

LIGNINGS-ABC OG GJELDENE RETT

Er Lignings-ABC velegnet som instruks for ligningsforvaltningen

Kandidatnr: 298

Veileder: Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist: 25. april 2003

Til sammen 16784 ord

(* se <http://www.jus.uio.no/sekr/studieinformasjon/fagsider/spesialoppgave/>)

19.05.2003

Innholdsfortegnelse

| | | |
|-----------------|---|------------------|
| <u>1</u> | <u>INNLEDNING.....</u> | <u>3</u> |
| 1.1 | PROBLEMSTILLING..... | 3 |
| 1.2 | BEGREPSAVKLARINGER..... | 5 |
| 1.3 | FAKTA OM LIGNINGS-ABC..... | 5 |
| 1.4 | JURIDISK METODE OG SAKSBEHANDLERNES METODE..... | 6 |
| 1.5 | KRITIKK MOT ABC-EN | 9 |
| 1.6 | DEN VIDERE FREMSTILLINGEN..... | 10 |
| <u>2</u> | <u>NÆRINGSVIRKSOMHETSBEGREPET</u> | <u>11</u> |
| 2.1 | GJELDENE RETT | 11 |
| 2.1.1 | AVGRENSNING | 12 |
| 2.1.2 | DEFINISJONER AV VIRKSOMHETSBEGREPET | 13 |
| 2.2 | ABC-EN | 17 |
| 2.3 | SAMMENLIGNING AV GJELDENE RETT OG ABC-EN..... | 19 |
| 2.3.1 | AVVIK FRA GJELDENE RETT | 20 |
| 2.3.2 | ENDRINGER I FREMSTILLINGEN/UTVIKLING | 23 |
| <u>3</u> | <u>TRE VIKTIGE AVGRENSNINGER I FORHOLD TIL</u> | |
| | <u>VIRKSOMHETSBEGREPET I GJELDENE RETT OG LIGNINGS-ABC</u> | <u>25</u> |
| 3.1 | AVGRENSNING MOT ARBEIDSINNTekt UTENFOR NÆRINGSVIRKSOMHET ... | 25 |
| 3.1.1 | GJELDENE RETT | 25 |
| 3.1.2 | LIGNINGS-ABC | 27 |
| 3.1.3 | SAMMENLIGNING AV GJELDENE RETT OG ABC-EN | 29 |
| 3.2 | AVGRENSNING MOT PASSIV KAPITALFORVALTNING | 32 |
| 3.2.1 | GJELDENE RETT | 32 |
| 3.2.2 | ABC-EN | 33 |
| 3.2.3 | SAMMENLIGNING AV GJELDENE RETT OG ABC-EN | 34 |
| 3.3 | AVGRENSNING MOT IKKE-ØKONOMISK VIRKSOMHET | 35 |
| 3.3.1 | GJELDENE RETT | 35 |
| 3.3.2 | LIGNINGS-ABC | 36 |

| | | |
|----------|--|------------------|
| 3.3.3 | SAMMENLIGNING AV GJELDENE RETT OG ABC-EN | 37 |
| 4 | <u>UTFLYTTING</u> | <u>39</u> |
| 4.1 | GJELDENE RETT | 40 |
| 4.2 | MOMENTENE I VURDERINGEN AV OM EN PERSON ANSES Å VÆRE UTFLYTTET | 42 |
| 4.2.1 | MOMENTER I TILKNYTNING TIL FAST BOLIG | 42 |
| 4.2.2 | ER SKATTEYTER GIFT ELLER HAR OMSORG FOR ANDRE | 45 |
| 4.2.3 | ØKONOMISKE INTERESSER | 45 |
| 4.2.4 | ANDRE MOMENTER | 45 |
| 4.3 | LIGNINGS-ABC | 45 |
| 4.4 | SAMMENLIGNING AV UTFLYTTINGSREGELEN I GJELDENE RETT OG ABC-EN | 47 |
| 4.4.1 | AVVIK FRA GJELDENE RETT | 47 |
| 4.4.2 | ENDRINGER I FREMSTILLINGEN/UTVIKLING | 50 |
| 5 | <u>KONLUSJON</u> | <u>51</u> |
| 5.1 | AVVIK FRA REGLENE I GJELDENE RETT | 51 |
| 5.2 | HVORDAN SKJØNNSTEMAER BLIR BEHANDLET I ABC-EN | 53 |
| 5.3 | UTVIKLING AV INNHOLDET I ABC-EN FRA ÅR TIL ÅR | 53 |
| 6 | <u>LITTERATURLISTE</u> | <u>54</u> |
| 6.1 | RELEVANT LITTERATUR DET ER HENVIST TIL I AVHANDLINGEN | 54 |
| 6.2 | LOVER | 55 |
| 6.3 | HØYESTERETTSDOMMER DET ER REFERERT TIL I AVHANDLINGEN | 56 |
| | <u>LISTER OVER TABELLER, FIGURER M V</u> | <u>57</u> |

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Skattelegging av norske borgere er offentlig myndighetsutøvelse som i hovedsak er hjemlet i *Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt* (sktl). Skatteretten er et lovbundet forvaltningsrettslig område hvor lovens ordlyd er utgangspunktet for fortolkningen. Det følger av dette at det vil være lite rom for forvaltningens frie skjønn. Saksbehandlingen er for øvrig basert på alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper fastslått i ligningsloven. Den alminnelige juridiske metode, slik denne er nedfelt i rettskildelæren, gjelder også når man skal fastslå hvilke regler som gjelder på skatterettens område¹.

Det er en stor arbeidsmengde landets ligningskontorer står overfor. Hvert år skal lønnsinntakere, næringsdrivende, pensjonister og selskaper lignede for samtlige inntekts-, og utgiftsposter. Dette setter store krav til de rutiner og arbeidsmetoder ligningsfunksjonærene har å støtte seg til. Et av de viktigste hjelpemiddelene er Lignings-ABC (Heretter brukes kortformen "ABC-en"). ABC-en er en instruks som Skattedirektoratet hvert år gir ut til alle landets ligningskontorer. Eckhoff har hevdet at ABC-en er "*det viktigste styringsinstrumentet innen skatteadministrasjon*".²

I en undersøkelse foretatt av Brinkman og Eckhoff i 1986 vedrørende ligningsfunksjonærenes rettskildebruk, svarte 93 prosent av de spurte at de brukte ABC-en daglig, de fleste flere ganger om dagen.³ Dette viser hvor stor praktisk innvirkning ABC-en har på de beslutningene som treffes på ligningskontorene.

Det er to tema som er utgangspunkt for avhandlingen. For det første vil jeg se på om ABC-en gir en balansert og dekkende fremstilling av gjeldende rett, og om instruksene eventuelt går utover gjeldende retts rammer. For det andre vil jeg se på om ABC-ens utforming og innhold er egnet og hensiktsmessig som instruks til

¹ Zimmer 2001 s. 40

² Eckhoff/ Helgesen 1997 s.

³ Brinkmann og Eckhoff 1986 s. 39

ligningskontorene. Herunder skal jeg vurdere den fremstillingsmetoden som er valgt i ABC-en.

Som utgangspunkt i sammenligningsdelen i oppgaven har jeg for det første valgt å sammenligne virksomhetsregelen i sktl § 5-1 med begrepet ”næringsvirksomhet”, slik det er fremstilt i ABC-en. For det andre skal jeg sammenligne utflyttingsregelen i sktl § 2-1 med begrepet ”utflytting” i ABC-en.

Jeg har sett på om det er forskjeller i det materielle uttrykk for reglene, og hvilke rettskildefaktorer det er valgt å henwise til. Videre har jeg sett på hvordan de skatterettslige problemstillingene er systematisert og stilt opp, herunder om de er stilt opp som rettsanvendelsesskjønn som regel med nødvendige vilkår eller som diskresjonært skjønn hvor det er en rekke relevante momenter som ikke alene vil være avgjørende. Jeg har også sett på hvordan skjønnsmomentene er stilt opp, og videre behandlet.

Som det vil bli vist i pkt 1.4 kan den metoden ikke-jurister bruker når de løser rettsspørsmål være annerledes enn for en som er ”profesjonell”. Dette er på mange måter utgangspunktet for utarbeidelsen av ABC-en. Den skal bidra til at rettslige spørsmål skal kunne løses på en enkel måte av saksbehandlere som ikke er jurister. ABC-ens form og innhold vil derfor bli, og *må være*, preget av denne begrensningen.

Det er allikevel ikke sikkert at de valg som er gjort ved utarbeidelsen alltid er like hensiktsmessige. Man kan således spørre om det vil være situasjoner hvor en mer regelorientert fremstilling, hvor det i større grad refereres til hjemmelsgrunnlag og rettskildefaktorer, ville gjort fremstillingen mer pedagogisk og hensiktsmessig.

I juridisk teori har det vært rettet til dels krass kritikk mot behandlingen av bestemte problemstillinger og arbeidsmetoden i ABC-en. I denne oppgaven har jeg imidlertid ikke valgt å se på hvordan ABC-en behandler skatterettslige kontroversielle spørsmål. Jeg har forsøkt en mer systematisk gjennomgang av to nøkkelbegreper i ABC-en. Formålet er å prøve å se på typiske trekk ved ABC-en og dens metode. Kritikken i juridisk teori vil bli omtalt mer inngående i pkt. 1.5.

Bakgrunnen for at jeg valgte begrepene ”næringsvirksomhet” og ”utflytting” er at de i stor grad belyser to ulike skatterettslige spørsmål. Næringsvirksomhetsbegrepet er knyttet til selskapsskatterett, og det er skrevet mye om det i ABC-en. ”Utflytting” er kun kort behandlet i ABC-en, og er et spørsmål om personbeskatning. Sammen vil de kunne belyse ulike sider ved ABC-en.

1.2 Begrepsavklaringer

Med *alminnelig juridisk metode* menes i denne fremstillingen hvordan rettsanvendere går frem for å avgjøre hva rettsregler går ut på. Reglene for denne prosessen kalles rettskildeprinsipper, de kan deles inn i tre. Vi har regler for hva kan tas i betraktning, relevansprinsippene. Videre har vi regler om hvordan du skal forstå det som er relevant, slutningsprinsippene. Endelig har vi regler for hvilken vekt slutningene skal ha hvis de trekker i ulik retning, vektprinsippene⁴

Med *rettsanvendelsesskjønn* menes metoden man anvender for å fastslå innholdet i lovteksten. I rettsanvendelsesskjønnet vil det være betingelser for at en rettsfølge skal inntre. Hvor loven ikke setter opp betingelser, men retningslinjer for den vurderingen rettsanvenderen kalles dette diskresjonært skjønn. Rettsfølgen vil da alltid bero på en konkret skjønnsmessig vurdering, hvor det ikke stilles krav til at et av momentene er nødvendige

Med *instruks* menes her retningslinjer gitt av et overordnet til et underordnet forvaltningsorgan, eller av overordnet tjenestemann til underordnet innen samme organ. Instruks kan inneholde generelle retningslinjer skjønnsutøvelse, lovtolkning og annen rettsanvendelse eller saksbehandling. De kan også gjelde konkrete enkeltsaker.⁵

Med *gjeldende rett* menes rettsreglene som består i samfunnet,⁶ det vil si de tolkningsresultater man kommer frem til ifølge den juridiske metode. De instruks som forvaltningen gir må ikke gå utover rammene for gjeldende rett.

1.3 Fakta om Lignings-ABC

ABC-en ble første gang utarbeidet av Skattedirektoratet for inntektsåret 1979. Den blir utgitt hvert år, og har ligningsetaten som hovedadressat. ABC-en er en håndbok som presenterer ferdige tolkningsresultater på en rekke omfattende skatterettslige problemstillinger. Innholdet er ordnet etter overordnede tema, som presenteres i alfabetisk rekkefølge. Fordelen med en slik fremstillingsmåte er at det

⁴ Boe 1996 s.15

⁵ Jusleksikon 2002 s. 138

⁶ Boe 1996 s. 81

under hvert stikkord er samlet mye informasjon om samme tema. På denne måten vil det være enkelt å slå opp og finne relevante opplysninger i ABC-en.

