram for oss. Mange aksjonærer har dermed fått redusert sin kildeskatt uten at mottatt dokumentasjon fra forvaltere viser at de har rett til dette. Figuren viser også at den dokumentasjonen som mangler for flest aksjonærer, er egenerklæringen om at grunnlaget for skattefritaket ikke har endret seg, og bekreftelsen på at aksjonæren er den endelige utbyttmottakeren. Nærmere omtale om hvert enkelt dokumentasjonskrav følger nedenfor.

Forvalterne har i varierende grad forhåndsgodkjenning eller refusjonsvedtak fra Skatteetaten

En forhåndsgodkjenning eller et refusjonsvedtak fra Skatteetaten dokumenterer at selskapsaksjonæren oppfylder vilkårene for å være fritatt for kildeskatt. Figur 6 viser i hvilken grad dette dokumentasjonskravet er etterlevd.

Figur 6 Forhåndsgodkjenning eller refusjonsvedtak



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 6 viser at bare to av forvalterne har levert korrekt forhåndsgodkjenning eller refusjonsvedtak for alle aksjonærene. De fem andre forvalterne har levert korrekt dokumentasjon for noen eller ingen aksjonærer. Totalt er det mangler ved dokumentasjon for 17 aksjonærer:

- For 12 aksjonærer har vi ikke mottatt forhåndsgodkjenning eller refusjonsvedtak.
- For fem aksjonærer er refusjonsvedtakene datert i 2021. Disse vedtakene dokumenterer ikke at aksjonærene oppfylte kravene før skattetrekket ble gjort i 2020.

Av totalt 49 aksjonærer har vi mottatt korrekt dokumentasjon for 32. 15 av aksjonærene har dokumentert retten til fritak i form av et refusjonsvedtak fra Skatteetaten som er datert før det nye regelverket for kildeskatt trådte i kraft. Det betyr at disse refusjonsvedtakene, som er i henhold til gamle regler, fortsatt brukes som dokumentasjon.

Skatteetaten opplyser i intervju at det er per i dag ikke er en øvre grense for hvor gammelt et refusjonsvedtak (eller en forhåndsgodkjenning) kan være. Det avgjørende for om refusjonsvedtaket er gyldig, er hvorvidt de faktiske forholdene som ligger til grunn for refusjonsvedtaket, er uendret. Skatteetaten opplyser videre at de ser risiko for at faktiske forhold som ligger til grunn for eldre vedtak kan ha endret seg. Skatteetaten jobber med innspill til endringer i regelverket for kildeskatt, da Finansdepartementet har bedt direktoratet vurdere om regelverket fungerer på hensiktsmessig måte.¹⁸

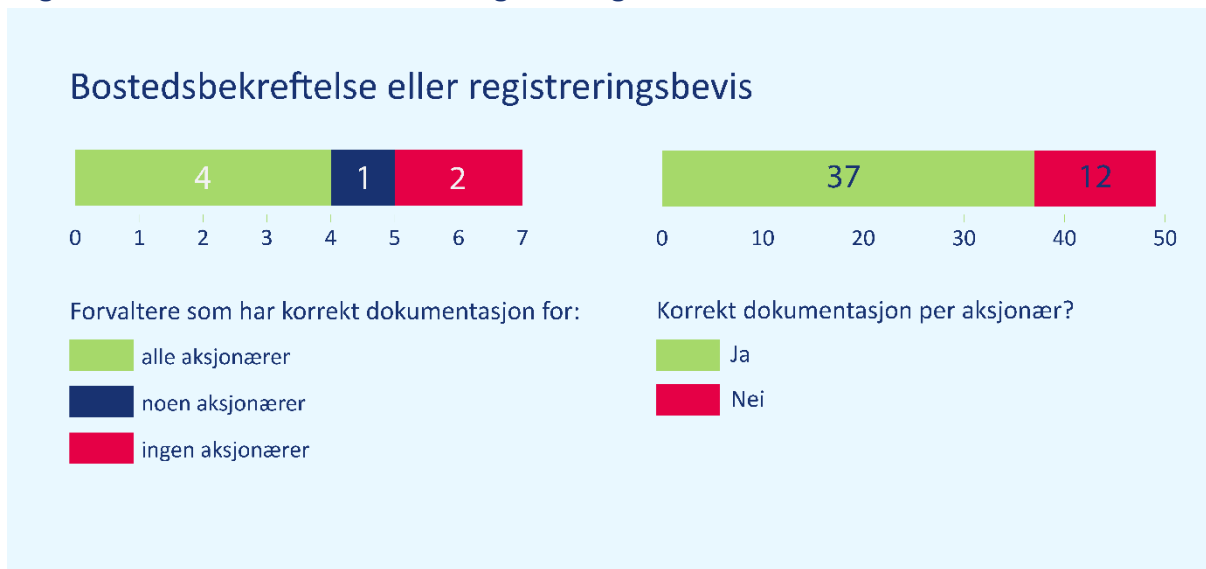
De opplyser også at ikrafttredelsen av *skattebetalingsforskriften § 5-10a-1* ikke har medført endringer i vilkårene for fritak etter fritaksmetoden, eller vilkårene for redusert sats etter skatteavtale. Skattebetalingsforskriften regulerer kun hva som skal kreves av dokumentasjon for at trekkpliktig kan trekke redusert kildeskatt, eller at det ikke trekkes kildeskatt i det hele tatt.

¹⁸ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 8. november 2021.

Forvalterne har i varierende grad bostedsbekreftelse på at utbyttmottakeren er hjemmehørende i et EØS-land

En bostedsbekreftelse eller et registreringsbevis dokumenterer at selskapsaksjonæren er hjemmehørende i et EØS-land. Dokumentasjonen skal ikke være eldre enn tre år på tidspunktet for skattetrekket. Figur seks viser i hvilken grad forvalterne etterlever dette dokumentasjonskravet.

