

at verdsettelsen måtte skje under hensyn til det forhold at en kjøper kunne bli pålagt tyngende forpliktelser [...] i forbindelse med et erverv». ⁸⁵ Tilsvarende må trolig legges til grunn ved skattyters påberopelse av utidsmessighet (ukurans) når slik ukurans ikke kan avdekkes ved besiktigelse. Skattyter må i så fall redegjøre for og dokumentere at verdien av anlegget er redusert som følge av ukurans. På bakgrunn av det ovennevnte er det viktig at skattyter senest i klagebehandlingen gir tilstrekkelig informasjon, slik at domstolene kan prøve om verdsettelseskjønnen er utøvd korrekt.

Full prøvelsesrett

I Statnett II-dommen kom Høyesterett til at domstolene hadde full prøvelsesrett over forvaltningens verdsettelseskjønn etter esktl. § 8A-2. Høyesterett ga anvisning på at domstolene skulle være tilbakeholdne med å prøve verdsettelseskjønnen når dette «er godt overveid og begrunnet» ⁸⁶ og viste til SEB-dommen. ⁸⁷

Når domstolene har full prøvelsesrett over verdsettelseskjønnen, innebærer dette at

⁸⁵ Rt. 1991 s. 98 («Elkem»), side 101-102.
⁸⁶ HR-2017-1258-A («Statnett II»), avsnitt 55.
⁸⁷ Rt. 2009 s.105, avsnitt 112.



Søksmålsfristen i eiendomsskattesaker er seks måneder fra skatteoppgjøret eller endringsvedtaket ble sendt til skattyter.

domstolene i tillegg til å vurdere om eiendomsskattetaksten er basert på et korrekt faktum også kan prøve om forvaltningen har basert verddivurderingen på de relevante momentene og at forvaltningen ikke har tatt hensyn til momenter som ikke er relevante.

I SEB-dommen foretok Høyesterett en inngående vurdering av om den renten som lå til grunn for skattekontorets verdsettelse, var korrekt.

Ved verdsettelse i eiendomsskattesaker må derfor domstolene f.eks. kunne vurdere om indekseringen av historisk kostpris for

å beregne gjenanskaffelsesverdien på takseringstidspunktet er korrekt.

I Statnett II-dommen vurderte Høyesterett hvordan verdiforringelsen av kraftlinjene skjedde, dvs. hvordan fradraget for «slit og elde» skulle beregnes. Det må også være klart at domstolene kan vurdere om verdsettelsen av anlegget er basert på korrekt levetid. Ved denne vurderingen må de alminnelige reglene for bevisvurdering anvendes, slik at det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn.

Dersom verdien av anlegget er ytterligere redusert som følge av utidsmessighet (ukurans), skal det tas hensyn til dette ved verdsettelsen. Dersom taksator ikke finner at slik verdiforringelse er tilstrekkelig sannsynliggjort, kan domstolene foreta en vurdering av spørsmålet.

I forslaget til statsbudsjett for 2018 er det foreslått vesentlige endringer i regelverket. Dersom endringene vedtas, vil disse omtales i en senere utgave av Revisjon og Regnskap.

Vi takker Lise Marie Evensen i Statnett og Frode A. Innjord for gode diskusjoner og innspill.

Utbytte fra norske selskaper:

Dokumentasjonskrav for redusert kildeskatt

Fra 1. januar 2018 gjelder nye regler for trekk av kildeskatt på utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer som innebærer en innstramming i dokumentasjonskravet for å kreve redusert kildeskatt.



Senioradvokat
Tone Kaarbø
 Advokatfirmaet Wiersholm



Advokatfullmektig
Bernhard Getz
 Advokatfirmaet Wiersholm

Regelendringen medfører ingen endring i de materielle vilkårene for å ha rett til redusert kildeskatt, men knytter seg kun til den dokumentasjonen som skal fremlegges for at redusert kildeskattesats skal kunne trekkes.

Det er ulike krav til dokumentasjon avhengig av om aksjen er eid av personlig eller upersonlig aksjonær. Det er i tillegg oppstilt krav til utenlandske forvaltere som

ønsker å ha aksjer på en VPS konto (NOM-konto) registrert med lavere kildeskattesats enn 25 prosent. Regelendringene gjennomgås i det følgende.

