Saksnr. 17/4600

 30.10.2018

Høringsnotat -
forslag om endring av starttidspunktet for renteberegning ved refusjon
av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer

Innhold

[1 Innledning og sammendrag 3](#_Toc528666575)

[2 Gjeldende rett 3](#_Toc528666576)

[3 Departementets vurderinger og forslag 6](#_Toc528666577)

[4 Ikraftsetting 11](#_Toc528666578)

[5 Økonomiske og administrative konsekvenser 11](#_Toc528666579)

[6 Forslag til lovtekst 12](#_Toc528666580)

# Innledning og sammendrag

Finansdepartementet sender på høring forslag om å endre starttidspunktet for renteberegningen ved refusjon av kildeskatt på utbytte til utenlandske aksjonærer. Departementet foreslår at starttidspunktet for renteberegningen settes til 1. juli i det året utbyttet ble utdelt. I dag beregnes renten fra det tidspunktet skattebeløpet ble innbetalt til staten.

Formålet med forslaget er å forenkle renteberegningen ved refusjon av kildeskatt på utbytte. Det vil føre til at Skatteetaten bruker mindre ressurser på denne typen saker, og de utenlandske aksjonærene vil få refusjonen utbetalt raskere enn i dag.

Departementet anslår at forslaget samlet sett ikke vil ha noen provenymessige virkninger. For den enkelte aksjonær vil forslaget føre til høyere eller lavere rentegodtgjørelse enn i dag, alt avhengig av når på året utbyttet ble utdelt. For de fleste aksjonærer er forskjellen mellom forslaget og dagens regler likevel liten.

Endringen foreslås tatt inn i nytt sjette ledd i skattebetalingsloven § 11-4.

Departementet foreslår at endringen skal tre i kraft 1. juli 2019 med virkning for vedtak om refusjon som fattes fra og med denne datoen.

# Gjeldende rett

Utenlandske aksjonærer som mottar utbytte fra norske aksjeselskaper og likestilte selskaper, skal som hovedregel betale kildeskatt til Norge av utdelt utbytte, jf. skatteloven § 10-13. Skatten fastsettes ved at det utdelende selskapet leverer melding om trekk av skatten, jf. skatteforvaltningsloven § 9-1 tredje ledd. Den skatten det trekkpliktige selskapet opplyser om i meldingen, utgjør fastsatt skatt. Trekkplikten innebærer at selskapet først skal holde tilbake skatten ved utbetalingen av utbyttet, og deretter melde inn og innbetale beløpet til skattemyndighetene, jf. skattebetalingsloven §§ 5-4a, 5-10a og 10-13 og skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd. Den utenlandske aksjonæren skal ikke levere skattemelding. Skatten fastsettes ikke individuelt for hver skattepliktig, men under ett for alle de utenlandske aksjonærene i selskapet.

Kildeskattesatsen er i utgangspunktet 25 pst. Aksjonæren kan likevel ha krav på lavere sats eller skattefritak etter skatteavtale eller skatteloven § 2-38 (fritaksmetoden).

Det forekommer at det utdelende selskapet foretar skattetrekk med en høyere sats enn det som er riktig, eller at selskapet foretar trekk i tilfeller der utbyttet er skattefritt. Den utenlandske aksjonæren kan da kreve refusjon av for mye innbetalt trekk. Refusjonskravet må fremsettes senest fem år regnet fra utgangen av det året da selskapets frist for å levere den ordinære meldingen om skattetrekket, løp ut, jf. skatteforvaltningsloven § 9-6.

Søknader om refusjon av kildeskatt behandles av Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU). SFU mottok i 2017 ca. 5300 refusjonssøknader fra personlige aksjonærer, og ca. 3500 fra selskapsaksjonærer, totalt ca. 8600 søknader. I perioden 2012-2017 har det normalt blitt refundert mellom ca. 520 - 825 millioner kroner årlig. I 2015 var beløpet 1,5 milliarder kroner som følge av nedbygging av restanser for gamle refusjonssøknader fra selskapsaksjonærer med høye beløp.