Det går frem av forordet av den første utgaven at formålet med instruksene var å lette arbeidet ved ligningskontorene, og sikre ensartet praksis. De samme hensynene gjør seg gjeldende i dag.

I en juridisk lærebok er det normalt hovedregler og unntak som fremstilles og drøftes. Denne fremstillingsmåten er ikke valgt i ABC-en. ABC-en har fått en mer beskrivende utforming hvor formålet med innholdet er å løse praktiske spørsmål raskt.

ABC-en referer i svært varierende grad til de alminnelige rettskildefaktorene. De standpunkt den tar i tolknings spørsmål er som regel aldri begrunnet eller forankret i de alminnelige rettskildefaktorene. I de tilfeller hvor den tar opp kontroversielle tolknings spørsmål er verken dette presisert, eller løsningen begrunnet. Av denne grunn er det generelt et problem å vite hvor ABC-ens standpunkt har sitt grunnlag eller opprinnelse. Standpunktene kan være uttrykk for regler nedfelt i autoritative rettskilder, eller ett uttrykk for Skattedirektoratets instruks. Dette gjør det vanskelig for alle unntatt Skattedirektoratet selv å sjekke holdbarheten av det materielle innholdet i ABC-en. Dette må antas å være et problem også for ligningsfunksjonærene når de skal begrunne sine vedtak.

Når domstolene skal ta stilling til omtvistede skattes spørsmål, vil ABC-en ha liten eller ingen selvstendig vekt i den grad den redegjør for regler nedfelt i mer autoritative rettskilder, som lovtekst eller forarbeider. Men i den grad den er ett uttrykk for praksis, har den interesse fordi det er en enkel måte å skaffe rede på hvordan praksis er. ABC-en har karakter av å være en instruks til ligningsetaten og er en administrativ uttalelse, for domstolene har ikke ABC-en større vekt enn slike uttalelser ellers.⁷

1.4 Juridisk metode og saksbehandlerne metode

I denne oppgaven har jeg stått overfor et metodeproblem. I fremstillingen av gjeldende rett har jeg bygget på alminnelig juridisk metode. Ved siden av dette har jeg forsøkt å kartlegge ABC-en, og dens oppbygning i lys av den metoden saksbehandlerne har. Oppgaven blir dermed en sammenligning av to ulike metoder. Metoden i ABC-en

⁷ Zimmer 2001 s.49

bygger på en forutsetning om at den skal være et hjelpemiddel for ikke-jurister til å løse juridiske spørsmål.

En lovendring i 2000 aktualiserer denne problemstillingen. Ligningsloven § 2-1 hjemler nå ligningskontorene myndighet til å treffe alle vedtak vedrørende ligningen, derunder skatteberegningen.^{8 9} Før lovendringen var det ligningsnemndene som hadde kompetanse til å treffe vedtak, og ligningskontorene var i prinsippet bare saksforberedende organer. Ligningsnemndene kunne imidlertid delegere avgjørelsesmyndighet til ligningskontorene, og dette ble i stor grad gjort. Lovendringen er således en formalisering av praksis.

Ligningskontorene kan instrueres av Skattedirektoratet, det kan ikke nemndene. Dette tydeliggjør betydningen av saksbehandlernes beslutningsgrunnlag.

I det følgende vil jeg gjøre rede for de forutsetninger man må anta at ligningsfunksjonærenes metode hviler på, og dermed er utgangspunktet også for ABC-en. Jeg bygger på en fremstilling av Brinkmann og Eckhoff om dette tema fra 1986.

Skatteretten er et lovregulert område hvor legalitetsprinsippet er grunnleggende. Selv om de fleste som jobber som saksbehandlere på ligningskontorene ikke er jurister, er det likevel avgjørende at de treffer vedtak i henhold til gjeldende rett

Utdannelse og faglig bakgrunn vil påvirke hvordan man løser rettsspørsmål. Brinkmann og Eckhoff mener man grovt sett kan skille mellom tre ulike å løse rettsspørsmål på. For det første har vi den *profesjonelle* rettsanvendelsen som er basert på juridisk metodelære. Den profesjonelle rettsanvendelse kan være en komplisert prosess. Loven er ofte fragmentarisk, en regel i en paragraf kan ha et unntak i en annen bestemmelse. Reglene kan ikke leses ut av lovteksten, men er et resultat av en tolkningsprosess. De andre relevante rettskildefaktorer må trekkes inn i tolkningen, som forarbeider og rettspraksis.¹⁰

For det andre er det den *uprofesjonelle* rettsanvendelse. Ikke-juristers rettsanvendelse varierer sikkert en god del, men felles for de fleste vil imidlertid være at den er enkel. De tar ofte avgjørelser uten kjennskap til det foreliggende rettsmaterialet, og treffer derfor beslutningene ut fra reelle hensyn, altså ut fra hva de selv mener er

⁸ Se Ot. prp. nr.29 (1978-1979)

⁹ I noen tilfeller er imidlertid hjemmelen i lov eller forskrift lagt til ligningsnemnda

¹⁰ Brinkmann og Eckhoff 1986 s.1

rimelig og rettferdig resultat. Hvis avgjørelsen baseres på lovtekst vil avgjørelsen fremtre som en temmelig bokstavlig tolkning av denne.¹¹

For det tredje er det den *semi-profesjonelle* rettsanvendelsen. Dette er fremgangsmåter som følges av de som ikke er jurister, men som har som yrke å treffe vedtak i henhold til et bestemt sett regler.¹²

Ligningsfunksjonærer som ikke er jurister vil kunne karakteriseres som *semi-profesjonelle* saksbehandlere. Det er fremsatt en hypotese om denne typen rettsandvendere i Brinkmann og Eckhoff;

*”En nærliggende hypotese er at ikke-jurister som har til oppgave å anvende et sett av regler, bruker metoder som stort sett er enklere enn de profesjonelle, men mer systematisk enn de ekstremt uprofesjonelle. Men selvsagt kan det være innbyrdes forskjeller mellom slike rettsanvendere. Det kan bl. a. spille en rolle hva slags utdanning og erfaringsbakgrunn de har, og om de fast ansatt funksjonær eller nemndsmedlem. Hvor aktivt det overordnede sentrale forvaltningsorgan går inn for å styre sine underordnetes rettsanvendelse, kan også ha betydning. Dessuten kan det gjøre forskjell hva slags regelverk det dreier seg om, f.eks om det er komplisert og detaljert, og om det overlater meget eller lite til beslutningstakerens skjønn. Saksmengde og tidspress kan også virke inn”.*¹³

Hensynet til effektivitet er sterkt fremtredende i ligningsforvaltningen. Det tas standpunkt til en rekke tolkningsspørsmål hver dag. Men de alminnelige forvaltningsrettslige skranker gjelder også på skatterettens område. Krogh-Moe mener rettsikkerheten er ivaretatt på en god måte ved at ABC-en brukes som veiledning på alle landets ligningskontorer og på denne måten sikrer likebehandling.

”Når et rettsspørsmål er tvilsomt, kan ikke en ligningsfunksjonær la være å ta standpunkt til spørsmålet. Av de mulige fortolkningene må han velge en. Redaksjonsutvalget mente at det totalt sett var bedre at dette valget var gjort under Skattedirektoratets kontroll, enn at den samme diskusjonen skulle fortas parallelt på

¹¹ Brinkmann og Eckhoff 1986 s.2

¹² Brinkmann og Eckhoff 1986 s. 3

¹³ Brinkmann og Eckhoff 1986 s. 3

flere hundre ligningskontorer. Det ville ført til mye større forbruk av tid og det ville ført til enda mer forskjellsbehandling. Jeg vil påstå at rettsikkerheten ville blitt dårligere”¹⁴

Vi ser at Krogh-Moe fremhever at ABC-en skal være ett virkemiddel for rask saksgang og likhet for loven i ligningsforvaltningen. Mitt spørsmål i forlengelsen av dette er: Gitt at ligningsfunksjonærene er semi-profesjonelle, er ABC-en hensiktsmessig for å nå de mål Krogh-Moe stiller opp.

1.5 Kritikk mot ABC-en

Det er reist en del kritikk mot ABC-en i juridisk teori. Det er pekt på både generelle og spesielle problemer ved bruk av ABC-en. Som svar på denne kritikken, blant annet Krogh-Moes innlegg i Skatterett, har man fått et klarere innsyn i hva formålet med ABC-en er.

Zimmer hevder at ABC-en er for kategorisk, og at dette kan stå i kontrast til den tvil som i virkeligheten kan gjelde i tolknings spørsmål. Et annet problem han peker på er at når det ikke fremkommer av ABC-en at det foreligger tvil, så vil det kunne være vanskelig å anvende den.¹⁵ Gjems-Onstad mener at Skattedirektoratet tar seg for store friheter når de utarbeider ABC-en. I en artikkel i Skatterett kritiserer han hvordan ”realisasjon” er forklart i 1993 årgangen.¹⁶ Han hevder at Skattedirektoratet ikke har forsøkt ”å fortolke gjeldende regler. Det man prøver er å presse reglene i en retning ved å påvirke praksis og rettsoppfatninger. Man er ikke en nøytral fortolker, men aktør”¹⁷ Gjems-Onstad kritiserer også at det sjelden henvises til autoritative rettskilder.

Per Krogh-Moe, som har vært med på utarbeidelsen av alle utgavene av ABC-en, har imøtegått noe av denne kritikken¹⁸. Når det gjelder kritikken av hvordan ABC-en er utformet, og innholdet i den, mener Krogh-Moe det er viktig å se på bakgrunnen hvorfor ABC-en ble laget. Han hevder at de samme hensynene vil gjøre seg gjeldende også i dag.

¹⁴ Krogh-Moe 1995 s.369

¹⁵ Zimmer 2001 s.

¹⁶ Gjems-Onstad 1994 s.193

¹⁷ Gjems-Onstad 1994 s.194

¹⁸ Krogh-Moe 1995 s.365

ABC-en er ment som et hjelpemiddel til de saksbehandlere som hver dag møter et stort antall, og svært ulike fortolknings spørsmål. De aller fleste er ikke jurister. Boken skal være et hjelpemiddel for å dekke saksbehandlernes behov for raske avklaringer. Boken skal være en håndbok, ikke lærebok, og forutsettes ikke brukt for klagebehandling og mer kompliserte spørsmål.¹⁹

Krogh-Moe presiserer at utgangspunktet var at ligningsfunksjonærene skulle ha et verktøy som gjør raske avklaringer mulig. Av denne grunn er det gjort en del valg i utformingen, og dette er grunnen til at det i varierende grad er referert til andre rettskildefaktorer.²⁰

I de tilfeller et tolknings spørsmål har to eller flere tolkningsalternativer, så fremgår ikke det av ABC-en. Tolkningstvil avgjøres i den grad det er mulig på arbeidsmøtene for ABC-en. Men klarer de det ikke der, vil problemet ikke bli nevnt. ABC-ens redaksjonsutvalg jobber ut fra at det er bedre at de tar standpunkt i tvilsspørsmål, enn at hver ligningsfunksjonær på hvert ligningskontor velger ett av de foreliggende tolkningsalternativene. På denne måten er det større sjanse for at like tilfeller blir behandlet likt, og dette sikrer rettssikkerheten.²¹

1.6 Den videre fremstillingen

Jeg har valgt ut begrepene ”næringsvirksomhet” og ”utflytting” som grunnlag for en sammenligning mellom ABC-en og gjeldende rett. I kapittel to behandles næringsvirksomhetsbegrepet. I den siste utgaven av ABC-en er næringsvirksomhetskapitlet markant revidert, dette viser at det er foretatt en grundig gjennomarbeidelse.

ABC-en har i fremstillingen av næringsvirksomhetsbegrepet brukt stor plass på å avgrense begrepet mot tre viktige typetilfeller. Dette er grensen mot arbeidsinntekt utenfor næringsvirksomhet, passiv kapitalforvaltning og ikke-økonomisk aktivitet. Typetilfellene har jeg skilt ut i en egen del, kapittel 3.