Dagens regler

Den alminnelige kildeskattesatsen på utbytte er 25 prosent. Denne satsen kan bli redusert gjennom skatteavtale mellom Norge og en annen stat hvor skattyter er



Vilkårene for å ha rett til redusert kildeskatt endres ikke, men dokumentasjonskravet strammes inn.

skattemessig bosatt. Skatteplikten kan også bortfalle i sin helhet for selskapsaksjonærer hvis fritaksmetoden kommer til anvendelse (merk at hvis aksjonæren eier 90 prosent eller mindre av aksjene i det utbytteutdelende selskapet, vil tre prosent av utbyttet være skattepliktig).

Etter dagens regler har det utdelende selskapet plikt til å beregne kildeskatt for utenlandsk aksjonær, og holde tilbake kildeskatten når utbyttet utdeles. Kildeskatten skal rapporteres og betales til norske skat-

temyndigheter. Dersom det utdelende selskapet kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessige status, kan det foretas redusert kildeskattetrekk i henhold til disse opplysningene. Derimot, hvis det utdelende selskapet ikke kjenner den endelige utbyttemottakerens identitet og skattemessige status, skal selskapet trekke kildeskatt på 25 prosent.

Utdelende selskap med aksjer registrert i VPS kan etter dagens regler likevel trekke lavere kildeskatt enn 25 prosent når aksjen det utdeles utbytte på er registrert på konto i VPS hvor anvendelse av en lavere kildeskattesats er godkjent. Dette gjelder uavhengig av om aksjene er direkteregistrert på aksjonær eller om aksjonæren benytter en forvalter (NOM-konto).

Dersom skattyter mener å ha blitt trukket for mye i kildeskatt, er skattyter henvist til å søke norske skattemyndigheter om refusjon av kildeskatten. Det er ofte en tidkrevende prosess å få tilbakebetalt for mye innbetalt kildeskatt.

Nye regler om dokumentasjon

Dokumentasjonskravene er ulike avhengig av om aksjene er registrert i VPS eller ikke. For selskap med aksjer registrert i VPS skilles det mellom aksjer som er registrert på konto i aksjonærenes eget navn (direkteregistrerte aksjer) og aksjer som står på en kontofører/forvalterkonto (NOM-konto). Utenlandske forvaltere som ønsker å ha VPS-konti (NOM-konto) registrert med rett til lavere kildeskattesats, må etter de nye reglene søke særskilt om tillatelse som beskrevet nærmere nedenfor. Regelendringen medfører at aksjer som tidligere er registrert godkjent i VPS med lavere kildeskattesats enn 25 prosent, vil måtte dokumentere sin rett til redusert kildeskattesats på nytt.

Hvem har plikt til å dokumentere?

Det er aksjonæren som skal dokumentere sin rett til redusert kildeskattesats. Hvilken dokumentasjon som må legges frem, fremgår nedenfor.

Ved direkte eide aksjer skal dokumentasjonen legges frem for det utdelende norske selskapet. Dersom aksjonæren benytter seg av en kontofører eller forvalter, skal dokumentasjonen fremlegges overfor forvalteren.

Hvilken dokumentasjon kreves?

Hvilken dokumentasjon som må fremlegges, avhenger av om aksjene er eid av per-

sonlig eller upersonlig aksjonær. Dokumentasjonskravene behandles her separat.

Personlige aksjonærer må dokumentere sin rett til redusert kildeskattesats ved å fremlegge:

- bostedsbekreftelse utstedt av skattemyndighetene i aksjonærens bostedsland som ikke er eldre enn tre år på tidspunktet for utbytteutdelingen, og som uttrykkelig bekrefter at aksjonæren er bosatt i denne annen stat i henhold til skatteavtalen med Norge
- bekreftelse på at aksjonæren er den virkelige rettighetshaveren til utbyttet. Hva som ligger i dette vilkåret, omtales nedenfor.