Fra 1. januar 2019 må den utenlandske aksjonæren oppfylle visse dokumentasjonskrav for å få lavere skattetrekk enn det som følger av Stortingets skattevedtak, jf. skattebetalingsforskriften §§ 5-10a-1 til 5-10a-3. Et sentralt trekk ved reglene er at aksjonæren må fremlegge dokumentasjon i forkant av skattetrekket, mens det tidligere bare var krav om at dokumentasjon ble fremlagt dersom skattemyndighetene ba om det. Det er grunn til å tro at antallet refusjonssøknader vil øke som følge av de nye dokumentasjonskravene.

Det skal beregnes renter ved refusjon av kildeskatten etter skattebetalingsloven § 11-4. Renten er en kompensasjon for at den skattepliktige i en periode har betalt for mye skatt. Rentesatsen skal tilsvare den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, jf. skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum.

Renter beregnes fra det tidspunktet da «betaling fant sted», frem til forfallstidspunktet etter § 10-60, jf. § 11-4 første ledd. Med «betaling fant sted» menes i disse tilfellene det tidspunktet det utdelende selskapet betalte inn skattetrekket. Selskapet skal ifølge skattebetalingsloven § 10‑13 betale inn skattetrekket samme dag som det skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 tredje ledd, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8‑8-3. For selskaper som ikke er registrert i VPS-registeret, er dette syv dager etter at trekket er foretatt. For selskaper som er registrert i VPS-registeret, er det en måned etter at trekket er foretatt. Trekk skal foretas på tidspunktet for utbetaling av utbyttet eller på det tidligere tidspunktet når det oppstår adgang for den skattepliktige til å få utbytte eller utbyttekompensasjon utbetalt, jf. skattebetalingsloven § 5-10a.

Betalingen av kildeskattetrekket finner altså normalt sted innen syv dager eller en måned etter at utbyttet ble utbetalt. Norske selskaper bestemmer selv når de skal dele ut utbytte. Det innebærer at starttidspunktet for renteberegningen i saker der utenlandske aksjonærer søker om refusjon, vil variere for hver enkelt utbytteutdeling.

Det er forholdsvis nytt at tidspunktet for betaling av kildeskattetrekket utgjør starttidspunktet for renteberegningen ved refusjon av kildeskatt på utbytte. Frem til innføringen av skatteforvaltningsloven 1. januar 2017 gjaldt en regel om at renten skulle beregnes fra tidspunktet det ferdige skatteoppgjøret etter ordinær avregning ble sendt det utbytteutdelende selskapet, jf. skattebetalingsloven § 11-4 annet ledd annet punktum slik det tidligere lød. Skatteetatens praksis var at skatteoppgjøret for de utdelende selskapene ble satt til en og samme dato. Starttidspunktet for renteberegningen var dermed det samme for alle utbytter mottatt fra alle selskaper innenfor samme skattleggingsperiode (inntektsår).

Bakgrunnen for endringen til gjeldende rett var at det etter innføringen av skatteforvaltningsloven ikke lenger skal foretas ny avregning ved refusjon av kildeskatt, da kildeskatten fastsettes allerede idet selskapet innberetter og innbetaler skattetrekket. Saker om tilbakebetaling av kildeskatt kunne dermed i stedet følge hovedregelen om renteberegning i skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, og § 11-4 annet ledd annet punktum ble opphevet, jf. Prop. 1 LS (2016-2017) punkt 19.3.10.

# Departementets vurderinger og forslag

Det gjeldende starttidspunktet for renteberegning ved refusjon av kildeskatt på utbytte er ressurskrevende å praktisere for Skatteetaten.

Grunnen er for det første at saksbehandleren ved beregningen av rente i en refusjonssøknad, må vite når det enkelte kildeskattetrekket ble innbetalt av selskapet. Per i dag har verken SFU eller aksjonæren denne informasjonen. For å finne innbetalingstidspunktet må saksbehandleren i praksis kontakte skatteoppkreveren for hver enkelt utbytteutdeling.