¹⁹ Krogh-Moe 1995 s.368

²⁰ Krogh-Moe 1995 s.365

²¹ Krogh-Moe 1995 s. 369

I ABC-en er ”utflytting” knyttet til kapitteloverskriften ”Utland - allment hvor person er bosatt/ selskap er hjemmehørende”. I kapittel fire vil jeg kun behandle de internrettslige reglene hvor fysiske personer flytter ut av Norge, såkalt emigrasjon. Midlertidig opphold i utlandet vil ikke bli behandlet.

Hvert av kapitlene to, tre og fire er bygget opp på samme måte. Først redegjøres det for gjeldende rett slik den fremgår av lovtekst, forarbeider eller rettspraksis, eller hvordan den er fremstilt i juridisk teori. Så beskriver jeg hvordan ABC-en presenterer de samme begrepene. Til slutt kommer en drøftelse av ABC-ens fremstilling i lys av gjeldende rett, og med rettskildelæren som referanseramme.

Jeg har sett på to ulike årganger av ABC-en, henholdsvis for inntekstårene 2000 og 2002. De vil heretter bli referert til som ABC-00 og ABC-02. Jeg har valgt å foreta en slik sammenligning for å se om endringer i rettskildebildet raskt reflekteres i ABC-en.

Hvis det er Lignings-ABC generelt som blir omtalt, bruker jeg ”ABC-en”.

2 Næringsvirksomhetsbegrepet

2.1 Gjeldende rett

I det følgende skal jeg redegjøre for hvordan uttrykket ”næringsvirksomhet” fremgår i gjeldende rett ved å se på lovgivning, rettspraksis og forarbeider, eller hvordan reglene er beskrevet i juridisk litteratur.

Sktl § 5-1 stiller opp hovedregelen om at ”*fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet*” er skattepliktig. Dette er hjemmelen for å skattelegge bruttoinntekt i Norge.

Et alminnelig vilkår for at det skal foreligge en *fordel* er at det er noe av økonomisk verdi. Det vil si at andre ville måtte betale for å komme i samme posisjon. Begrepet omfatter inntekt både i form av penger og naturalytelser, jfr. lovens ordlyd ”*enhver fordel*”. Dette forutsettes også i sktl § 5-12 og de følgende paragrafer.²²

Etter sktl § 5-1 første ledd må fordelene være ”*vunnet ved*” arbeid, kapital eller ved virksomhet. I dette ligger det et krav til sammenheng mellom fordelene som er

²² Zimmer 2001 s. 118

innvunnet og arbeidet, kapitalen eller virksomheten. I de fleste tilfeller reiser dette ikke problemer.²³

I utgangspunktet er enhver fordel skattepliktig uansett hvilket vilkår i sktl § 5- 1 den faller inn under. Arbeid, kapital og virksomhet er alternative vilkår som hver for seg er nok for å pålegge skatteplikt. I en del sammenhenger vil det imidlertid ha betydning å kunne skille mellom dem. Virksomhetsregelen går ofte lengre, og er til dels undergitt særregler. Grensen mellom arbeid og virksomhet er i mange tilfeller flytende, og virksomhet - og kapitalregelen overlapper hverandre i stor grad. Av denne grunn kan det i visse tilfeller være vanskelig å vite om en inntekt er resultat av arbeid, kapital, eller virksomhet.

2.1.1 Avgrensning

I denne oppgaven rettes fokus mot virksomhetsbegrepet. Begrepene arbeid og kapital skal ikke drøftes, men grensen mot dem må likevel behandles for å definere hva en "virksomhet" er.

Selv om hovedregelen er at det skal betales skatt av alminnelig inntekt, vil det i praksis være viktig å trekke en grense mellom disse tre begrepene. Det er forskjeller knyttet ulike skattesats avhengig av om det er en inntekt i arbeid eller virksomhet. Det er også forskjeller med henhold til fradragrett, minstefradrag i arbeidsinntekt. Det vil for eksempel også kunne oppstå ulike skattesatser og unntak avhengig om en inntekt regnes for å være inntjent i eller utenfor virksomhet.

På grunn av forskjeller i skattesatser og beregningsmåter, så kan det bli et press for å få arbeidsinntekt omgjort til virksomhetsinntekt. Beregningsmåten for virksomhetsinntekter er mer gunstig fordi den er nettobasert, til forskjell fra bruttobasert arbeidsinntekt. Reglene om personinntekt er et eksempel på hvor det er viktig å holde inntektskategoriene fra hverandre. Man betaler kun skatt av arbeidsinntekt, og den del av virksomhetsinntekten som skyldes arbeid. Arbeidsgivers plikt til å foreta lønnstrekking og betale arbeidsgiveravgift gjelder også kun for arbeidsinntekt.²⁴ Også i internasjonale

²³ De Høyesterettsdommer som finnes på området gjelder alle spørsmålet om skatteplikt for kunstnerpriser, for eksempel Rt. 1958 s. 583 Hagerup, Rt. 1974 s. 976 Vesaas, Rt 1979 s. 481 Havrevold.

²⁴ Zimmer 2001 s. 124

forhold vil reglene avhenge av hva slags type inntekt det er man skal avgjøre skatteplikten for.²⁵

Reglene for virksomhetsutøvere kan i noen relasjoner lempe skatteplikten i forhold til hvis inntekten regnes som arbeidsinntekt. Arbeidsforhold prøves da å konstrueres som virksomhetutøvelse.

Grensen mellom virksomhets- og kapitalregelen har betydning i forhold til kapitalgevinstbeskatningen, for prosentligningens rekkevidde og i forhold til reglene om personinntekt.²⁶

2.1.2 Definisjoner av virksomhetsbegrepet

Begrepet ”*virksomhet* ” har ingen legaldefinisjon i skatteloven. Sktl § 5-30 regner opp en del eksempler på hva som kan omfattes, men loven angir selv at dette ikke er en uttømmende liste.

De nyeste forarbeidene, Ot.prp. nr. 86 (1997-1998), stiller opp en liste med tre momenter de mener er sentrale i vurderingen av om en aktivitet skal anses som virksomhet. Forarbeidene presiserer så selv at i lovutkastet er begrepet ”*virksomhet*” brukt om aktivitet som oppfyller disse tre kriteriene.

- det må være utøvet aktivitet av et visst omfang og en viss varighet
- aktiviteten må være utøvet for skatteyteres egen regning og risiko
- aktiviteten må ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.

Eckhoff sier at hvilken vekt forarbeider har, ikke kan besvares generelt, ”... [*m*]en lovanvendere bør i noen grad føle seg bundet av de tolkningsanvisninger som forarbeidene gir. I reservasjonen ” i noen grad” ligger at forarbeidenes anvisninger ikke bør anses ubetinget avgjørende”²⁷

Hvilken vekt som skal legges på forarbeidene her vil avhengige av om Høyesterett har sluttet seg til den anvisningen som er gitt. Det har også betydning hvor klare forarbeidene er. Jeg vil si at forarbeidene ikke er klare her. Det er ikke lett å se om forarbeidene mener det er skjønnsmomenter eller vilkår den har stilt opp. Dermed vil forarbeidene ikke være egnet til å gi veiledning i dette spørsmålet.

²⁵ Zimmer 2001 s. 124

²⁶ Zimmer 2001 s.124

²⁷Eckhoff 1997 s. 72

I rettspraksis har det ikke vært aktuelt å stille opp og vurdere alle vilkårene i en og samme dom. Problemstillingene i praksis vil normalt være rettet mot bare et av vilkårene i virksomhetsbegrepet, for eksempel om aktiviteten må anses å være drevet for skatteyteres egen regning og risiko. Høyesterettspraksis viser imidlertid at det her er snakk om vilkår som må være oppfylt for at en aktivitet skal regnes som virksomhet. Jeg oppfatter Ringnesdommens krav om at ”*virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd*” som et vilkår.²⁸

Også i juridisk teori har ulike rettsvitenskaplige forfattere definert virksomhetsbegrepet i gjeldende rett ulikt.

-”Virksomhet i § 42 forstand kan defineres som aktivitet med økonomisk karakter utøvet av skatteyteren selv, eller av andre som må likestilles med ham”.²⁹

-”Med begrepet næringsvirksomhet forstår vi en vedvarende virksomhet som er drevet for skatteyterens egen regning og risiko. Virksomheten har erverv som formål”³⁰

-”Tiltak (foretagender) med sikte på erverv av økonomiske goder, og som drives for skatteyterens regning og risiko”³¹

-”Virksomhet forstås som aktivitet med økonomisk karakter”³².

Selv om definisjonene er ulike er det ikke lett å peke på forskjeller. Definisjonene bidrar imidlertid til å presisere virksomhetsbegrepet.

Jeg legger i den videre fremstillingen til grunn at de momentene forarbeidene stiller opp er vilkår. Som vi skal se har Høyesterett sagt at begrepet ”*selvstendig næringsdrivende*” i ftrl § 1-10 skal ha sammen betydning som ”*virksomhet*” i skatteloven.³³ Folketryktdloven stiller opp *vilkår* for at noen skal regnes som ”*selvstendig næringsdrivende*”. Det er da naturlig at det også i skatterettslig henseende oppfattes som vilkår.

Jeg vil nå kommentere innholdet i de tre vilkårene forarbeidene stiller opp. Vilråene er knyttet til regelen, og en nærmere drøftelse av disse vil gi sørre forståelse av regelen.

²⁸ Se også Brudvik 2001 s.319

²⁹ Aarbakke 1990 s.125

³⁰ Fallan 1999 s.232

³¹ Brudvik 2001 s 318

³² Zimmer 2001

³³ Rt 2000 s 1981, Fabcondommen

Aktivitetskravet:

Kravet til at det må være utøvet en aktivitet er grunnleggende. Det er imidlertid ikke så strenge krav til aktivitetens omfang og varighet. Også aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet. Det må imidlertid trekkes en grense mot enkeltstående transaksjoner som i hovedsak vil falle utenfor begrepet.

I et henseende kreves det likevel at aktiviteten må ha et visst omfang for at det skal kunne regnes som virksomhet. Det er hvor det trekkes en grense mellom virksomhet og passiv kapitalforvaltning. Loven forutsetter at kapitalforvaltning i alminnelighet faller utenfor virksomhetsbegrepet.³⁴ Spørsmålet blir da om kapitalforvaltningen har et omfang og en varighet som tilsier at forvaltningen i seg selv er virksomhet.

Næringsvirksomhetsbegrepet omfatter et stort antall typer aktiviteter. Virksomhet består gjerne i en kombinasjon av arbeidsinnsats (skatteyterens eller andres) og kapitalinnsats.

Økonomisk karakter

For at en inntekt skal falle inn under virksomhetsbegrepet må den utførte aktivitet ha økonomisk karakter. I dette ligger det at aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi utøveren fordeler i form av økonomiske goder, se Rt. 1967 s. 1570 Visterdommen. Hvis aktiviteten medfører både inntekter og kostnader, blir det avgjørende om den samlet er egnet til å gi utøveren overskudd. *”Vurderingstema må være om en aktivitetstype med et innhold som den konkrete aktivitet har, med rimelighet kan antas å ville være egnet til å gi (netto-) fordel hvis den ble gjennomført slik tanken var da den foreliggende aktivitet ble påbegynt.”*³⁵

Kravet til økonomisk karakter gjør at det må trekkes en grense mot forbruk og fritidssysler. En sentral dom er Rt. 1985 s. 319 Ringnes. Det Høyesterett legger vekt på der er at *”virksomheten objektivt sett må være egnet til å i overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så i alle fall på noe lenger sikt”*. Dette skal være en objektiv vurdering.