Upersonlige aksjonærer må dokumentere sin rett til redusert kildeskattesats/fritak fra kildeskatt ved å fremlegge:

- dokumentasjon på tidligere mottatt refusjon av kildeskatt eller godkjenning fra norske skattemyndigheter om at aksjonæren har krav på lavere skatt *iht. skatteavtale* eller etter *fritaksmetoden*
- bekreftelse (som ikke er eldre enn tre år på utbytteutdelingstidspunktet) på at skattyter er hjemmehørende, reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land
- egenerklæring som bekrefter at grunnlaget for skattefritaket/reduksjon ikke er endret siden dokumentasjonens opprinnelse og
- bekreftelse på at aksjonæren er den virkelige rettighetshaver til utbyttet.

Nærmere om vilkåret «virkelig rettighetshaver»

Aksjonæren må i tillegg til dokumentasjonskravene nevnt ovenfor, avgi bekreftelse på at vedkommende er virkelig rettighetshaver til utbyttet for å få rett til redusert kildeskattetrekk. Ved vurderingen av hvem som er virkelig rettighetshaver, skal de norske alminnelige internrettslige prinsipper for tilordning legges til grunn. Dette innebærer bl.a. at den utenlandske aksjonæren må være eier av selskapsandelen og ha den umiddelbare økonomiske risikoen som følger av eierskapet. I tillegg kreves at mottaker har reell bestemmelsesrett med hensyn til hvordan utbyttet skal disponeres. En utenlandsk forvalter som er oppført med aksjer på en konto registrert med anmerkningen «NOM» (Nominee) i VPS, vil ikke anses som reell eier av de aksjene som står på kontoen.

I flere skatteavtaler er det inntatt et krav om at utbyttemottaker må være virkelig

rettighetshaver (beneficial owner) av utbyttet for at vedkommende kan kreve skatteavtalebeskyttelse. Det er ikke avklart om innholdet i dette vilkåret er likt som vilkåret om at utbyttmottaker må være virkelig rettighetshaver i henhold til norsk internrett, men vår oppfatning av rettstilstanden er at tolkningen av begrepet langt på vei er sammenfallende.

En aksjonær som mottar utbytte og er forpliktet til eller faktisk videredistribuerer utbytteutdelinger til en tredjepart, bør vurdere nærmere hvorvidt det er aksjonæren selv eller tredjeparten som skal anses som den virkelige rettighetshaveren til utbyttet.

Dersom den utenlandske aksjonæren ikke bekrefter at vedkommende er virkelig rettighetshaver til utbyttet, skal det utdelende selskapet trekke 25 prosent kildeskatt.

Upersonlige aksjonærer kan søke om forhåndsgodkjennelse for redusert kildeskattesats

Upersonlige aksjonærer må for å få redusert kildeskattesatsen fremlegge enten tidligere mottatt refusjon av kildeskatt eller godkjenning fra norske skattemyndigheter på at utbyttmottaker har rett til redusert kildeskattesats. For å innhente en godkjenning må utbyttmottaker sende inn en søknad til Sentralskattekontoret for Utenlandssaker (SFU).

Søknaden må være egnet til å dokumentere at vilkårene for enten redusert kildeskatt etter skatteavtale eller fritak for kildeskatt etter fritaksmetoden, er oppfylt. I tillegg må søknaden inneholde følgende:

- fullt navn og adresse til utbyttmottaker (virkelig rettighetshaver)
- dersom det kreves skattereduksjon under en skatteavtale: bostedsbekreftelse fra skattemyndighetene i det landet der utbyttmottaker er hjemmehørende, som ikke er eldre enn seks måneder. Bekreftelsen må vise til skatteavtalen med Norge
- fullmakt fra endelig utbyttmottaker hvis søknaden ikke er underskrevet av vedkommende

Det foreligger p.t. intet skjema som kan benyttes til å søke om forhåndsgodkjennelse. Skattyter må derfor selv utforme søknaden og sende denne til SFU.

Utenlandske forvaltere kan søke om redusert kildeskattesats

Utenlandske forvaltere med aksjer registrert på en forvalterkonto (NOM-konto)

må fra og med 2018 søke om forhåndsgodkjennelse for at aksjene skal være registrert med redusert kildeskattesats eller med skattefritak. Tidligere godkjenninger vil ikke lenger kunne benyttes. Det forutsettes at aksjonæren/den virkelige rettighetshaver har fremlagt den påkrevde dokumentasjon overfor forvalter.