For det andre har SFU per i dag ikke noe saksbehandlingssystem som håndterer refusjonssaker automatisk. SFU må derfor beregne renter manuelt. Når saksbehandleren har funnet datoen for betalingen av kildeskattetrekket (starttidspunktet for renteberegningen) på hver enkelt utbytteutdeling, føres disse inn i et Excel-dokument. Saksbehandleren fører også inn refusjonsbeløpet på den enkelte utbytteutdelingen. Til slutt beregnes renten.

Denne øvelsen må gjentas for hver enkelt utbytteutdeling, også når det er tale om utbytteutdelinger fra ett og samme selskap. I refusjonssøknadene som SFU mottar, varierer beløpets størrelse. Det varierer også hvor mange utbytteutdelinger og hvor mange inntektsår søknadene omfatter. Noen aksjonærer søker kun refusjon for en eller to utbytteutbetalinger fra ett selskap i ett og samme inntektsår, mens andre aksjonærer søker refusjon av kildeskatt for utbytter mottatt over flere år, og fra ulike selskaper.

Den ressurskrevende behandlingen av refusjonssøknader fører til at saksbehandlingstiden blir lang og at aksjonærene får utbetalt refusjonen senere enn de ellers ville gjort. Dette taler for at ordningen bør endres. At arbeidet gjøres manuelt, medfører også en risiko for feiltasting. Dette er også et argument som taler for å endre ordningen.

Dagens problemer kan tenkes løst på flere måter.

Ett alternativ er at Skatteetaten utvikler et it-system som innebærer at opplysninger om innbetalingsdato automatisk overføres fra skatteoppkreveren til SFU. I tillegg må det utvikles et it-system der renter beregnes automatisk basert på de opplysningene SFU mottar fra skatteoppkreveren. Kostnadene ved et slikt arbeid vil imidlertid bli så høye at dette alternative ikke anses hensiktsmessig.

Departementet foreslår i stedet at starttidspunktet for renteberegningen ved refusjon av kildeskatt på utbytte til aksjonær hjemmehørende i utlandet, endres til en fastsatt dato, 1. juli i inntektsåret. Renter skal på samme måte som i dag beregnes frem til forfallstidspunktet i skattebetalingsloven § 10-60, dvs. senest tre uker etter at vedtaket om refusjon ble truffet.

Når starttidspunktet for renteberegning settes til 1. juli, trenger ikke saksbehandleren å bruke tid på å finne tidspunktet kildeskattetrekket ble betalt inn. Videre kan beregningen av antall dager det skal betales rente for, gjøres under ett for alle utbytteutdelingene i det enkelte inntektsår. Saksbehandleren trenger også kun å føre inn den totale refusjonssummen for alle utbytteutdelingene som behandles i en søknad, i stedet for å skille mellom de enkelte utdelingene.

Departementets forslag innebærer et avvik fra prinsippet om at renten ved tilbakebetaling av skatt og avgift, skal dekke det likviditetstap den skattepliktige har hatt i perioden fra skatten ble innbetalt og frem til tilbakebetaling skjer. I de tilfellene det utdelende selskapet betaler inn kildeskattetrekket før 1. juli, vil aksjonæren få en lavere rentekompensasjon enn i dag, mens rentekompensasjonen vil bli høyere enn i dag i de tilfellene trekket betales inn etter 1. juli. Etter departementets vurdering bør forslaget likevel gjennomføres.

Departementet viser for det første til at det bare er nødvendig å søke om refusjon i de tilfellene det opprinnelige trekket er uriktig. Aksjonæren kan få riktig kildeskattetrekk til å begynne med ved å oppfylle dokumentasjonskravene i skattebetalingsforskriften §§ 5-10a-1 til 5‑10a-3, dvs. gjennom å fremlegge nødvendig dokumentasjon i forkant av kildeskattetrekket. Det er da ikke nødvendig å søke om refusjon.