Et moment er aktivitetens karakter. Selv om en aktivitet stadig går med underskudd, og det ikke er utsikter for at den noen gang vil gå med overskudd, er det i

³⁴ Aarbakke 1990 s.126

³⁵ Aarbakke 1967 s.2.20

visse tilfeller likevel ikke naturlig å si at det er en fritidssyssel. I Kjøngdommen Rt. 1995 s.1422 fremhevet Høyesterett i et obiter dictum at når det gjelder jordbruk og skogbruk ”må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres”. Zimmer sier at ”Dommene [Ringnes, Kjøng] viser at selv om vurderingen av om det foreligger økonomisk karakter, skal skje på sikt, kan karakteristikken endres over tid”³⁶ I Ringnesdommen hadde driften av eiendommen blitt ansett som virksomhet frem til 1978, men så anså ligningsmyndighetene at vilkårene ikke lenger forelå.

Skatteyers regning og risiko

Vurderingen av grensen mellom virksomhet og arbeid går som regel på om aktiviteten drives for skatteyers regning og risiko. Avgjørelsen av om dette vilkåret er oppfylt tas på grunnlag av en helhetsvurdering basert på en rekke momenter.

Det skatterettslige vilkåret må ses i sammenheng med folketrygdlovens § 1-10. Vilråene for om noen skal anses som *selvstendig næringsdrivende* i folketrygdlovens forstand er eksplisitt angitt. Ftrl § 1-10 oppstiller tre vilkår; skatteyteren må drive virksomheten for *egen regning og risiko*, virksomheten må være *vedvarende* og *egnet til å gi overskudd*.

At vurderingene skulle være like ble uttrykkelig sagt av Høyesterett i Fabcondommen Rt. 2000 s. 1981 ”omgrepet selvstendig næringsverksemd må ha same innhald ved fastsetjing av arbeidgivaravgift til folketrygda som i skatteretten”. Dette betyr at folketrygdloven får direkte betydning for hva som skal regnes som ”virksomhet”, og hva som er ”arbeid”

Når det gjelder det skatterettslige vilkåret om regning og risiko vil det sentrale i denne vurderingen være hvorvidt den som utfører aktiviteten opptrer så selvstendig at han ikke lenger kan anses som arbeidstaker. Et viktig moment i denne drøftelsen er hvem som har ansvar for resultatet. I tillegg er den økonomiske risiko skatteyteren utsetter seg for vil hvilken betalingsordning som er avtalt, og brukt også være sentral i denne vurderingen. Antall oppdragsgivere vil ha betydning siden det er egnet til å vurdere skatteyers selvstendighet.

Det skatterettslige vilkåret om vedvarende dreier seg om hvor varig aktiviteten er i det enkelte tilfelle. Det er imidlertid hva skatteyteren gjorde før og etter det aktuelle

³⁶ Zimmer 2001 s.130

oppdraget som er det mest sentrale. Man ser også på hvorvidt skatteyteren hadde andre oppdrag ved siden av, men i første rekke før eller etter oppdraget.

ABC-en har en litt annen tilnærming enn gjeldende rett. Den tar ikke utgangspunkt i vilkårene, men i tre viktige avgrensninger i forhold til næringsvirksomhetsbegrepet. Dette vil bli nærmere behandlet i kapittel 4,

2.2 ABC-en

Jeg vil i det følgende vil jeg kun en beskrivelse av hvordan ABC-02 presenterer og disponerer stoffet under stikkordet ”næringsvirksomhet” avsnitt for avsnitt. Her vil jeg kun konsentrere meg om det som er presentert i den generelle delen, avgrensningen mot typetilfellene kommer kapittel 3. Det er imidlertid to ting jeg innledningsvis vil fremheve vedrørende ABC-ens fremstilling. For det første er ABC-en lite fokusert på hjemmelsgrunnlagene. For det andre tar ABC-en utgangspunkt i eksempler og typetilfeller, mens gjeldende rett tar utgangspunkt i hovedregler og vilkår.

Under stikkordet ”næringsvirksomhet” behandler ABC-02 regelen om skatt på virksomhetsinntekter. ABC-02 nøyer seg med å vise til sktl. § 5-30 som er en presisering av hovedregelen i sktl. 5-1. Hovedregelen nevnes ikke. Forøvrig vises også til ftrl. § 1-10, SKDs arbeidsgiverhefter nummer 1,2 og 3 og FSSKD § 12-2-1.

ABC-02 presiserer umiddelbart at den bruker begrepet ”*virksomhet*” og ”*næringsvirksomhet*” der den før år 2000 brukte begrepet ”*næring*”. Den presiserer videre at fra nå av skal ”*begrepet ”virksomhet” i skatteloven skal forstås på samme måte som ”næringsvirksomhet” jfr. Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) side 48.*”

Det fremgår ikke hvor referansen til ”næringsvirksomhet” kommer fra.

Det presiseres samtidig at loven ikke definerer hva som omfattes av virksomhetsbegrepet, men at sktl. § 5-30 gir eksempler. ABC-en tar imidlertid ikke utgangspunkt i loven hovedregel for beskatning av virksomhetsinntekter i sktl. § 5-1. Den nevner heller ikke at hovedregelen i sktl § 5-1,(tilsvarende i § 42 i den gamle loven) helt siden 1911 har brukt begrepet ”virksomhet”

I det påfølgende avsnittet hevder ABC-en at der hvor den før år 2000 brukte ”inntektsgivende virksomhet” brukes nå ”inntektsgivende aktivitet” eller ”økonomisk aktivitet”, og at disse begrepene er videre enn ”(nærings-)virksomhet. Ved at den bruker det videre begrepet ”aktivitet” er det lettere å forklare at for eksempel utleie ikke er

virksomhet, men kapitalinntekt. Det er også praktisk å bruke vide begreper når nye tilfeller dukker opp, som eksempel kan nevnes at flere av de aktiviteter vi har i dag ikke passer inn under det tradisjonsbestemte begrepet ”næring”.

Etter min mening er det også et poeng at det gir språklig dårlig mening hvis man skal forsøke å forklare hva en ”virksomhet” er med begrepet ”virksomhet”.

ABC-en forklarer videre i hvilke tilfeller det vil være nødvendig å avgjøre om noe er ”næringsvirksomhet”; ” f. eks. spørsmål om beregning av personinntekt, stedbundet beskatning, tidfesting av inntekter og kostnader, tapsfradrag og regnskapsplikt.”

Med henblikk på grensedragningen mellom de alternative vilkårene i § 5-1, arbeid, kapital og virksomhet klargjør ikke at ABC-en at det dette som er utgangspunktet. ABC-en sier at *”I de fleste tilfeller er det klart om aktiviteten er av den ene eller andre karakter. Imidlertid kan spørsmålet i enkelte tilfeller være meget tvilsomt. Spørsmålet må da avgjøres etter en helhetsvurdering av en rekke momenter”*.

Vi ser her at for det første presiserer ikke ABC-en utgangspunktet i sktl 5-1. Den forklarer heller ikke hva en aktivitet er hvis den ikke er næringsvirksomhet.

ABC-en slår imidlertid fast at hvor det er tvil må avgjørelsen skje etter en helhetsvurdering av en rekke momenter. ABC-en unnlater her å ta stilling om disse momentene er vilkår som hver for seg må være oppfylt, eller momenter i en skjønnsmessig vurdering. Denne metodiske problemstillingen vil være sentral i min analyse, og vil bli behandlet i punkt 2.3.1.

ABC-en presiserer så at virksomhetsbegrepet kommer til anvendelse i deltalignede selskaper og aksjeselskap, andelslag mv. Dette vil ikke kommenteres ikke nærmere i oppgaven.

ABC-en redegjør for skattelovens næringsvirksomhetsbegrep i forhold til annen lovgivning på området. Skattebetalingsloven har samme virksomhetsbegrep som skatteloven. I forhold til merverdiavgiftsloven påpeker ABC-en at reglene ikke er helt sammenfallende. Som nevnt har Folketrygdloven en egen definisjon som er ment å ha samme innhold som skatteloven, ABC-en viser til forarbeidene³⁷. Det vises til en nyere Høyesterettsdom³⁸.

³⁷ Ot.prp. 29 (1995-1996) side 29

³⁸ Utv 1994/828. Dette er Rt. 1994 s.1064 Byedommen.

I andre del presenteres en liste av det ABC-02 mener er vilkårene i drøftelsen av om noe omfattes av virksomhetsbegrepet:

- ”-innebærer aktivitet
- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å og overskudd og
- drives for skatteytters egen regning og risiko

Det stilles ikke krav til at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at virksomheten skal anses som næring”

Heller ikke her nevner ABC-02 at det er sktl § 5-1 som er utgangspunktet for regelen. Vilkårlisten er i stor grad lik den presentert i forarbeidene³⁹, men dette nevnes ikke spesielt.

ABC-02 bruker for øvrig resten av kapitlet på å avgrense mot tre typetilfeller. I stedet for å drøfte vilkårene, tar den utgangspunkt tre viktige typetilfeller og drøfter disse.

- Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor næringsvirksomhet
- Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning
- Avgrensning mot ikke-økonomisk virksomhet

2.3 Sammenligning av gjeldende rett og ABC-en

I det følgende sammenligner jeg gjeldende rett og ABC-en. Herunder analyserer jeg hvordan de anvender rettskildefaktorene, hvilke henvisninger som er gitt og om fremstillingene i ABC-en og gjeldende rett er sammenfallende.

Jeg sammenligner også to årganger av ABC-en, henholdsvis ABC-00 og ABC-02. Hensikten er å se om det har skjedd endringer, og i så fall hva slags endringer som er gjort, hva de kan skyldes og om de er hensiktsmessige.

³⁹ Ot.prp. 29 (1995-1996) s.48

2.3.1 Avvik fra gjeldende rett

Henvisninger

Under kapiteloverskriften "næringsvirksomhetsbegrepet" i ABC-02 er hjemmelsgrunnlaget gjengitt. Man må da legge til grunn at dette også er uttrykk for hjemmelsgrunnlaget i ABC-ens drøftelser, og dermed hjemmelsgrunnlaget ligningsfunksjonærene bygger på og viser til i sine vedtak.

Av skattelovens bestemmelser viser ABC-en til § 5-30 uten å vise til andre bestemmelser. Det er særlig grunn til å merke seg at ABC-en ikke nevner hovedregelen i sktl. § 5-1. Etter alminnelig juridisk metode ville det vært naturlig å ta utgangspunkt i en tolkning av hovedregelens ordlyd, nemlig sktl. § 5-1.

Skattelegging er offentlig myndighetsutøvelse og legalitetsprinsippet gjelder. Lovstoffet er derfor sentralt. Zimmer presiserer at "*[l]ovens ordlyd er utgangspunkt for fortolkningen. Det gjelder neppe noe strengt krav om at det må foreligge klar lovhjemmel e. l. for skatteplikt...Men hensynet til forutberegnlighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå*"⁴⁰. Legalitetsprinsippet gjør seg særlig gjeldende hvor det er spørsmål om det foreligger hjemmel for skatteplikt enn hvor det er snakk om fradragsrett eller andre regler som er til fordel for skatteyteren.⁴¹ Det fremgår av loven selv og juridisk teori at § 5-30 bare er ment som en eksemplifisering av "virksomhet" i § 5-1.

Etter mitt syn er det i lys av juridisk metode mangelfullt å bare vise til § 5-30. Selv om ligningsfunksjonærene i stor grad bruker ABC-en som grunnlag for sine beslutninger er det viktig at de treffer både formelt og materielt er korrekte vedtak. Meningen med ABC-en er å lage et verktøy ikke-jurister kan bruke for å treffe vedtak. De vedtak de treffer må likevel være innenfor rammen av gjeldende rett.

Det ville også vært pedagogisk å vise til hovedregelen først, og klarlagt hva hovedregelen og vilkårene er. Det er grunn til å tro at i mange tilfeller vil det være en fordel for de som tar beslutningene at de hadde mer kunnskap om de regler de benytter.

⁴⁰ Zimmer 2001 s. 41

⁴¹ Zimmer 2001 s. 41

Det kan derfor stilles spørsmål ved at ABC-en avviker fra utgangspunktet i gjeldende rett. En grunn kan være at ABC-en ikke er en lærebok, den har et helt annet siktemål enn juridisk teori. ABC-en er løsningsorientert, og skal raskt kunne gi svar på de spørsmål som melder seg. For å nå disse målene er ABC-en utarbeidet som et oppslagsverk ordnet etter stikkord. Følgelig er det meningsinnholdet i stikkordsbegrepene som beskrives. Fremstillingen fremtrer på denne måten som mer deskriptiv enn den regelorienterte metoden som gjeldende rett bygger på.