Søknaden fra den utenlandske forvalteren skal sendes SFU. En godkjenning fra SFU medfører at de nye dokumentasjonskravene anses oppfylt, og aksjonæren slipper å søke om refusjon for å dokumentere lavere kildeskatt enn 25 prosent.

Søknaden til SFU må inneholde følgende:

- bekreftelse fra utenlandsk forvalter på at de vil fremlegge dokumentasjon om hver reelle eier til utbetalt utbytte, i tråd med de til enhver tid gjeldende dokumentasjonskravene, på forespørsel og innen den fristen skattekontoret bestemmer. Opplysningene må være oppdatert pr. dato for vedtak om utbytteutdeling, og må inkludere utbyttmottakers navn, adresse, skattemessige bostedsland, skattemeldingsnummer i bostedslandet, samt antall aksjer som det er trukket lavere skatt av og med hvilken skattesats.
- kopi av tillatelse etter lov 5. juli 2002 nr. 64 om registrering av finansielle instrumenter (verdipapirregisterloven) § 6–3, gitt av Finanstilsynet for å stå oppført som forvalter i VPS. (I de tilfellene det har skjedd endringer av betydning etter at tillatelsen ble gitt, må en ny tillatelse innhentes.)
- VPS-kontonummer til NOM-konti som skal registreres med redusert sats, når dette foreligger

Søknad om refusjon av kildeskatt

En utenlandsk aksjonær som mener å ha rett til en lavere skattesats enn den fastsatte kildeskattesatsen som er blitt trukket ved utbetalingen av utbyttet, kan søke om refusjon av for mye betalt kildeskatt.

Denne muligheten gis både personlige og upersonlige aksjonærer. En slik søknad sendes til SFU.

Frist for å søke refusjon av skatt på utbytte er fem år regnet fra utgangen av det aktuelle inntektsåret. Endringsmulighetene for den trekkpliktige og skattepliktige er koordinert slik at skattepliktige først kan fremme søknad om refusjon etter utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang (tre måneder). Formålet er å unngå uklare forhold som følge av at selskapet endrer fast-

settingen samtidig som den enkelte aksjonæren fremmer sin søknad.

Nye regler om rapportering og betaling av kildeskattetrekk

Det norske utdelende selskapet har plikt til å levere melding om trekk av kildeskatt til skattemyndighetene. Meldingen skal leveres senest syv dager etter at kildeskattetrekk er foretatt. For selskap med aksjer registrert i VPS er imidlertid fristen senest en måned etter at trekk er foretatt. Skjema RF-1005 «Melding om kildeskatt på utbytte» leveres i Altinn.

Frist for betaling av kildeskatten er samme dag som fristen for levering av ovennevnte melding. Det er ikke lenger krav om at trukket skatt skal oppbevares på skatte-trekkkonto inntil beløpet innbetales.

Har selskapet rapportert eller trukket feil kildeskatt, kan selskapet korrigere trekket ved å levere endringsmelding innen tre måneder etter fristen, senest 31. desember i inntektsåret. Dette gjøres ved å levere et oppdatert skjema RF-1005 «Melding om kildeskatt på utbytte».

Ansvar for riktig kildeskattetrekk

Det norske utdelende selskapet skal påse at dokumentasjonskravene er oppfylt. Er dokumentasjonskravene ikke oppfylt, skal selskapet trekke 25 prosent kildeskatt. Selv om den utenlandske aksjonæren er ansvarlig for skatt på det mottatte utbyttet, er det utdelende selskapet ansvarlig for at det trekkes riktig kildeskatt. Det norske utdelende selskapet vil således kunne bli ansvarlig for mangelfullt forskuddstrekk, og kan i tillegg gjøres ansvarlig for skatten til aksjonærene dersom trekket ikke dekker det utlignede beløpet. Dette ansvaret kan også ramme forvalter eller kontofører. Forutsetningen er at selskapet, forvalter eller kontofører kan bebreides for at trekket er blitt for lavt.

Hvis det norske utdelende selskapet, forvalter eller kontofører blir ansvarlig for at det er blitt trukket for lite kildeskatt, kan det søkes regress hos den aktuelle utenlandske aksjonæren.