Figur 7 Bostedsbekreftelse eller registreringsbevis



Kilde: Riksrevisjonen

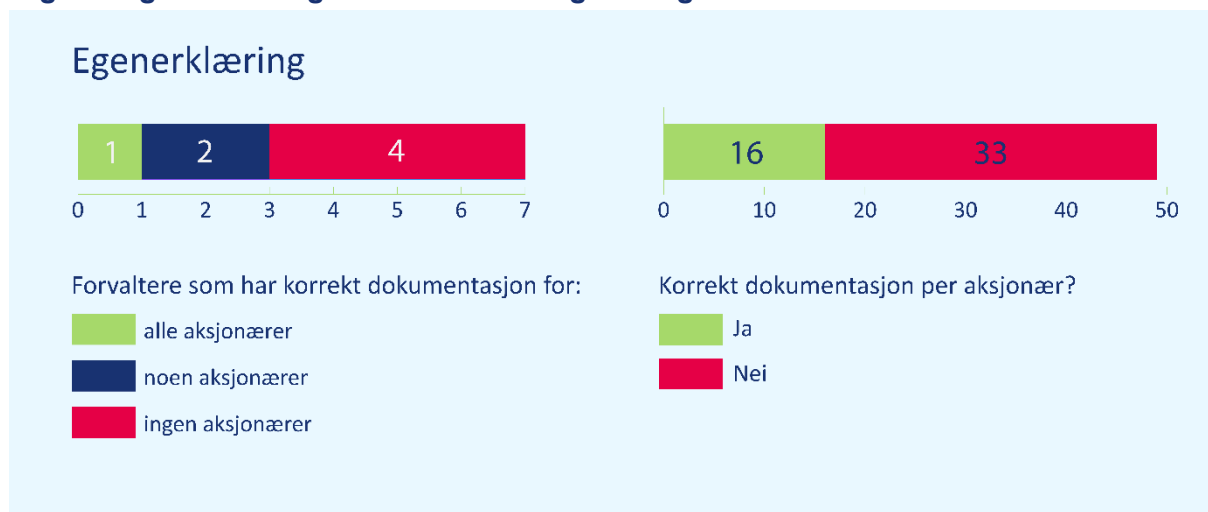
Figur 7 viser at fire av forvalterne har levert korrekt dokumentasjon for alle aksjonærene. De tre andre har korrekt dokumentasjon for noen eller ingen aksjonærer. Totalt er det mangler ved dokumentasjon for 12 aksjonærer:

- For én aksjonær har vi ikke mottatt dokumentasjon.
- For 11 aksjonærer har forvalter levert bostedsbekreftelser som er datert i 2021. Bekreftelsene dokumenterer da ikke aksjonærenes bosted forut for skattetrekket i 2020.

Få forvaltere har egenerklæring fra aksjonæren som bekrefter at grunnlaget for skattefritaket ikke har endret seg

Egenerklæringen fra aksjonæren skal dokumentere at grunnlaget for skattefritaket ikke har endret seg. Dokumentasjonen skal ikke være eldre enn tre år på tidspunktet for skattetrekket. Figur 8 viser i hvilken grad forvalterne etterlever dette dokumentasjonskravet.

Figur 8 Egenerklæring som bekrefter at grunnlaget for skattefritak ikke er endret



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 8 viser at fire forvaltere ikke har levert korrekt egenerklæring for noen av aksjonærene de representerer. To forvaltere har denne dokumentasjonen for noen aksjonærer. Kun én av forvalterne har levert korrekt dokumentasjon for alle aksjonærene. Totalt er det mangler ved dokumentasjon for 33 aksjonærer:

- For 22 aksjonærer har vi ikke mottatt dokumentasjon.
- For fire aksjonærer er egenerklæringer datert i 2021 og dermed ikke gyldig som grunnlag for redusert kildeskatt i 2020.
- Sju av aksjonærene har ikke signert egenerklæringene.

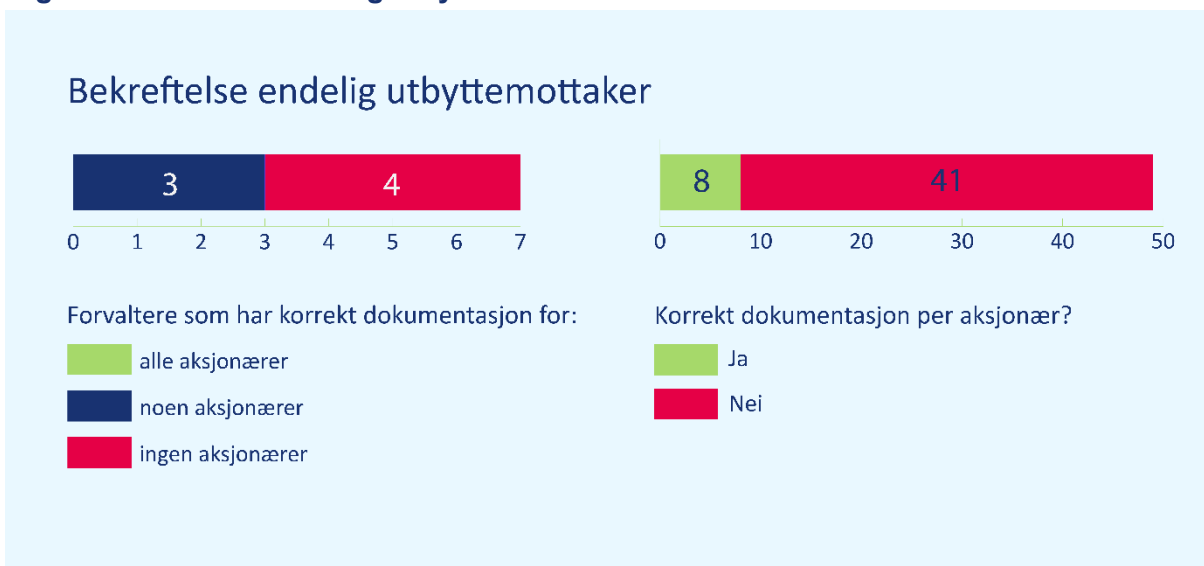
Endring av faktiske forhold etter at en forhåndsgodkjenning fra Skatteetaten er gitt, kan føre til at grunnlaget for skattefritak ikke lenger er til stede, og at det derfor skulle vært trukket 25 prosent kildeskatt. Ifølge Skatteetaten er det en risiko for at forvalteren ikke får informasjon fra selskapsaksjonær om endringer som krever fornyet forhåndsgodkjenning. Det vil si at forvalterne sitter på dokumentasjon som ikke gjenspeiler faktiske forhold hos selskapsaksjonærene. Det er da en risiko for at forvalter besitter en forhåndsgodkjenning og egenerklæring fra selskapsaksjonær som ikke er riktig. Denne risikoen har vært diskutert internt i Skatteetaten.¹⁹

Få forvaltere har bekreftelser om at aksjonæren er endelig utbyttmottaker

Forvalter skal innhente en bekreftelse fra aksjonæren som dokumenterer at vedkommende er den endelige utbyttmottakeren. Bekreftelsen skal ikke være eldre enn tre år på tidspunktet for skattetrekket. Figur 9 viser i hvilken grad forvalterne etterlever dette dokumentasjonskravet.

¹⁹ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 18. november 2021.