Denne tilnæringsmåten har fellestrekk med metoden som tidligere var kjent som begrepsjurisprudens. Begrepsjurisprudensen var en toneangivende retning innen rettsvitenskapen på annen halvdel av 1800-tallet.

Denne metoden var preget av at man trakk slutninger ut fra ofte abstrakte begreper.⁴² Som eksempel kan nevnes at man oppfattet uttrykk som eiendomsrett, bruksrett, sevitutt, arverett og så videre som faste og klart avgrensede begreper. De mente derfor at man kunne trekke slutninger direkte fra et begrep og dermed løse et rettsspørsmål, for eksempel når lover skulle tolkes.⁴³ Anners illustrerer dette med eksempel fra diskusjonene om et barn født utenfor ekteskapet har eller bør ha arverett. Debatten dreide seg bare om hvorvidt et uekte barn logisk kunne føres inn under lovens begrep ”arving”. Sosiale og menneskelige hensyn ble ikke ansett som relevante. Arv forutsatte familie i lovens forstand, og dermed kunne barn utenfor ekteskapet ikke bli ansett som arvinger. De sto jo utenfor familieinstituttet.

Dette viser faren med å ta utgangspunkt i begreper og trekke juridiske slutninger utfra dette istedenfor vilkårene loven stiller opp, eller utviklet i rettspraksis. ABC-en har en praktisk tilnærming når den forklarer begreper.

Momenter eller vilkår

Under overskriften ”begrepsbruk” presiserer ABC-02 på side 674 at det i en rekke tilfeller kan det være vanskelig å avgjøre om en aktivitet er ”virksomhet”. Det står videre på side 675 *I de fleste tilfeller er det klart om aktiviteten er av den ene eller andre karakter. Imidlertid kan spørsmålet i enkelte tilfeller være meget tvilsomt. Spørsmålet må da avgjøres etter en helhetsvurdering av en rekke momenter*”.

⁴² Jusleksikon 2002 s.34 og 215

⁴³ Anners 1983 s. 278

Eksempler på slike momenter nevnes ikke. Det kan med dette se ut som at det kun er satt opp retningslinjer for avgjørelsen, og at resten er opp til ligningsfunksjonærenes frie skjønn.

Det er imidlertid viktig å skille mellom hva som er retningslinjer og hva som er vilkår i en drøftelse. Om retningslinjer uttaler Eckhoff/Sundby at de *"angir eller forutsetter hva som skal regnes som relevante (eller irrelevante) faktorer i en avveining"*⁴⁴ De presiserer videre at retningslinjer gir veiledning, men ikke definitive svar på hva enkeltavgjørelser skal gå ut på. Det vil alltid bero på en konkret skjønnsmessig vurdering.⁴⁵ Det betyr at momentene i en skjønnsmessig vurdering kan kombineres på ulike måter uten at det stilles krav til at et av momentene er nødvendige.

Vilkår er ofte knyttet opp til regler i rettskildelæren. De er betingelser for at en rettsfølge skal inntre. Eckhoff/Smith sier at vilkår/regler er *"det avgjørelser er betinget av, m.a.o avgjørelses forutsetninger(eller grunnlag)."*⁴⁶ Boe sier at dersom det er satt *"nødvendige og tilstrekkelige betingelser for at rettsvirkning skal inntre"* så er det en regel. Fra dette kan man utlede at i motsetning til retningslinjer er vilkår nødvendige forutsetninger for at en kompetanse, eller pliktregel skal kunne anvendes. Er ikke lovens betingelser oppfylt, så vil ikke en aktivitet bli ansett som virksomhet.

Det vil derfor være av stor betydning om man snakker om retningslinjer eller vilkår.

Drøftelsen om en aktivitet er virksomhet er basert på flere kumulative vilkår. Det er stadfestet i rettspraksis, og uttrykkelig sagt i ftrl § 1-10.

ABC-en presiserer også dette selv på side 676. Likevel vil denne sammenblandingen av rettsanvedelsesskjønn og forvaltningens frie skjønn være egnet til å forvirre de som skal treffe vedtak i henhold til ABC-en. Slik jeg ser det uansett en svakhet ved fremstillingen.

ABC-en kan ha ment at når det skal avgjøres om et av vilkårene er oppfylt, så vil dette bero på skjønnsmessig vurdering av en rekke momenter. Dette er imidlertid ikke sagt.

⁴⁴ Eckhoff/Sundbye 1991 s.109

⁴⁵ Eckhoff/Sundbye 1991 s.109

⁴⁶ Eckhoff/Smith 1997 s. 369

2.3.2 Endringer i fremstillingen/utvikling

ABC-en er under kontinuerlig oppdatering. Det er derfor interessant å se på to ulike årganger av ABC-en for å vurdere de endringene som er gjort, og se på hva de kan skyldes.

Fra ABC-00 og til ABC-02-02 har det ikke skjedd endringer i presentasjon av hjemmelsbildet. Det er imidlertid skjedd flere fremtredende begrepsavklaringer. Fremstillingen er lagt nærmere opp til gjeldende rett slik den er presentert i juridisk teori, og etter min mening gjør dette ABC-en mer hensiktsmessig. Zimmer og andre juridiske forfattere kobler sine drøftelser nærmere opp til vilkårene lovteksten og rettspraksis har stilt opp. Da fungerer næringsvirksomhetsbegrepet som et koblingsord mellom lovens vilkår, -og følger. Når ABC-02 bruker begrepene slik for eksempel Zimmer gjør, blir fremstillingen noe mer enn en begrepsanalyse.

Både ABC-00 og ABC-02 presiserer at hvor de før brukte ”næring” bruker den nå enten ”virksomhet” eller ”næringsvirksomhet”. Dette begrunner de ved å henvise til Ot.prp. nr. 86(1997-98) side 48. Den presiserer videre at skatteloven nå har konsekvent innarbeidet begrepet ”virksomhet” der den før også brukte begrepene ”næring”, ”næringsvirksomhet” og ”næringsdrift”. Det er egnet til å forundre at de underbygger dette ved å henvise til forarbeidene fra 1997-1998 når skattelovens hovedregel har alltid brukt begrepet ”virksomhet”.

Bakgrunnen for denne endringen kan være at ”næring” er ansett som et snevrere begrep enn ”virksomhet”. Ut fra en språklig betydning er ”næring” forklart med ”erhvervsgren”.⁴⁷ ”Næring” er et tradisjonsbundet begrep. Aarbakke slår fast at næring indikerer en aktivitet av lenger varighet og omfang enn virksomhet. Virksomhet er et videre begrep enn næring, og vil omfatte flere typer aktiviteter.⁴⁸

Grunnen til at ABC-en før har brukt ”næring” kan ha sammenheng med den typetilfelleorienterte metoden ABC-en preges av. I Ringnesdommen ble det uttrykkelig slått fast at det ikke dreier seg om to sammenfallende begreper. Høyesterett presiserte at Ringnes ikke drev næring, og at spørsmålet da ble om han drev virksomhet.

Det som imidlertid er mer oppsiktsvekkende er at ABC 2000 ikke bruker de avklaringer den selv har gjort. Fortsettelsen er en drøftelse av næringsbegrepet, og hva

⁴⁷ Wishman 1996 s.323

⁴⁸ Aarbakke 1990 s. ?

slags virksomhet som er "næring". Hvis man bruker de presiseringer som er gjort innledningsvis vil dette føre til sirkeldrøftelser; hva slags virksomhet er virksomhet.

Presiseringen av at virksomhetsbegrepet og næringsvirksomhetsbegrepet er likestilt er kom først inn i 2001 utgaven av ABC-en. I ABC 2000 ble det kun presisert at skatteloven nå bruker virksomhet der den før brukte ordene næring eller næringsvirksomhet. Dette var ikke helt riktig formulert siden flere bestemmelser i loven også før brukte begrepet virksomhet. ABC 2000 viser også til forarbeidene som presiserer at "virksomhet" og "næringsvirksomhet" har samme innhold. Dette er riktig og er senere stadfestet av Høyesterett.

I 2002 utgaven er det presisert at ABC-en selv nå bruker "virksomhet" og "næringsvirksomhet" der den før brukte "næring". At dette uttrykkelig er sagt kan være på grunn av Høyesteretts presisering i Fabcondommen, Rt. 2000 side 1981. Dommen sidestilte disse "virksomhet" i skatteloven og "selvstendig næringsvirksomhet" i folketrygdloven. Dette nevnes ikke i ABC-en. (Dette vil bli behandlet mer inngående i kapitlet om avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor næringsvirksomhet) Som nevnt kan kanskje også behovet for et mer fleksibelt begrep enn "*næring*" ha gjort seg gjeldende

Nytt i 2002 utgaven i forhold til ABC 2000 er også at det presiseres at "inntektsgivende virksomhet" er byttet ut med "inntektsgivende/økonomisk aktivitet". Det skal nå vurderes om aktiviteten er av en slik art at den er "*virksomhet*". Dette hindrer det preg av sirkeldefinisjon som var i ABC-00.

Etter mitt syn er de språklige endringene som er gjort hensiktsmessige. Det er også naturlig at ABC-en anvender de begreper som blir brukt i gjeldende rett. Spesielt siden "næring" og "virksomhet" ikke er sammenfallende. Når ABC-en bruker Zimmers begrepsbruk ledes brukerne lettere opp til jussen, og begrepsbruken blir mer juridisk treffende. Ett spørsmål som reiser seg er om dette er bevisst gjort for å få gode juridiske vedtak, eller om det er tilfeldig.

Selv om begrepsbruken er blitt betydelig bedre, så er det ikke rettet opp i det jeg ser på som sammenblanding av momenter og vilkår, rettsanvendelse og skjønnsutøvelse.

3 Tre viktige avgrensninger i forhold til virksomhetsbegrepet i gjeldende rett og Lignings-ABC

3.1 Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor næringsvirksomhet

Sktl. § 5-1 angir ikke noe skille mellom arbeids- og virksomhetsinntekter utover det som følger av ordlyden. Begrepene er eksemplifisert i loven, sktl. §§ 5-10 og 5-30. Den nærmere grensen er forøvrig satt i rettspraksis.

Grensen mellom arbeids-, og virksomhetsinntekter kan komme opp i to relasjoner; om den aktivitet som er utført må regnes som virksomhet, og om en person tilknyttet en virksomhet kan sies å være ansatt i virksomheten. Ansettelsesforhold er blitt et praktisk viktig spørsmål siden det har utviklet seg en rekke ulike arbeidsrelasjoner som skal vurderes.

3.1.1 Gjeldende rett

Fastsettelse av grensen mellom næringsvirksomhet og ansettelsesforhold i relasjon til trekk-, avgifts og innberetningsreglene har vært en gjenganger i rettspraksis.⁴⁹ Skatteloven, skattebetalingsloven, folketrygdloven og merverdiavgiftsloven har alle regler hvor det er avgjørende om en økonomisk overføring er lønn eller vederlag for næringsdrivende. I rettspraksis er problemstillingen vurdert konkret ut fra en domstolskapt momentliste.

Ftrl. § 1-10 (i kraft fra 1997) anses å være en kodifisering av praksis fram til da. Bestemmelsen definerer begrepet ”*selvstendig næringsdrivende*” og angir en liste med relevante momenter i avgjørelsen av spørsmålet.⁵⁰

Ftrl. § 1-10 definerer en selvstendig næringsdrivende som ”*enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt*”. Vi ser at det er tre vilkår som alle må foreligge for at ftrl. § 1-10 skal være oppfylt. Den næringsdrivende må for *egen regning og risiko* drive en *vedvarende virksomhet* som er *egnet til å gi overskudd*.