For det andre er datoen 1. juli satt for at forslaget samlet sett skal virke provenynøytralt. Skattedirektoratet har vurdert det slik at dersom renten beregnes fra dette tidspunktet, vil det til sammen verken bli utbetalt et høyere eller lavere rentegodtgjørelse enn i dag.

For det tredje har departementet lagt vekt på at forslaget i de fleste tilfeller også vil ha liten økonomisk betydning for den enkelte aksjonær. Utbytteutdelinger vedtas normalt på ordinær generalforsamling i mai eller juni. Starttidspunktet for renteberegning 1. juli, vil dermed normalt sammenfalle noenlunde med tidspunktet for innbetaling av kildeskattetrekket. Differansen i rentegodtgjørelse fra gjeldende regler blir da beskjeden. De største selskapene som deler ut de største utbyttene, foretar ofte utbytteutdeling mer enn en gang i året. For aksjonærer i slike selskaper som holder aksjebeholdningen gjennom et helt inntektsår, vil differansen fra gjeldende regler samlet sett være liten. Renteulempen ved utbetalinger tidlig på året veies opp av en rentefordel ved utbetalinger sent på året.

Departementet har laget noen eksempler som viser differansen i rente beregnet etter gjeldende rett og etter forslaget. Eksempel 1 er typisk for en personlige aksjonær med relativt liten aksjebeholdning, mens eksempel 2 er typisk for en selskapsaksjonær med større aksjebeholdning. Eksemplene er representative for de refusjonssøknadene SFU mottar.

I eksemplene legges følgende forutsetninger til grunn:

* Søknad om refusjon for utbytter mottatt i 2019 innvilges 1. februar 2020, og kopi av innvilgelsesvedtaket sendes til renteberegning samme dag.
* Forfallsdato for utbetaling settes til avregningstidspunktet + 3 uker, som blir 22. februar 2020, jf. skattebetalingsloven § 10-60.
* Tidspunktet for innbetaling av kildeskatten, som er starttidspunktet for renteberegning etter skattebetalingsloven § 11-4 første ledd, settes til datoen for utbetaling av utbytte + en måned, som er fristen for innbetaling av kildeskatt på utbytte fra VPS-registrerte selskaper.
* Det er trukket 25 pst. kildeskatt, men riktig sats er 15 pst.
* Rentesatsen er 0,5 %, jf. skattebetalingsloven § 11-6 andre ledd annet punktum.

*Eksempel 1 – refusjonssøknad fra personlig aksjonær*

|  |
| --- |
| **Refusjonskrav utbytter mottatt i 2018 – personlig aksjonær** |
| **Utbetalende selskap** | **Antall aksjer** | **Utbytte per aksje****(NOK)** | **Utbetalings-dato** | **Totalt utbytte****(NOK)** | **Trukket kildeskatt 25%** | **Sum refusjon 10%****(NOK)** |
| A AS | 500 | 1,79 | 07.04.2018 | 895 | 223,8 | 89,5 |
| A AS | 500 | 1,74 | 23.06.2018 | 870 | 217,5 | 87,0 |
| A AS | 250 | 1,83 | 18.12.2018 | 457,5 | 114,4 | 45,8 |
| B AS | 1000 | 2,6 | 03.05.2018 | 2600 | 650,0 | 260,0 |
| C AS | 150 | 3,2 | 23.08.2018 | 480 | 120,0 | 48,0 |
| **Sum refusjonskrav** | **530,3 NOK** |
| **Totalsum rente – skattebetalingsloven § 11-4 første ledd** | **1,68 NOK** |
| **Totalsum rente – skattebetalingsloven § 11-4 nytt sjette ledd** | **1,72 NOK** |
| **Differanse rente mellom § 11-4 første og nytt sjette ledd** | **0,04 NOK** |