Figur 9 Bekreftelse endelig utbyttemottaker



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 9 viser at ingen av forvalterne har levert korrekt dokumentasjon for alle aksjonærene. Totalt er det mangler ved dokumentasjonen for 41 aksjonærer:

- For 15 aksjonærer har vi ikke mottatt dokumentasjon. Én av forvalterne begrunner dette med at det ikke er påkrevd med slike bekreftelser for aksjonærer som fikk innvilget krav på fritak fra kildeskatt (godkjent forhåndssøknad) i 2020, altså samme år som de mottok utbyttene.
- For 26 aksjonærer er bekreftelsene enten ikke undertegnet av endelig utbyttemottaker eller datert i 2021.

6.2 Har Skatteetaten dokumentert og innført et system for kontroll av om forvalterne etterlever kravene i skattebetalingsforskriften?

Denne problemstillingen handler om Skatteetatens interne kontroll og bruken av kontroll som virkemiddel for å sikre korrekt kildeskattetrekk på forvalterkonti (NOM). Vi har lagt til grunn følgende kriterier:

- reglementet for økonomistyring §§ 4 og 14
- bestemmelser om økonomistyring i staten, punkt 2.2 og 2.4
- skattebetalingsforskriften § 5-10a-2

Oppsummering

- Skatteetaten har etablert et system for kontroll av forvaltere som de jobber kontinuerlig med å forbedre, men Skatteetaten har hittil gjennomført relativt få kontroller av forvaltere med tillatelse til å ha redusert kildeskatt.
- Forvaltere uten tillatelser fra Skatteetaten bruker forvalterkonti (NOM) med redusert eller null kildeskattetrekk uten at Skatteetaten har vært klar over dette.

6.2.1 Skatteetaten har etablert et system for kontroll av forvaltere som de jobber kontinuerlig med å forbedre, men Skatteetaten har hittil gjennomført relativt få kontroller av forvaltere med tillatelse til å ha redusert kildeskatt.

Skatteetaten har identifisert og beskrevet risikoene for kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer i perioden 2019–2021

Finansdepartementet har forventninger til at Skatteetaten har gode risikovurderinger som grunnlag for at de skattepliktige etterlever regelverket. I tildelingsbrevet for 2021 legger departementet generelt til grunn at Skatteetatens kontroller og andre virkemidler som skal bidra til etterlevelse, benyttes på en planmessig og helhetlig måte, basert på gode risikovurderinger. Videre viser departementet til at etaten arbeider etter en etterlevelsesmetodikk som er risikobasert, der årsaksanalyser og atferdskunnskap legger grunnlag for økt etterlevelse.²⁰

Finansdepartementet har også stilt krav til risikostyring i *Hovedinstruks for Skatteetaten*.²¹ Ifølge instruksjonen skal risikostyringen være en integrert del av virksomhetsstyringen. Skatteetaten skal ha en systematisk tilnærming til å identifisere, analysere og håndtere risiko på ulike nivåer i virksomheten. Skatteetaten skal årlig utarbeide risikovurderinger om strategiske og operasjonelle risikoer og iverksette risikoreduserende tiltak der risikoen vurderes å være for høy. Gjenværende risiko etter tiltak skal vurderes, og etaten skal ta stilling til om denne risikoen er akseptabel eller ikke. I forbindelse med større utviklingstiltak eller endringer, skal etaten gjennomføre særskilte risikovurderinger.

Skatteetatens overordnede mål gjenspeiles i etatens virksomhetsstrategi. I det årlige styringsbrevet gir skattedirektøren føringer for hvordan etaten skal prioritere og jobbe for å nå hovedmålene, samt å sikre at etaten leverer på forventningene som Finansdepartementet har stilt i sitt tildelingsbrev. Styringsbrevet stadfester at det skal planlegges tiltak for å redusere de identifiserte risikoene i Skatteetatens overordnede risikovurdering.²²

Skatteetatens rammeverk for helhetlig risikostyring beskriver hvordan Skatteetaten som virksomhet skal jobbe med risikostyring.²³ Hensikten med rammeverket er å gi overordnede føringer for gjennomføring av risikostyring i Skatteetaten og gjelder for hele virksomheten. I rammeverket er etterlevelsesrisiko trukket fram som risikoen for at skatte- og avgiftspliktige ikke etterlever skatte- og avgiftsreglene.

Skatteetaten opplyser i intervju at de jobber etter etterlevelsesrisikomodellen. Modellen innebærer at Skatteetaten identifiserer risiko for manglende etterlevelse og rangerer dem i prioritert rekkefølge. Etterlevelsesrisikomodellen er tydeliggjort for Skatteetaten i 2021, og skal innføres i hele etaten i 2022. Skatteetaten lager årlige overordnede risikovurderinger. Identifiserte risikoer angår arbeidet til mange enheter i etaten.²⁴ Skatteetatens risikokart inneholder totalt 20 hovedrisikoer. Hver av disse har flere underrisikoer og leveranssmål.

Divisjonene i Skatteetaten inngår resultatavtaler hvor det går fram konkrete mål for å sikre delleveranser i retning av etatens overordnede strategiske mål. Disse styringsdokumentene legger føringer for hvilke prioriteringer som gjøres, og hvilke styringsparametere det rapporteres på i linjen.²⁵ Leveranssmål med tilhørende utviklingsmål følges opp i BI Målstyring, som er etatens system for mål- og resultatstyring.

Skatteetaten har gjort to risikovurderinger for kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Den første i 2016, og deretter i 2019 med oppdatering i 2021 for hele risikoområdet for kildeskatt på

²⁰ Finansdepartementet (2021) Tildelingsbrev til Skatteetaten.

²¹ Hovedinstruks for Skatteetaten, fra 1. januar 2021.

²² E-post fra Skatteetaten 6. januar 2022.

²³ Rammeverk for helhetlig risikostyring i Skatteetaten, 1. oktober 2019.

²⁴ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

²⁵ E-post fra Skatteetaten 6. januar 2022.

aksjeutbytte til utenlandske aksjonærer. Skatteetaten uttaler i intervju at innholdet i risikoene slik de ble formulert i 2019 og slik de er formulert i 2021, er så å si de samme, men de er oppdelt på litt ulike måter.