⁴⁹ Wishmann 1996 s. 339

⁵⁰ Zimmer 2001 s.397

Ftrl. § 1-10 annet ledd angir videre seks eksplisitte momenter som vil være relevante i vurderingen av om momentene er oppfylt:

- om virksomheten har et visst omfang
- om vedkommende har ansvaret for resultatet av virksomheten
- om vedkommende har arbeidstakere i sin tjeneste, eller nytter frilansere
- om vedkommende driver virksomheten fra et fast forretningssted
- om vedkommende har den økonomiske risikoen for virksomheten,
- om vedkommende bruker egne driftsmidler

Dette er ingen uttømmende liste, men eksempler på momenter som det er lov å ta med i vurderingen, men som alene ikke vil avgjøre resultatet.

I Fabcondommen Rt.2000 s.1981 har Høyesterett lagt til grunn at grensen er den samme for plikten til å betale arbeidsgiveravgift som i forhold til reglene personinntekt og minstefradrag. Dette innebærer at definisjonen i ftrl. § 1-10 av begrepet ”*selvstendig næringsdrivende*” er direkte relevant for grensen mellom arbeids- og virksomhetsinntekt.⁵¹

I Fabcondommen⁵² sier Høyesterett at hvis vilkåret om *egen regning og risiko*, er oppfylt, men ikke vilkåret om *vedvarende*, vil skatteyder bli ansett som frilanser. Frilansere er en mellomgruppe som tar enkeltstående oppdrag utenfor virksomhet. I følge sktl. § 5-10 skal dette behandles som arbeidsinntekt. Om de enkelte vilkårene er oppfylt beror på en helhetsvurdering.

I det følgende skal jeg redegjøre for de viktigste momentene i helhetsvurderingen av vilkåret om regning og risiko. Det mest sentrale vil være hvem som har *ansvaret for resultatet*. I Hybdommen, Rt. 1973 s.1136, ble det fremhevet at orkestret selv satte inn vikarer ved behov, og valgte selv repertoar. I Bydommen, Rt. 1994 s. 1064, ble resultatansvaret fremhevet som det helt sentrale. I EMIdommen, Rt.1985 s. 644, ble det lagt vekt på at artistene var undergitt plateselskapets instruksjon og styring, og at dette talte for at de var i et arbeidsleieforhold. I Fabcondommen fremhever førstvoterende at hvis det hadde vært avtalt at konsulentene hadde resultatansvaret, så ville det vært klart at de konsulentene ikke var ansatt. Hvem som har resultatansvar beror på en tolking av avtalen.

⁵¹ Zimmer 2001 s.392

⁵² Rt. 2000 s.1981

Den økonomiske risikoen som skatteyteren utsetter seg for er også viktig i vurderingen. I Hybdommen ble det fremhevet at musikerne selv eide instrumentene de brukte, og at dette talte mot at de var i tjeneste hos Hybelboerenes forening. I EMIdommen ble det fremhevet at artistene ikke selv eide noe av det kostbare utstyret som ble brukt, eller leide inn nødvendig personell, og at dette talte for at det var et tradisjonelt arbeidsleieforhold. I Byedommen ble det fremhevet at Bye hadde risikoen for sine utgifter.

Et tredje moment er *betalingsordningen*. I Hybdommen skulle betaling skje ved at orkesteret hver kveld fikk en sum som så skulle fordeles internt. I Fabcondommen ble brutto betaling, etterskuddsfakturering og at det ikke skulle betales ekstra for overtid og på helligdager sett på som tegn mot at det forlån et tjenesteforhold

Antall oppdragsgivere vil også kunne være relevant inne vurderingen.

Vilkåret om at aktiviteten må være *vedvarende* ble fremhevet i Fabcondommen. Hvis dette vilkåret ikke er oppfylt vil skatteyter være frilanser.⁵³ Det sentrale i denne vurderingen er hva skatteyter har gjort *før og etter det aktuelle oppdraget*. Har skatteyter inngått lignende oppdrag taler dette for selvstendig næringsvirksomhet, hvis det mer er et enkeltstående oppdrag, taler dette for frilansaktivitet.

3.1.2 *Lignings-ABC*

ABC-02 fremhever at grensen mellom hva som er virksomhet og hva som er arbeid som oftest er et spørsmål om aktiviteten drives for skatteyters regning og risiko.

Den fremhever at man må se på det reelle forholdet mellom partene når dette spørsmålet skal avgjøres. Har partene inngått en avtale skal det ses hen til hvordan partene har innrettet seg etter avtalen, hva oppdragsgiver/mottaker har kalt utbetalingen spiller ingen rolle.

⁵³ Rt. 2000 s. 1981

ABC-en presiserer at det i enkelte tilfeller vil være vanskelig å avgjøre hva det reelle forholdet er. Den viser så til en del momenter som vil tale imot at det foreligger næringsvirksomhet:

- skatteyter har flere oppdragsgivere samtidig eller etter hverandre,
- oppdragsgiver dekker ikke skatteyterens kostnader i tillegg til godtgjørelsen for selve arbeidet,
- skatteyter holder materialer og lignende,
- skatteyter har selv driftsmidler,
- skatteyter har selv egne ansatte,
- oppdraget omfatter bare et bestemt arbeid,
- oppdraget er ikke bare tidsavgrenset,
- skatteyter har ikke krav på flere oppdrag fra oppdragsgiver,
- skatteyter har ikke krav på vederlag etter at oppdraget er avsluttet,
- avregning skjer i fast beløp ikke per tidsenhet,
- skatteyter har rett til å stille med andre enn seg personlig,
- oppdragsgiver kan reklamere på arbeidsresultatet,*
- for bierverv; at skatteyteren for øvrig er næringsdrivende,*
- skatteyter har eget kontor/produksjonslokaler mv.,*
- oppdragsgiver har ikke faglig instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres,*
- oppdragsgiver har ikke administrativ instruksjonsmyndighet over hvorledes arbeidet skal utføres.”*

ABC-en fremhever at denne oppregningen ikke er uttømmende, og at momentene vil ha ulik vekt i ulike situasjoner. En aktivitets varighet og omfang vil variere etter hva slags type prosjekt eller oppdrag det er snakk om. At et moment ikke er tilstede, behøver ikke bety at man er utenfor virksomhetsbegrepet.

ABC-en presiserer at det er i en rekke tilfeller tatt stilling til hvorvidt en aktivitet er virksomhet eller ansettelsesforhold. Den gir så alfabetisk anvisning for hvordan noen typer slike spørsmål skal løses, for eksempel for advokater.

I ABC-00 utgaven var det gjengitt en rekke dommer, i ABC-02 er disse satt inn i avsnitt med den type aktivitet som var saksforhold i dommen⁵⁴. Dette gjør at dommer med generell betydning som prinsipielt vil ha betydning i de fleste saker om dette spørsmålet, bare vil stå under et bestemt stikkord. Dette gjelder blant annet Fabcondommen som er av generell betydning, og i stor grad har betydning i alle sakene.

3.1.3 Sammenligning av gjeldende rett og ABC-en

I det følgende skal jeg først se på om det er noen forskjeller i materielt innhold mellom gjeldende rett og ABC-en. Herunder skal jeg se på de henvisninger ABC-en har gitt, hvordan de har behandlet spørsmål om trekantforhold i arbeidslivet, og til slutt hvordan momentene i drøftelsen er behandlet. Jeg vil også se på endringer fra ABC-00 til ABC-02.

AVVIK FRA GJELDENDE RETT

Henvisninger

ABC-en er blitt kritisert fordi den i for liten grad henviser til de autoritative rettskildene.⁵⁵ I ABC-02 er det under avsnittet *avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor næringsvirksomhet* henvist til en rekke dommer. All rettspraksis er imidlertid ført inn i den alfabetiske stikkordslisten med praktiske eksempler. Det er ikke henvist til noen dommer under den generelle presentasjonen av grensen mot arbeidsinntekt.

Det er spesielt en dom jeg mener det burde vært henvist til under den generelle presentasjonen, Fabcondommen. Faktum i saken gjaldt om innleide konsulenter var å regne som ansatte eller næringsdrivende. I ABC-02 er dommen bare blitt henvist til under stikkordet konsulenter.

Dommen vil uten tvil kunne gi veiledning i lignende saker hvor det er usikkert om en konsulent er selvstendig næringsdrivende. Fabcondommen introduserer også imidlertid en avklaring av generell betydning som ikke bare gjelder konsulenter.

⁵⁴ HRD i Utv II/194, HRD i Utv II/290, HRD i Utv 1973/570, HRD i Utv 1986/680, HRD i Utv 1994/828, LRD Utv 1997/47, LRD Utv.1999/ ,LRD Utv. 1999/775,URD i Utv. 1996/52. Denne listen med dommer er fjernet i 2002 utgaven

⁵⁵ Gjems-Onstad 1995

Høyesterett la til grunn i dommen at grensen er den samme for plikten til å betale arbeidsgiveravgift som i forhold til reglene om personinntekt og minstefradrag. Siden dette innebærer at definisjonen av ”*selvstendig næringsdrivende*” i ftrl § 1-10 da vil ha direkte betydning for grensen mellom arbeids-, og virksomhetsinntekter, er det uheldig at denne dommen kun er nevnt under stikkordet ”konsulenter”.⁵⁶

Jeg tror at en henvisning til Fabcondommen i den generelle delen også ville vært hensiktsmessig siden ABC-en selv både henviser til ftrl § 1-10, og gjør et poeng av at grensen mellom ”næringsvirksomhet” og ”virksomhet” er den samme, slik dommen slår fast.

Momentene i drøftelsen

ABC-02 stiller opp en liste over relevante momenter som vil tale for at en aktivitet er næringsvirksomhet. Momentene tilsvarer verken listen i Zimmer, eller de momentene som ftrl. § 1-10 stiller opp. ABC-02 stiller opp flere momenter enn de andre rettskildefaktorene, i alt 16 punkter som vil tale for at en aktivitet er næringsvirksomhet.

Etter mitt syn anses det klart at ABC-02 ikke tar med noe annet eller mer enn det som er presentert i gjeldende rett. Den deler opp og presiserer de momentene. Dette kan være en stor fordel siden momentene bare er listet opp uten at de er kommentert videre. Presiseringene gjør det lettere for ligningsfunksjonærene å forstå hva som egentlig ligger i det enkelte moment, og dermed bruker momentene slik det er ment.

Det er imidlertid viktig å merke seg at for visse grupper vil kun få av momentene være oppfylt selv det ikke kan være tvil om at de er selvstendig næringsdrivende. Dette kunne vært sagt mer direkte i ABC-en.

Slik jeg ser det kunne imidlertid listen over momentene i ABC-02 vært mer hensiktsmessig satt opp. Rekkefølgen momentene er presentert i kan virke litt tilfeldig. Momentet om at skatteyter har eget produksjonslokale/kontor er presentert nesten sist i listen. Jeg mener dette momentet hadde passet bedre sammen med momentene om at skatteyter holder egne materialer, har egne driftsmidler og har egne ansatte som er presentert nesten helt først.

I Fabcondommen strukturerer Høyesterett momentene ved at de skiller hvilke momenter som referer seg til drøftelsen av vilkåret ”regning og risiko” og hvilke som

⁵⁶ Zimmer 2000 s. 393

referer seg til vilkåret ”vedvarende”. Momentene knyttes direkte an mot regelen. Dette er også gjentatt i Zimmer.⁵⁷

Dette kunne med fordel vært gjort i ABC-en også. Det er spesielt momentet at skatteyteren har flere oppdragsgivere samtidig eller etter hverandre som vil være relatert til om aktiviteten kan sies å være vedvarende. Hvis dette vilkåret ikke er oppfylt vil aktiviteten ikke være virksomhet. Dette er et poeng som ikke kommer klart fra i ABC-en.

ABC-en nevner ikke forholdet mellom ftrl. § 1-10 og § 1-9. Hvis vilkåret om ”regning og risiko” er oppfylt, men ikke vilkåret om ”vedvarende” vil skatteyter, som nevnt, bli regnet som frilanser etter ftrl. § 1-9.⁵⁸ Dette er ikke nevnt i ABC-en, dette er uheldig siden frilansere er en mellomgruppe i forholdet arbeid og virksomhet.