*Eksempel 2 – refusjonssøknad fra selskapsaksjonær*

|  |
| --- |
| **Refusjonskrav utbytter mottatt i 2018 – selskapsaksjonær** |
| **Utbetalende selskap** | **Antall aksjer** | **Utbytte per aksje****(NOK)** | **Utbetalings-dato** | **Totalt utbytte****(NOK)** | **Trukket kildeskatt 25%** | **Sum refusjon 10%****(NOK)** |
| A AS | 50000 | 1,8 | 07.04.2018 | 89500 | 22375,0 | 8950,0 |
| A AS | 300000 | 1,7 | 23.06.2018 | 522000 | 130500,0 | 52200,0 |
| A AS | 40000 | 1,8 | 18.12.2018 | 73200 | 18300,0 | 7320,0 |
| B AS | 56000 | 2,6 | 03.05.2018 | 145600 | 36400,0 | 14560,0 |
| C AS | 6780 | 3,2 | 23.08.2018 | 21696 | 5424,0 | 2169,6 |
| **Sum refusjonskrav** | **85199,6 (NOK)** |
| **Totalsum rente – skattebetalingsloven § 11-4 første ledd** | **250,55 (NOK)** |
| **Totalsum rente – skattebetalingsloven § 11-4 nytt sjette ledd** | **276,61 (NOK)** |
| **Differanse rente mellom § 11-4 første og nytt sjette ledd** | **26,06 (NOK)** |

Eksemplene viser at differansen i beregnet rente er liten etter gjeldende rett og forslaget. For en personlig aksjonær som har mottatt utbytte på totalt 5 302,5 kroner i perioden 7. april til 18. desember, blir differansen 0,04 kroner (rentefordel for aksjonæren). For en selskapsaksjonær som har mottatt utbytte på totalt 851 996 kroner i samme periode, er differansen på 26,06 kroner (rentefordel for aksjonæren).

Departementet fremhever avslutningsvis at det gjeldende starttidspunktet for renteberegning ved refusjon av kildeskatt på utbytte kun har vært i kraft siden 1. januar 2017. Frem til dette gjaldt særregelen i skattebetalingsloven § 11-4 annet ledd annet punktum om at renter skulle beregnes fra tidspunktet det ferdige skatteoppgjøret etter ordinær avregning ble sendt det utbytteutdelende selskapet, som ble praktisert slik at starttidspunktet var den samme datoen for alle utbytter mottatt fra alle selskaper innenfor samme skattleggingsperiode (inntektsår). Skatteoppgjøret ble sendt til det utdelende selskapet på høsten. Forslaget om at renter skal beregnes fra og med 1. juli, innebærer at en går tilbake til at starttidspunktet er det samme for alle utbytter mottatt innenfor samme inntektsår. Etter forslaget skal det beregnes renter for en lengre periode enn det som gjaldt frem til 2017, da renter ble beregnet fra et tidspunkt på høsten.

Departementet viser til forslag til skattebetalingsloven § 11-4 nytt sjette ledd.

# Ikraftsetting

Departementet tar sikte på å fremme lovforslaget for Stortinget i revidert nasjonalbudsjett for 2019. Lovendringene kan da tre i kraft 1. juli 2019 med virkning for vedtak om refusjon som fattes fra og med denne datoen.

# Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer en administrativ forenkling av renteberegningen ved refusjon av kildeskatt. Ved å sette starttidspunktet for renteberegningen til samme dato for alle utbytter mottatt innenfor samme inntektsår, reduseres etatens tidsbruk knyttet til saker om refusjon av kildeskatt. Forslaget vil således medføre kostnadsbesparelser og raskere saksbehandling. Dette kan igjen medføre raskere utbetaling til aksjonærene.

Etter departementets vurdering vil forslaget samlet sett ikke ha noen provenymessig virkning. I de fleste tilfellene vil forslaget også ha liten økonomisk betydning for den enkelte aksjonær. Departementet viser til vurderingene i punkt 3.

# Forslag til lovtekst

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) skal § 11-4 nytt sjette ledd lyde:

*(6) Ved refusjon av for mye betalt kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær, jf. skatteforvaltningsloven § 9-6, skal det beregnes renter fra 1. juli i inntektsåret og frem til forfallstidspunktet i § 10-60.*

II

Endringen under I trer i kraft 1. juli 2019 med virkning for vedtak om refusjon som fattes fra og med denne datoen.