Skatteetaten uttaler videre at de har kunnskap om konsekvensene dersom risikoene inntreffer, men det gjenstår fortsatt å plassere ansvar og eierskap for risikomomenter som berører kildeskatt. Dette er en prosess som pågår inn i 2022.²⁶

Skatteetatens kontroller av forvaltere med tillatelse

Kontroll er et sentralt tiltak i Skatteetatens etterlevelsesmetodikk.²⁷ Ifølge budsjettproposisjonen for 2021 arbeider Skatteetaten etter en risikobasert etterlevelsesmetodikk, der årsaksanalyser og atferdskunnskap legger grunnlag for økt etterlevelse. Ulike virkemidler som skal øke etterlevelsen, blir sett i sammenheng. Blant annet er kontroll et viktig virkemiddel for at de skattepliktige skal etterleve skatte- og avgiftsregelverket, for å avdekke uriktige og manglende opplysninger og for å bygge tillit i samfunnet. Skatteetaten skal arbeide systematisk for at kontrollnivået skal være tilstrekkelig høyt og at kontrollen blir gjennomført på en planmessig og helhetlig måte, basert på gode risikovurderinger.²⁸

I tildelingsbrevet for 2021 legger Finansdepartementet generelt til grunn at Skatteetatens kontroller og andre virkemidler som skal bidra til etterlevelse, benyttes på en planmessig og helhetlig måte, basert på gode risikovurderinger.²⁹

Skatteetaten har gjennomført kontroller av ti forvaltere i perioden 2019–2021. Per 31.12.2021 var det 75 forvaltere med tillatelse til å ha redusert kildeskatt. Tabell 3 viser antall kontroller per år.

Tabell 3 Kontroller i perioden 2019–2021

År	Antall kontrollerte forvaltere
2019	2
2020	2
2021	6
Totalt	10

Kilde: Riksrevisjonen

Skatteetaten uttaler at det hittil er gjennomført relativt få kontroller av forvaltere.³⁰ Skatteetaten har opplyst at de ville begynne kontrollarbeidet i det små for å få erfaring fra området. Etaten mente det var naturlig å la markedet få tilpasse seg reglene i *skattebetalingsforskriften* før de begynte å kontrollere forvalterne.³¹

Videre opplyser Skatteetaten at de foreløpig ikke har vurdert hvor mange kontroller som skal gjøres på lang sikt, men at de har som mål at alle forvalterne skal kontrolleres. Skatteetaten vil da ha bedre oversikt over forvalternes etterlevelse av regelverket.³² I og med at kontroll av forvalterne fortsatt er

²⁶ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

²⁷ Metodebeskrivelse for skatteetatens etterlevelsesmetodikk, datert 7. oktober 2020.

²⁸ Prop. 1 S (2020–2021) Finansdepartementet.

²⁹ Finansdepartementet (2021) Tildelingsbrev til Skatteetaten.

³⁰ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

³¹ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 9. februar 2021.

³² Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

såpass nytt, trenger de mer tid og erfaring fra gjennomførte kontroller før de vurderer hvordan kontrollen skal innrettes på lang sikt.³³

Skatteetaten uttaler at de har etablert et system for kontroll av forvaltere som de jobber kontinuerlig med å forbedre. Vår dokumentanalyse viser at Skatteetaten har retningslinjer, rutiner og maler som de bruker i kontrollarbeidet. Skatteetaten har i hovedsak dokumentert de gjennomførte kontrollene, men risikovurderinger brukes ikke for å bestemme hvor mange, hvor ofte det kontrolleres, og hvem som skal kontrolleres. Det mangler oppdatert kontaktinformasjon til forvalterne, noe som gjør det svært tidkrevende å komme i kontakt med og kontrollere dem.

Skatteetaten har etablert retningslinjer og rutiner

Dokumentanalysen viser at Skatteetaten har utarbeidet en rekke skriftlige rutinebeskrivelser som skal være med på å sikre korrekt kildeskattetrekk. Alle rutinebeskrivelsene som gjelder fagoppgavene på kildeskattområdet er skrevet av gruppen i Skatteetaten som har ansvaret for kildeskatt. Rutinene skal sikre likebehandling i ulike saker. Rutinene forankres hos gruppeleder eller den fagpersonen som gruppeleder utpeker. Ved behov forankres endringer i fagmøte. Rutinene godkjenner ikke videre opp i linjen.³⁴

Rutine for innhenting av opplysninger og kontroll av forvaltere som har tillatelse fra Skatteetaten ble utarbeidet i forbindelse med at Skatteetaten begynte å kontrollere forvalterne i 2019 og har vært gjeldende fra og med 2020. Skatteetaten jobber kontinuerlig med å forbedre rutinen, og erfaringene fra gjennomførte kontroller er viktige i dette arbeidet.³⁵

Skatteetaten har i hovedsak dokumentert gjennomførte kontroller

Det er etablert et eget kontrollteam som velger hvilke utenlandske forvaltere som skal kontrolleres, og hvor mange kontroller som skal gjennomføres. Skatteetaten opplyser at teamet velger kontrollobjekter og gjennomfører og avslutter kontroller i henhold til rutinen for forvalterkontroller.³⁶

Kontrollteamet har i perioden 2019-2021 hatt flere møter og har dokumentert og samlet planer, utvalgsriterier og erfaringene fra gjennomførte kontroller.³⁷

I 2022 foregår planleggingen av kontrollene gjennom et planleggingsmøte der de bestemmer hvilke forvaltere som skal kontrolleres, og hva de skal legge vekt på når de velger kontrollobjekter.³⁸ Skatteetaten opplyser i intervju at de bruker informasjon fra ulike kilder når de velger ut forvaltere til kontroll. Dette kan for eksempel være opplysninger fra refusjonssøknader eller inkonsekvent registrering i aksjonærregisteret.³⁹

Vi har analysert materialet fra kontrollene. Dette viser at Skatteetaten har dokumentert hvilke forvaltere som er valgt ut for kontroll. Dokumentasjonen gir imidlertid ingen begrunnelse for hvorfor akkurat disse forvalterne ble valgt, eller begrunnelse for antall kontroller det enkelte år. Det er ikke dokumentert om omfanget av kontrollene og utvalg av forvaltere er tilpasset risikoen for feil hos forvalterne.

Vår dokumentanalyse viser at Skatteetaten fra og med 2020 tok i bruk arbeidspapir for å dokumentere selve kontrollen de gjør. Saksdokumentene for kontrollene i 2020 og 2021 viser at etaten har tatt i bruk en sjekklister, hvor kontrollteamet også konkluderer på om forvalterne etterlever dokumentasjonskravene i skattebetalingsforskriften. Skatteetaten bekrefter også i intervju at de

³³ E-post fra Skatteetaten 27. oktober 2021.

³⁴ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

³⁵ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 9. februar 2021.

³⁶ E-post fra Skatteetaten 27. september 2021.

³⁷ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022 og e-post fra Skatteetaten 27. oktober 2021.

³⁸ E-post fra Skatteetaten 27. oktober 2021.

³⁹ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

oppsummerer og dokumenterer kontrollene i de nevnte sjekklisene.⁴⁰ Denne måten å jobbe på er også beskrevet i etatens retningslinjer for kontroll.⁴¹ Rutinen med å dokumentere kontrollarbeidet i egne arbeidspapir var ikke innført i 2019.