Jeg vil imidlertid si at momentene i ABC-en er bedre egnet til å gi veiledning enn momentene som er listet opp i ftrl. § 1-10

Trekantforhold i arbeidslivet

Fabcondommen dreide seg om såkalte trekantforhold i arbeidslivet. Det er situasjoner hvor den som (eventuelt) er arbeidsgiver står i en mellomstilling mellom oppdragstakeren og oppdragsgiveren. Det finnes flere kategorier av slike trekantforhold.⁵⁹ Dette er en praktisk problemstilling siden for eksempel mange verkstedbedrifter har behov for fleksibel eller midlertidig arbeidskraft avhengig av hva slags, og hvor mange oppdrag de har.⁶⁰ ABC-en nevner ikke disse problemstillingene. De er imidlertid sentrale, og har relevans for spørsmålet om en aktivitet er ansettelsesforhold eller virksomhet.

De ulike typene trekantforhold klassifiseres ofte i tre grupper: arbeidsformidling, entrepriser/verksleie og utleie av arbeidskraft. Arbeidsformidling er hvor oppdragstaker er en mellommann som formidler kontakt mellom oppdragsgiver og arbeidssøker. Entreprise/verksutleie kjennetegnes ved at det er avtalt at oppdragstaker skal utføre et bestemt type arbeid, der vedkommende bærer ansvaret for at resultatet blir som avtalt. Hvor det er snakk om arbeidskraftutleie foreligger det et ansettelsesforhold mellom

⁵⁷ Zimmer 2001 s. 396-397

⁵⁸ Rt. 2000 s.1981.

⁵⁹ Gregar Berg-Rolness 2001 på s 256

⁶⁰ Gregar Berg-Rolness 2001 s. 267

utleier og arbeidstaker. Arbeidstakerne er underlagt oppdragsgivers ledelse og hans styring og instruksjonsrett.⁶¹

Hvis det i en arbeidssituasjon konstanteres formidling vil man ha en presumsjon for at det foreligger ansettelsesforhold mellom oppdragsgiver og konsulenten, konsulenten er dermed i et ansettelsesforhold og ikke selvstendig næringsdrivende. Dersom kontraktsforholdet mellom oppdragstaker og oppdragsgiver må anses å være en avtale om arbeidskraft, vil det være en presumsjon for at den aktuelle konsulenten er ansatt hos utleier. I en entreprisekontrakt vil oppdragsgiver ofte stå fritt i spørsmålet om arbeidet skal utføres av egne ansatte eller settes bort til underentreprenører.⁶²

- ENDRINGER I FREMSTILLINGEN

I ABC-00 var det i avsnittet om grensen mellom ansettelsesforhold og næringsvirksomhet, listet opp en lang rekke dommer som har generell betydning i dette spørsmålet. Denne listen er nå tatt ut. Dommene er nå plassert i den alfabetiske oversikten av eksempler på hvordan noen slike problemstillinger skal løses.

Jeg antar at det på denne måten vil være lettere å finne dommer som angår faktum i den saken ligningsfunksjonæren til enhver tid har liggende foran seg. Noen av dommene har betydning utover den aktivitet spørsmålet i dommen gjelder. De vil også kunne hjelpe til å definere reglene. Jeg mener derfor at listen i ABC-00 er mer hensiktsmessig

3.2 Avgrensning mot passiv kapitalforvaltning

Rettspraksis har trukket opp grensen mellom arbeid og kapital. Skatterettslig virkning av at noe er kapital er 28 prosent flat skatt

3.2.1 Gjeldende rett

Kapital- og virksomhetsreglene overlapper hverandre i stor grad. Det vil i visse tilfeller forligge dobbel hjemmel for skatteplikt. Men virksomhetsreglene går ofte

⁶¹ Gregar Berg-Rolness 2001 s. 269

⁶² Gregar Berg-Rolness 2001 s. 271-272

lenger, og de har også spesialregler. Lex specialis tilsier da at virksomhetsreglene går foran.

Kapitalinntekter kan opptre i mange former. I skatteloven går det en viktig sontring mellom kapitalgevinster og andre kapitalinntekter, ofte kalt kapitalavkastning. Det er sikker rett at kapitalgevinster ikke omfattes av kapitalregelen i sktl § 5-1 første ledd. Det er en særskilt hjemmel for kapitalgevinster i sktl § 5-1 annet ledd.⁶³

Spørsmålet om kapitalinntekter er virksomhetsinntekter kan oppstå i to varianter. Den ene varianten er hvor det er klart at skatteyter utøver en virksomhet, men det er usikkert om inntekten har tilknytning til virksomheten. Den andre er hvor det oppstår spørsmål om forvaltning av formuesgjenstanden i seg selv utgjør en virksomhet.

Virksomhet består ofte i en kombinasjon av arbeidsinnsats og kapitalinnsats, hva som er det dominerende varierer i ulike virksomheter. I et rørleggerfirma vil arbeidsinnsatsen være det dominerende, mens ved drift av en forretningsgård vil kapitalgevinsten være det sentrale. Grensen for om noe skal anses som virksomhet eller kapital ” *må trekkes etter en helhetsvurdering, der sentrale momenter er inntektens størrelse og den aktivitet som forvaltningen av gjenstanden krever* ”⁶⁴

Aarbakke⁶⁵ mener at det generelt ikke bør stilles store krav til varighet og omfang for at noe skal anses som virksomhet. Men hvor det skal trekkes en grense mot passiv kapitalforvaltning, må man legge vekt på omfanget av den aktivitet forvaltningen krever. Dette er i utgangspunktet aktivitet som faller utenfor virksomhetsbegrepet. Rt. 1956 s.328, Johan Langes Minde

3.2.2 ABC-en

I avgrensningen mot passiv kapitalforvaltning fastslår ABC-en at kapitalinntekt kan være både avkastning og gevinst. Er formuesgjenstanden/ kapitalen en del av næringsvirksomheten, blir også inntekten en del av næringsinntekten. ABC-en sier at

”Når inntekten ikke inngår i annen næring må det avgjøres om forvaltningen av formuesgjenstanden/kapitalen må anses som en næringsvirksomhet i seg selv. Det

⁶³ Zimmer 2001 s.154

⁶⁴ Zimmer 2001 s. 246

⁶⁵ Aarbakke 1990 s.126

viktigste moment for grensen mellom næringsvirksomhet og passiv kapital vil være aktivitetens omfang. Ved vurderingen må det legges vekt på hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien.”

Når man skal vurdere aktivitetens omfang, må det legges vekt på alle typer aktivitet. Den behøver ikke være utført av skatteyter selv. Er det etablert noe for å forvalte kapitalinntekten taler dette for at det er virksomhet. ”*Kravet til aktivitetens omfang vil variere og må vurderes over noe tid avhengig av virksomhetens art.*”

ABC-en presiserer at skatteyter kan sette bort arbeidet med å forvalte kapitalen til en annen selvstendig næringsdrivende, for eksempel en advokat. Det må da vurderes konkret om aktiviteten drives for skatteytters regning og risiko og dermed skal tilordnes skatteyteren. Forvalterens aktivitet må være av et slikt omfang og varighet at skatteyter ville vært ansett som næringsdrivende dersom skatteyter hadde utført aktiviteten selv. Denne presiseringen er ny i ABC-en i forhold til ABC 2000.

ABC-en forklarer videre at kravet til omfang må vurderes over tid og avhengig av virksomhetens art.

Det gis så eksempler på hvordan ulike kapitalinntekter bør vurderes.

3.2.3 Sammenligning av gjeldende rett og ABC-en

Jeg vil i det følgende se på om ABC-en avviker fra gjeldende rett og om det er skjedd endringer fra ABC-00 til ABC-02

Avvik fra gjeldende rett

Fremstillingen av grensen mot passiv kapitalforvaltning har også generelt blitt bedre fra ABC-00 til ABC-02. Dette er i hovedsak på grunn av at begrepsbruken i kapitlet er blitt bedre. Også her ”*næring*” byttet ut med ”*næringsvirksomhet*” fra ABC-00. Men endringene av ”inntektsgivende virksomhet” til inntektsgivende/økonomisk aktivitet” er ikke av så stor betydning her. ABC 2000 brukte begrepet ”aktivitet” og ikke ”virksomhet” for å forklare de handlinger inntekten skriver seg fra.

ABC-en forklarer at det skal legges vekt på omfang når ligningsfunksjonærene skal ta standpunkt om forvaltning av en formuesgjenstand/kapital er virksomhet. Den sier at det viktigste *momentet* er aktivitetens omfang. Det kan være et spørsmål om ikke

det er et *krav* at aktiviteten må ha et visst omfang for at kapitalforvaltning skal kunne anses som virksomhet.

Det er videre forklart at det i denne vurderingen skal legges vekt på *hvor mye av avkastningen som skyldes aktiviteten og hvor mye som skyldes kapitalverdien*. Dette er en konkret vurdering som har likhetstrekk med den vurderingen som skal foretas etter delingsreglene. Jeg vil anta at et så avgrenset og konkret tema for vurderingen vil hjelpe ligningsfunksjonæren når de skal se på aktivitetens omfang. Zimmer⁶⁶ sier at sentrale momenter i helhetsvurderingen er inntektens størrelse og den aktivitet forvaltning av gjenstanden krever. At inntektens størrelse i seg selv er viktig i vurderinger ikke nevnt i ABC-en.

Jeg mener ABC-en mer direkte kunne presisert at det kan være snakk om to spørsmål. I det ene tilfellet er det på det rene at det er en virksomhet, men at det er usikkert om den aktuelle gjenstanden har tilknytning til virksomheten. I det andre tilfellet er det usikkert om forvaltningen av gjenstanden i seg selv utgjør en virksomhet.

Det er ikke henvist til noen dommer i den generelle delen av avsnittet som avgrenser virksomhet mot passiv kapitalforvaltning.

Endringer i fremstillingen

Det er ikke gjort store endringer i fra 2000 til 2002. Det er imidlertid kommet inn en presisering at hvor det er en næringsdrivende som tar seg av forvaltningen av formuesgjenstanden/ kapitalen må dette arbeidet være av en slik varighet og omfang at det vill blitt ansett som næringsvirksomhet hvis skatteyter hadde utført aktiviteten selv. Jeg kan ikke se at dette er noe annet enn en presisering som følger av reglene.

3.3 Avgrensning mot ikke-økonomisk virksomhet

3.3.1 Gjeldende rett

Zimmer kaller dette kravet til økonomisk karakter. For at det skal oppstå skatteplikt må aktiviteten på en eller annen måte gå ut på å skape verdier, i motsetning

⁶⁶ Zimmer 2001 s. 246

til å forbruke dem, veldedighet, utdanning, omsorg og lignende. Den viktigste dommen om økonomisk karakter er Rt. 1985 s.319, Ringnes. Høyesterett sa at det sentrale i virksomhetsbegrepet var *”at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder så i alle fall på lengre sikt”* I en lignende sak, Rt. 1995 s.1422, Kiønig, fikk skatteyder medhold i at det forelå virksomhet. Tilsvarende spørsmål oppstår hvor det er tale om skatteplikt for en inntektspost Rt. 1965 s. 1159, Vister. Dommene angir at det sentrale er om aktiviteten vil kunne lede til overskudd, denne vurderingen skal ha utviklingen over årrekke for øye. Vurderingen skal være objektiv, skatteyers egen oppfatning av karakteren av sin aktivitet er ikke avgjørende.

Det er mulig at aktivitetens karakter kan virke inn på vurderingen. Enkelte aktivitetstyper kan vanskelig ses på som fritidssysler på tross av at de går med underskudd i en årrekke. I et obiter dictum i Kiønigdommen sa Høyesterett at for de som driver jordbruk og skogbruk som levevei *”må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres...det blir ikke samme rom for en vurdering fra ligningsmyndighetene om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd”*.