Dokumentanalysen viser at Skatteetaten fra og med 2020 sendte avsluttende brev til de kontrollerte forvalterne. Denne praksisen er også beskrevet i etatens retningslinje for kontroll.⁴²

Saksdokumentene for kontrollene i 2020 og 2021 viser at Skatteetaten i de avsluttende brevene blant annet har informert forvaltere om hvilken dokumentasjon som mangler, og bedt forvaltere om å sørge for at utenlandske aksjonærer blir flyttet til forvalterkonti (NOM) med 25 prosent kildeskatt.

Saksdokumentene viser også at én forvaltertillatelse er trukket tilbake i 2021. Begrunnelsen for dette var at forvalteren ikke svarte på Skatteetatens varsel om kontroll og heller ikke etter purringer. Forvalteren vil kunne søke om ny tillatelse, men må inntil videre bruke forvalterkonti (NOM) med 25 prosent kildeskatt.⁴³

Videre viser saksdokumentene at én kontroll ikke var avsluttet per 1. februar 2022. Skatteetaten har i dette tilfellet ikke mottatt all nødvendig dokumentasjon, selv om frister har blitt utsatt og forvalteren har fått purringer.

Det er svært tidkrevende å gjennomføre kontroller av forvalterne

Vår undersøkelse viser at det både er tidkrevende for Skatteetaten å oppnå kontakt med forvaltere som skal kontrolleres, og å få inn all dokumentasjon.

Skatteetaten opplyser at de har erfart at det ofte tar lang tid å oppnå kontakt med forvalterne.⁴⁴ I flere av kontrollene har Skatteetaten sendt purringer til forvalterne og gitt utsettelse på svarfrister, før det er mottatt endelig svar og Skatteetaten kan konkludere overfor forvalterne.

Skatteetaten mangler god kontaktinformasjon til forvalterne. Skatteetaten oppgir i intervju at de ikke har registrert kontaktinformasjon som kunne gitt en samlet oversikt over kontaktpersoner, e-post-adresser eller avdeling hos den enkelte utenlandske forvalter. Skatteetaten oppgir imidlertid at de ber om at forvalter fyller ut postadresse i søknadsskjema, samt at de også har e-post-adresse på flere av forvalterne, men at denne informasjonen er lagret fragmentert. I tillegg har vi fått opplyst at mange av forvalterne også sender inn refusjonssøknader som Skatteetaten har brukt som grunnlag for å lage en oversikt over adresse og kontooversikt til de største forvalterne.⁴⁵

Det nye regelverket ble iverksatt før det økonomiske ansvaret til de utenlandske forvalterne var helt avklart

I henhold til *skattebetalingsloven § 16-21 andre ledd* kan forvalter som opptre på vegne av aksjonær bli ansvarlig for beløp som ikke kommer til beskatning. Ved ikrafttredelsen av dokumentasjonskravene 1. januar 2019, var det ifølge Skatteetaten uavklart hvordan dokumentasjonskravene i *skattebetalingsforskriften § 5-10a* og det økonomiske ansvaret i *skattebetalingsloven § 16-21 andre ledd* hang sammen.⁴⁶

Skatteetaten opplyser i intervju med Riksrevisjonen, at Skatteetaten likevel ikke kan pålegge den enkelte forvalter et slikt ansvar etter *skattebetalingsloven § 16-21 andre ledd*. Dette er fordi

⁴⁰ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

⁴¹ Forvaltere med konto i VPS med redusert eller 0 %-trekk - rutine for innhenting av opplysninger og kontroll, oppdatert juni 2020.

⁴² Forvaltere med konto i VPS med redusert eller 0 %-trekk - rutine for innhenting av opplysninger og kontroll, oppdatert juni 2020.

⁴³ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

⁴⁴ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 6. januar 2022.

⁴⁵ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 18. november 2021.

⁴⁶ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 18. november 2021.

Skatteetaten mangler hjemmel for å kunne plassere ansvaret hos den enkelte forvalter. Skatteetaten arbeider med et forslag om regelverksutvikling.⁴⁷

Departementet viser i sin tilbakemelding til at forvalter etter *skattebetalingsloven § 16-21 andre ledd* har ansvar for at det foretas riktig trekk på bakgrunn av dokumentasjonen som innhentes. Dersom forvalter ikke har mottatt tilstrekkelig dokumentasjon fra aksjonærene, skal det trekkes 25 prosent kildeskatt. Dette ansvaret er i utgangspunktet ikke avhengig av hva som skal være endelig fastsatt skatt på utbyttet. Dette er en skjerpelse av forvalters ansvar sammenliknet med det som gjaldt før de vedtatte endringene i *skattebetalingsloven* og *skatteforvaltningsloven*. Skatteetaten arbeider med et forslag om regelverksutvikling og departementet vil se nærmere på ansvarsbestemmelsen når etatens forslag foreligger.⁴⁸

I perioden 1. juni 2017 og fram til i dag har 75 utenlandske forvaltere fått tillatelse til å ha forvalterkonto (NOM) med redusert sats, etter at nytt regelverk trådte i kraft i 2019. Det er uklart hvordan ansvarsforhold og eventuelle senere avklaringer om plassering av ansvar vil påvirke disse forvalterne.

6.2.2 Forvaltere bruker forvalterkonti (NOM) med redusert eller null kildeskattetrekk uten Skatteetatens tillatelse og uten at Skatteetaten har vært klar over dette

Vi har kontrollert om forvalterne med forvalterkonti (NOM) i VPS med 0 prosent kildeskattesats har tillatelse fra Skatteetaten. Det er gjort ved å sammenstille og analysere

- VPS' rapportering til aksjonærregisteret, som viser utbytte og trukket kildeskatt på forvalterkontiene (NOM) med 0 prosent kildeskatt i 2020
- Skatteetatens oversikt over utenlandske forvaltere som har fått tillatelse etter nytt regelverk til å ha forvalterkonti (NOM) med 0 prosent kildeskatt

Sammenstillingen viser at det i 2020 var 42 utenlandske forvaltere uten Skatteetatens tillatelse til å ha forvalterkonti (NOM) med 0 prosent kildeskatt, som likevel hadde rapportert slike konti i aksjonærregisteret.

Skatteetaten uttaler at 35 av disse 42 forvalterne ikke hadde norske utbytteutdelende selskaper på sine forvalterkonti (NOM). Selskapene på disse forvalterkontiene (NOM) var utenlandske selskaper. Skatteetaten opplyser at disse forvalterne ikke trenger tillatelse. Dette er fordi selskapene ikke er hjemmehørende i Norge og derfor ikke skattepliktige til Norge.⁴⁹

Skatteetaten bekreftet imidlertid at de resterende 7 av de 42 forvalterne hadde utbytter fra norske selskaper på forvalterkonto (NOM) med 0 prosent kildeskatt uten tillatelse. Skatteetaten opplyser at de har vært i dialog med VPS vedrørende disse 7 forvalterne. I dialogen avdekket de at det er mulig for forvaltere å korrigere kildeskattetrekket i etterkant av utbytteutdelingen, til tross for at forvalterne ikke har tillatelse fra Skatteetaten. Det betyr at innrapportert kildeskattprosent til aksjonærregisteret kan være en annen enn den kildeskattprosenten som er registrert på selve forvalterkontoen (NOM), som for eksempel kan være på 25 prosent. Denne praksisen kalles «quick reclaim». For aksjebeholdning på forvalterkonto (NOM) er «quick reclaim» ikke i tråd med regelverket om forvalter mangler tillatelse. Skatteetaten sier videre at de ikke kjente til denne praksisen før VPS opplyste om dette, og at både Skatteetaten og VPS nå ser et behov for at de formaliserer et samarbeid.⁵⁰

⁴⁷ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 18. november 2021.

⁴⁸ Finansdepartementets innspill til utkast til revisjonsrapport, brev av 27. juni 2022.

⁴⁹ E-post fra Skatteetaten 28. februar 2022.

⁵⁰ E-post fra Skatteetaten 28. februar 2022.

Skatteetaten undersøkte avvikene i vår analyse nærmere og fant at forvaltere uten tillatelse fra Skatteetaten også har registrert aksjer til selskapsaksjonærer på forvalterkonti (NOM) med redusert kildeskattesats.⁵¹ Skatteetaten opplyser at det i utbytteåret 2020 ble utbetalt 56,5 millioner kroner i utbytte på forvalterkonti (NOM) med 15 prosent kildeskattesats uten at forvalterne hadde tillatelse. De norske selskapene som utbetalte utbytte, innbetalte 8,4 millioner i kildeskatt basert på kildeskattprosenten på disse forvalterkontiene (NOM). Siden disse forvalterne ikke hadde tillatelse, skulle aksjene til selskapsaksjonærene stått på forvalterkonti (NOM) med 25 prosent kildeskattesats. 14,1 millioner kroner hadde derfor vært riktig kildeskattetrekk, og ikke 8,4 millioner kroner.

Skatteetaten har opplyst at det i utbytteåret 2020 til sammen var ni utenlandske forvaltere som ikke har tillatelse fra Skatteetaten, men som likevel har en praksis som har medført at utenlandske aksjeeiere har betalt for lite i kildeskatt. Dette fordi forvalterne enten hadde registrert aksjene på forvalterkonti (NOM) med redusert kildeskatt uten tillatelse, og/eller ved at det er gjennomført «quick reclaim».⁵²

Skatteetaten har i mars 2022 informert disse ni forvalterne uten tillatelse om at de mangler tillatelse til å registrere aksjer på forvalterkonti (NOM) med redusert kildeskattesats og/eller benytte seg av «quick reclaim».⁵³ Skatteetaten opplyser også at de ikke kan utelukke at det finnes flere utenlandske forvaltere som har hatt redusert trekk på forvalterkonti (NOM) uten tillatelse i perioden 2017–2020.⁵⁴

I overgangen mellom gammelt og nytt regelverk ble ikke forvalterkontoer (NOM) med redusert kildeskattetrekk oppjustert til 25 prosent. Forvaltere som hadde nye tillatelser, men som ikke hadde innhentet dokumentasjon per 31.12.2018, måtte selv be kontofører investor (KI) om en oppjustering av trekkprosenten. Hvis forvalteren ikke ba om en slik oppjustering, ble kontoen stående med redusert trekk.⁵⁵

6.3 Gir Skatteetaten veiledning og informasjon til forvalterne om ansvaret i skattebetalingsforskriften § 5-10a?

Denne problemstillingen handler om Skatteetatens bruk av virkemidlene informasjon og veiledning. Vi har lagt til grunn følgende kriterier:

- Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2018–2021

Oppsummering

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.

6.3.1 Skatteetaten gir forvalterne informasjon og veiledning om kildeskatt på utbytte

Per 2022 har 75 forvaltere tillatelse fra Skatteetaten til å opprette forvalterkonti (NOM) i VPS med redusert eller 0 prosent kildeskatt.

⁵¹ E-post fra Skatteetaten 28. februar 2022.

⁵² E-post fra Skatteetaten 28. februar 2022.

⁵³ E-post fra Skatteetaten 29. mars 2022.

⁵⁴ E-post fra Skatteetaten 28. februar 2022.

⁵⁵ E-post fra Skatteetaten 6. mai 2022.

Skatteetaten uttaler at de generelt ikke har mye kontakt med den enkelte forvalter, med mindre forvalterne selv henvender seg til Skatteetaten for veiledning eller de tas ut til kontroll.⁵⁶ Skatteetaten uttaler videre at det underveis i kontrollene er mye veiledning og kommunikasjon mellom Skatteetaten og forvalteren.⁵⁷ Skatteetaten sier videre at de får en del henvendelser fra forvaltere, og at de bruker erfaringene fra disse henvendelsene til blant annet å oppdatere informasjonen på Skatteetaten.no.⁵⁸

Skatteetaten vurderer selv at de gir god og tilstrekkelig skriftlig informasjon til at forvalteren kan finne fram til og sette seg inn i regelverket og dokumentasjonskravene. Informasjonen som er gitt på skatteetaten.no og informasjon som gis i sammenheng med søknaden skal sette forvalterne i stand til å følge regelverket. Skatteetaten er samtidig tydelig på at forvalterne har ulike behov for ytterligere veiledning knyttet til dokumentasjonskravene. Skatteetaten uttaler videre at forvaltere med tillatelser i varierende grad har forstått regelverket.⁵⁹

Informasjon på skatteetaten.no

Den viktigste informasjonskilden for forvaltere og utenlandske aksjonærer er skatteetaten.no. Nettsidene finnes både i norsk og engelsk utgave. Der framkommer blant annet

- reglene for trekk av kildeskatt på aksjeutbytte
- dokumentasjonskravene for å oppnå redusert kildeskattesats
- hvordan man søker om tillatelse til å ha forvalterkonto i VPS med redusert kildeskattesats
- hvordan man søker om forhåndsgodkjenning fra Skatteetaten
- en uoffisiell oversettelse til engelsk av *skattebetalingsforskriften § 5-10a*

Informasjon i tillatelser

Skatteetaten har utarbeidet standardbrev for tillatelser til forvaltere etter både skatteavtale og fritaksmetode. Vi har analysert informasjonen i disse tillatelsene. Vår analyse viser at informasjon om plikter og ansvar i tillatelser etter fritaksmetoden er noe mindre enn i tillatelser etter skatteavtale. I begge standardbrevene informerer Skatteetaten om at forvalter bare kan registrere aksjer på forvalterkonti (NOM) med redusert kildeskattesats etter at dokumentasjon som framkommer i *skattebetalingsforskriften §5-10(a)-1*, er innhentet. I tillatelser etter skatteavtale er de spesifikke dokumentasjonskravene beskrevet, men dette er ikke tilfellet i tillatelsene gitt etter fritaksmetoden. Skatteetaten uttaler at bakgrunnen for at det i tillatelser etter skatteavtale er gitt en spesifisering av dokumentasjonskravene, er at kravene ikke er like for personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer. Malen for tillatelser etter fritaksmetoden er ikke spesifisert fordi disse dokumentasjonskravene kun vil gjelde for selskapsaksjonærer.⁶⁰

Ifølge informasjonen på skatteetaten.no må imidlertid søknaden om tillatelsen inneholde en bekreftelse fra forvalteren om at de har gjort seg kjent med dokumentasjonskravene for redusert eller 0 prosent kildeskattesats på utbytter, og med vilkårene for tillatelsen slik de går fram av *skattebetalingsforskriften § 5-10a*.⁶¹

Skatteetaten opplyser at informasjon om eventuelle endringer i betingelsene for tillatelser vil være tilgjengelige på skatteetaten.no.

Informasjon gjennom «sub custodians»

I intervju oppgir Skatteetaten at de fleste utenlandske forvalterne bruker såkalte «sub custodians»⁶² og at informasjon om blant annet krav til dokumentasjon hovedsakelig går mellom Skatteetaten og «sub custodians» og i mindre grad direkte mellom Skatteetaten og de utenlandske forvalterne.

⁵⁶ Verifisert referat fra møte med Skatteetaten 18. november 2021.

⁵⁷ Verifisert referat fra møte med Skatteetaten 6. januar 2022.

⁵⁸ Verifisert referat fra møte med Skatteetaten 18. november 2021.

⁵⁹ Verifisert referat fra møte med Skatteetaten 18. november 2021.

⁶⁰ Verifisert referat fra møte med Skatteetaten 18. november 2021.

⁶¹ Skatteetaten.no, Utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer – Skatteetaten.

⁶² Verifisert referat fra møte med Skatteetaten 18. november 2021.

I vår spørreundersøkelse til et utvalg forvaltere, opplyser halvparten av forvalterne at kunnskap og forståelse om gjeldende regelverk som oftest er basert på informasjon de har mottatt fra sin «sub custodian». Undersøkelsen viser at «sub custodians» er en viktig kilde til informasjon for de utenlandske forvalterne.

Sub Custodians

«Sub custodian» er et begrep som brukes av det internasjonale markedet i flere ulike sammenhenger. Sub custodian kan for eksempel være en bank, og i dette tilfellet vil banken fungere som en representant for de utenlandske forvalterne i det norske markedet.

6.3.2 Det er uklart om forvaltere fikk nok informasjon fra Skatteetaten om det nye regelverket før det ble iverksatt

Skattebetalingsforskriften med de nye dokumentasjonskravene ble ikraftsatt 1. januar 2019. I brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet i desember 2017 ba departementet direktoratet om å fastsette forskriften omgående for å gjøre det klart for aktørene at de nye reglene for kildeskatt ville bli innført. Finansdepartementet uttalte også at det dermed ville bli enklere for Skatteetaten å informere aktørene om det konkrete innholdet i reglene. Departementet ba videre om at Skattedirektoratet informerte aktørene om den utsatte ikraftsettingen av forskriftens § 5-10a på en hensiktsmessig måte.⁶³

Innføringen av den nye skattebetalingsforskriften innebar at forvaltertillatelser gitt før 1. juni 2017 ikke lenger ville være gyldige. Utenlandske forvaltere som hadde fått tillatelser etter tidligere regler, og som ønsket å fortsette å opptre som forvalter for utenlandske aksjonærer med krav på lavere kildeskattesats, måtte derfor søke Skatteetaten om ny tillatelse.

Skatteetatens oversikt over forvaltere viser at Skatteetaten før 1. juni 2017 hadde gitt 294 tillatelser til å opprette forvalterkonti (NOM) med redusert kildeskatt. De eldste tillatelsen ble gitt i 1995–1996.⁶⁴

Skatteetaten uttaler i intervju at informasjon om at utenlandske forvaltere måtte søke om ny tillatelse, først og fremst ble gitt på Skatteetatens nettsider. Skatteetaten uttaler videre at de hadde møter med «sub-custodians» i perioden før det nye regelverket ble innført.

Skatteetaten uttaler også at de planla å sende brev til de utenlandske forvalterne for å informere dem om de nye kravene⁶⁵, og de laget en rutine for utsendelse av informasjonsbrev til forvaltere som hadde tillatelse til forvalterkonti (NOM) etter gammel ordning i 2017.⁶⁶ Skatteetaten viser til at de hadde utfordringer med å komme i kontakt med forvaltere som hadde tillatelser fra mange år tilbake i tid siden navn og postadresse til forvalterne sannsynligvis var endret etter at tillatelsen ble gitt.⁶⁷ Skatteetaten uttaler at de sannsynligvis ikke lyktes i å informere de utenlandske forvalterne per brev i overgangen fra gammelt til nytt regelverk.⁶⁸ ⁶⁹ Dette fikk vi bekreftet fra forvalterne gjennom vår spørreundersøkelse, der flere forvaltere opplyser at de ikke fikk noen informasjon fra Skatteetaten i overgangen til nytt regelverk, men at de mottok denne informasjonen fra den norske banken de brukte som «sub custodian».

⁶³ Brev fra Finansdepartementet til Skatteetaten 5. desember 2017 og Prop. 38 L (2015–2016) punkt 15.2.7

⁶⁴ 273 forvaltere hadde tillatelse til å opprette forvalterkonti (NOM) i VPS med lavere kildeskattesats enn 25 prosent. 21 forvaltere hadde tillatelse til å kunne opprette forvalterkonti (NOM) med 0 prosent kildeskatt.

⁶⁵ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 18. november 2021.

⁶⁶ Rutine: Utsendelse av infobrev til forvaltere som innehar NOM tillatelse etter gammel ordning.

⁶⁷ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 18. november 2021.

⁶⁸ E-post fra Skatteetaten 27. september 2021.

⁶⁹ Verifisert referat fra intervju med Skatteetaten 18. november 2021.

7 Konklusjon

Konklusjon

Revisjonen konkluderer med at selv om Skatteetaten kontrollerer, informerer og veileder forvalterne, har etaten ikke i tilstrekkelig grad sikret at utenlandske selskapsaksjonærer blir trukket korrekt kildeskatt. Dette betyr at utenlandske aksjonærer kan ha fått fritak for kildeskatt uten at de har krav på dette.

Konklusjonen bygger på følgende hovedfunn:

- Mange av forvalterne kan ikke dokumentere at utenlandske aksjonærer har rett til redusert kildeskatt.
- Skatteetatens interne kontroll har ikke fanget opp at utenlandske forvaltere uten tillatelse fra Skatteetaten har redusert kildeskatten til utenlandske aksjonærer.

Utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske aksjeselskap skal normalt betale skatt av utbytte til Norge. Utenlandske selskapsaksjonærer kan ha krav på redusert kildeskattesats etter en skatteavtale eller være fritatt fra kildeskatt etter fritaksmetoden.

Skatteetaten har flere virkemidler for å sikre at utenlandske aksjonærer trekkes for korrekt kildeskatt. Kontroll er det sterkeste virkemidlet Skatteetaten har for å forebygge og avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. I tillegg gir Skatteetaten informasjon og veiledning til utenlandske aksjonærer og forvaltere. Skatteetaten legger vekt på de samlede effektene av virkemidlene som etaten bruker, og ønsker å gjøre det enkelt å etterleve skatte- og avgiftsregelverket ved å veilede og informere.

Kildeskatteordningen i Norge er innrettet for å sikre at det norske selskapet trekker riktig kildeskatt allerede når den utenlandske aksjonæren får utbetalt utbytte fra norske selskapet. Alternativet ville vært at utenlandske aksjonærer måtte kreve refusjon av kildeskatt fra Norge i ettertid.

Mange utenlandske aksjonærer benytter seg av utenlandske forvaltere til å registrere sine aksjer i norske selskap på Oslo Børs. Skatteforvaltningsforskriften tillegger de utenlandske forvalterne både ansvar og plikt for å dokumentere at utenlandske aksjonærer har krav på redusert kildeskattesats.

Målet med revisjonen har vært å kontrollere om Skatteetaten, gjennom sin interne kontroll, informasjon og veiledning, samt kontroll av forvalterne, sikrer at utenlandske selskapsaksjonærer på forvalterkonti (NOM) oppfyller kravene for redusert kildeskatt.

7.1 Mange av forvalterne kan ikke dokumentere at utenlandske aksjonærer har rett til redusert kildeskatt

Endringer i skattebetalingsforskriften med nye dokumentasjonskrav for utbytte til utenlandske aksjonærer ble satt i verk 1. januar 2019. Endringen var blant annet begrunnet i behovet for å sikre skatteinntekten til staten. Det norske selskapet som skal betale ut utbytte, trekker kildeskatt basert på den trekkprosenten som er registrert på forvalters konto (NOM). Forvaltere må ha tillatelse fra Skatteetaten til å ha forvalterkonti (NOM) i VPS med redusert kildeskatt. Tillatelsen innebærer at forvalteren har fått ansvaret for å hente inn dokumentasjonen som skal bekrefte at aksjonærene

oppfyller kravene til redusert kildeskatt. Forvalternes ansvar for å hente inn dokumentasjonen er viktig for å sikre det norske skatteprovenyet, siden Skatteetaten ikke mottar informasjon om den enkelte aksjonær som står på en forvalterkonto (NOM) i VPS. Forvalter plikter å legge fram dokumentasjon på forespørsel fra skattekontoret.

Vår revisjon viser at Skatteetaten har etablert et system for kontroll av forvaltere og gir informasjon om regelverket. Når Skatteetaten gjennomfører sine kontroller, gir de også informasjon og veiledning til forvalterne om deres ansvar og plikter, men har fram til nå gjennomført relativt få kontroller.

Vår revisjon viser imidlertid at mange forvaltere ikke kan dokumentere at de utenlandske aksjonærene de representerer, har rett til redusert kildeskatt. Dette kan bety at utenlandske aksjonærer har fått fritak for kildeskatt uten at de har krav på dette. Mange av forvalterne som Skatteetaten selv har kontrollert, har ikke oppfylt dokumentasjonskravene for alle aksjonærene de representerer. Vår egen kontroll av forvalterne viser også at mange forvaltere ikke kan legge fram dokumentasjonen som skattebetalingsforskriften krever.

Forvalterens ansvar for feil trekk av kildeskatt når de opptrer på vegne av aksjonær, er regulert i *skattebetalingsloven § 16-21 andre ledd*. Skatteetaten opplyser at de likevel ikke kan pålegge den enkelte forvalter et slikt ansvar, fordi Skatteetaten mangler hjemmel til dette. Etaten jobber her med et forslag om forbedring av regelverket.

7.2 Skatteetatens interne kontroll har ikke fanget opp at utenlandske forvaltere uten tillatelse fra Skatteetaten har redusert kildeskatten til utenlandske aksjonærer

Skatteetaten har ansvar for å etablere nødvendige systemer og rutiner som har innebygd intern kontroll for å sikre at staten oppnår de skatteinntektene som Stortinget har forutsatt.

Vi har undersøkt om Skatteetaten har foretatt risikovurderinger og etablert retningslinjer og rutiner for å sikre korrekt kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Videre har vi for kalenderåret 2020 kontrollert om det er andre enn forvaltere med tillatelse fra Skatteetaten som bruker forvalterkonti (NOM) i VPS med 0 prosent kildeskatt.

Revisjonen viser at Skatteetaten har identifisert og beskrevet risikoene for at utenlandske aksjonærer ikke trekkes for korrekt kildeskatt på utbytte. Videre er det også etablert flere retningslinjer og rutiner for saksbehandlingen på området.

Skatteetatens interne kontroll har imidlertid ikke kontrollmekanismer som fanger opp og forhindrer at forvaltere uten tillatelse benytter forvalterkonto (NOM) med redusert kildeskattetrekk. Revisjonen har avdekket at det i 2020 var forvaltere som brukte forvalterkonti (NOM) med redusert eller 0 prosent kildeskattetrekk uten at de hadde nødvendig tillatelse. Skatteetaten kan ikke utelukke at dette kan ha skjedd også tidligere år. Det er dermed risiko for at utenlandske aksjonærer har blitt trukket for lite kildeskatt og at Norge kan ha gått glipp av skatteinntekter.

Revisjonen viser videre at forvaltere uten tillatelse har gjort korrigeringer på forvalterkontiene (NOM) i etterkant av utbytteutdelingen som har medført redusert kildeskatt. Skatteetaten har ikke kjent til denne praksisen og ser behovet for å formalisere kommunikasjonen og samarbeidet med VPS.