Karakteristikken av om det foreligger økonomisk karakter kan endres over tid. I Ringnesdommen ble jordbrukseiendommen regnet som virksomhet frem til 1978, da mente ligningsmyndighetene at vilkårene ikke lenger forelå, og regnet eiendommen som feriested. I Brækstaddommen, Rt 1952 s. 150, gikk endringen motsatt vei.

3.3.2 Lignings-ABC

ABC-en fremhever at det viktigste momentet ved grensen mellom næringsvirksomhet og ikke-økonomisk aktivitet er om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi skatteyteren økonomiske fordeler. Det avgjørende er om aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi overskudd vurdert over en passende tid.

Det refereres så til en rekke dommer:

-HRD I Utv.1985/386 (jordbruk ”Ringnesdommen”)

-HRD I Utv. 1995/1127 (jordbruk/skogbruk ”Kiønig”)

-LRD i Utv. 1989/92 (fiske med egen båt- påanket, men nektet fremmet for Høyesterett.

-LRD i Utv.1991/1388 (travsport- ikke påanket)

-LRD i Utv.1992/197 (utleie av lystbåter mv.- påanket med avvist av Høyesterett

-LRD i Utv.1994/1169 (utleie av båter - ikke påanket)

-LRD i Utv.1996/563 (kjøp og videresalg av bruktbiler – ikke påanket)

Det må godtas at det er næring hvis en aktivitet som går med underskudd, utelukkende er etablert med tanke på å tjene penger.

ABC-en gir så en inngående redegjørelse for overskuddsbegrepet.

Det er det reelle overskudd som skal legges til grunn, ikke det ligningsmessige resultat. Det vises hvordan investeringer skal behandles. Passive inntekter som ikke har tilknytning til driften skal ikke regnes med i det reelle overskudd. Overskuddet må dekke en rimelig forrenting av kapitalen og gi en rimelig eierlønn. Dette må imidlertid ses i forhold til den enkelte virksomhet, og i landbruksnæringer vil det stilles mindre krav eierlønn og kapital plassert i eiendom. Driver skatteyster atskilte virksomheter skal disse vurderes hver for seg. *”Normalt bør all virksomhet som inngår i næringsoppgaven for jordbruk anses som en virksomhet.”* Ved vurderingen om det er overskudd skal inntekter/kostnader vedrørende våningshus/kårbolig holdes utenfor. *”Høyesterett har lagt grunn at dersom visse vilkår er oppfylt så kan jord- og skogbruk ses under ett i forhold til næringsbegrepet. Det vil i slike tilfeller regelmessig være jordbruksdriften som vil være av en slik karakter at den alene ikke kan anses å oppfylle kravene til næringsvirksomhet. Se HRD i Utv. 1995/1127. [Kiønig] Det må i slike tilfeller likevel settes minstekrav til aktivitet og driftsapparat for at det skal betegnes som jordbruk i det hele”*

Vurderingen er om virksomheten slik skatteyster driver den vil gi overskudd i fremtiden. Skatteysters planer for fremtiden må vurderes konkret, det skal da tas hensyn til lengden på planleggingsperioden, hvor konkrete planene er, og om de har gitt uttrykk i det ytre i form av innkjøp, arbeider mv.

3.3.3 Sammenligning av gjeldende rett og ABC-en

I avsnittet om avgrensningen mot ikke-økonomisk aktivitet er en stor del av plassen viet en presentasjon av overskuddsbegrepet. Dette er til en stor grad en regnskapsterminologisk drøftelse og vil ikke bli viet stor plass her.

AVVIK FRA GJELDENE RETT

Jeg mener at avsnittet om grensen mot ikke-økonomisk aktivitet i stor grad samsvarer med fremstillingen av gjeldende rett slik den er fremstilt i Zimmer⁶⁷. De

⁶⁷ Zimmer 2001

viktigste dommene på området er nevnt generelt, og de har også brukt dem i utarbeidelsen av fremstillingen. Dette gjør at fremstillingen er i tråd med gjeldende rett både i innhold og begreper.

ENDRINGER I FREMSTILLINGEN

Også her preges fremstillingen av at den har blitt bedre ved at det er de juridisk relevante begrepene som brukes i drøftelsen. I ABC 2000 snakkes om i hvilke situasjoner virksomhet er næring, i 2002 utgaven snakkes om når en aktivitet blir ansett som næringsvirksomhet. Overskriften er også endret fra avgrensning mot ikke-økonomisk virksomhet til ”ikke-økonomisk aktivitet”. Dette gjør ABC-en mer hensiktsmessig når den skal brukes til å ta standpunkt til juridiske problemstillinger på området. Det er likevel ikke store endringer fra ABC 2000.

4 Utflytting

I det følgende skal jeg først se på hvordan reglene om utflytting er fremstilt i gjeldende rett slik gjeldende rett fremgår av lovtekst og rettspraksis, eller er beskrevet i juridisk teori. Videre i punkt 4.2 skal jeg se hvordan ABC-02 beskriver begrepet ”*utflytting*”. I punkt 4.3 skal jeg sammenligne gjeldende rett og ABC-en for å se om det er ulikheter i fremstillingene. Forutsatt at det er ulikheter i fremstillingene vil jeg også se om ABC-ens utforming er hensiktsmessig.

For å kunne pålegge skatteplikt til Norge må to forutsetninger være tilstede. For det første må norsk intern rett gi hjemmel for beskatning, og for det andre må Norge ikke ha begrenset beskatningsmyndigheten i en skatteavtale.

Skatteavtalene er folkerettslig bindende avtaler som trekker grense for hvor langt statene kan utstrekke sin interne beskatningshjemmel utover landets grenser. De gir ikke hjemmel for å pålegge skatteplikt, men er et redskap for å unngå at det samme inntektsgrunnlaget skattelegges av to eller flere stater samtidig. I de fleste tilfeller har Norge inngått skatteavtaler med de land nordmenn flytter til.⁶⁸

⁶⁸ De skatteavtaler Norge har inngått bygger stort sett på OECDs Mønsteravtale.

Mønsteravtalen gir anvisning på et hierarki over ulike temaer som skal vurderes når statene skal ta stilling til hvor en person er bosatt:

- 1) hvor har skatteyteren sin faste bolig
- 2) sentrum for livsinteresser
- 3) vanlig opphold

Sktl § 2-1 første ledd hjemler skatteplikt for alle som er ”bosatt i riket”.⁶⁹ Det er denne regelen som skal behandles i det følgende. Denne fremstillingen behandler kun skattepliktens opphør ved utflytting hvor en fysisk person varig bosetter seg i utlandet, emigrasjon. De internrettslige reglene med formål å hindre dobbelbeskatning, for eksempel, sktl § 16-20 flg, vil jeg ikke gå nærmere inn på. Midlertidig opphold i utlandet vil heller ikke bli behandlet.

4.1 Gjeldende rett

Sktl. § 2-1 slår fast at ”enhver som er bosatt i riket” har plikt til å betale skatt til Norge. I dagens samfunn er det imidlertid ikke uvanlig at folk flytter for å bosette seg i et annet land. Spørsmål vedrørende skatteplikt for dem som tar opphold i et annet land for en kortere, eller lengre periode får derfor stadig større aktualitet. Et spørsmål er da hvor langt globalinntektsprinsippet som er nedfelt i sktl § 2-1 sjuende ledd rekker.

Globalinntektsprinsippet innebærer at skatteyter har alminnelig skatteplikt til Norge for all inntekt han har, også inntekt fra utlandet. Spørsmålet blir da når skattemessig bosted opphører slik at den alminnelige skatteplikten til Norge faller bort.

Det er ingen bestemmelse i skatteloven som direkte regulerer hva som skal anses som utflytting. Det er også lite å slutte fra forarbeidene. Om skatteyter ikke lenger skal anses bosatt i Norge må bero på en konkret helhetsvurdering. Grensene for vurderingen er trukket opp i Høyesterettspraksis.

Sktl § 2-1 femte og sjette ledd stiller opp spesialregler for noen grupper av skattebetalere, dette gjelder sjøfolk, ansatte i utenriktjenesten, tjenestemenn i NATO og studenter. Disse blir ikke behandlet her.

Det er viktig å merke seg at på tross av at det skal lite til for at en person skal anses innflyttet, skal det mye til før det aksepteres at utflytting har skjedd. Dette skyldes ikke at vurderingen er opp til ligningsforvaltningens frie skjønn, eller deres ønske om å beskytte skattefundamentet. Det beror på de grenser som er trukket opp i Høyesteretts praksis.⁷⁰

4) statsborgerskap

5) avtale mellom de berørte parter

⁶⁹ Zimmer 2001 s. 485

⁷⁰ Harboe og Hobbelhagen 2001 s. 89

Vurderingstema for at en person skal anses utflyttet er blitt formulert på ulike måter. Den formuleringen som er mest brukt ble introdusert i Rt. 1917 s. 972 og gjentatt i Rt. 1927 s. 559. I disse dommene la Høyesterett avgjørende vekt om skatteyter ut fra en ”*helhetsvurdering kan anses å ha brutt tilknytningen til Norge*” for et ubestemt fremtidig tidsrom. Hvis dette vilkåret er oppfylt anses man ikke lenger bosatt i Norge.

Høyesterett har gitt anvisning på en rekke momenter som er relevante ved vurderingen av om en person skal anses varig utflyttet. I juridisk litteratur er rettspraksis tolket dit hen at noen tilknytningsmomenter har større vekt enn andre i vurderingen.

Det er lite å slutte av forarbeidene til sktl § 2-1. Slik rettskildebildet fremstår, har jeg valgt å se på rettspraksis og juridisk teori som uttrykk for gjeldende rett. Av tilgjengelig teori på området har jeg i denne fremstillingen valgt å legge mest vekt på Harboe og Hobbelhagens fremstilling fra 2001, og Storm-Nielsen fra 1982. De gir en grundig drøftelse av problemstillingen. Selv om Storm-Nielsens artikkel er skrevet for tjue år siden, har den relevans i dag fordi den er svært grundig, og flere andre rettsteoretikere har lagt hans fremstilling til grunn, og bygget videre på den. Harboe og Hobbelhagen er den nyeste fremstillingen på området. De har en praktisk tilnærming til problemstillingen, og reiser spørsmål som burde være relevante for ABC-en.

Storm-Nielsen henviser og gjennomgår i stor uttrekning til eldre rettspraksis. Jeg tar utgangspunkt i Harboe og Hobbelhage og henviser til nyere rettspraksis, slik de gjør i sin fremstilling.

Harboe og Hobbelhagen mener de kan slutte av rettspraksis at forholdet til eventuell bolig i Norge er det tilknytningsmomentet med størst vekt i vurderingen.⁷¹ Storm-Nielsen mener Høyesterett ved siden av boligforhold også legger sterk vekt på familieforhold.^{72 73}

De ulike forfatterne har ikke identiske lister over relevante momenter i vurderingen. I stor grad skyldes dette at de har valgt å gi momentene ulike betegnelser, men innholdet i vurderingene er i stor grad sammenfallende.⁷⁴

⁷¹ Harboe og Hobbelhagen 2001 s. 91

⁷² Storm-Nielsen 1982 s. 207

⁷³ Zimmer 1992 s.85 mener også at bosted er et sentralt vurderingsmoment.

⁷⁴ Storm-Nielsen mener boligforhold, familieforhold, forholdet til myndighetene og økonomiske forhold skal vurderes. Harboe og Hobbelhagen drøfter

Harboe og Hobbelhagen mener at vilkårene for at utflytting er skjedd må ses i lys av den tilknytningen skatteyteren hadde til Norge før utflyttingen fant sted.⁷⁵ Det skal mer til for at en norsk statsborger som har bodd i Norge i hele sitt liv skal anses utflyttet, enn en utenlandsk statsborger som kun så vidt har oppfylt bostedskravet. Foreligger det en sterk tilknytning, skal det mer til for å anse den brutt, enn hvis tilknytningen har vært løs eller kortvarig. Denne relativiseringen av vilkårene mener de er enkelt forenlig med Høyesteretts praksis.

4.2 Momentene i vurderingen av om en person anses å være utflyttet

For å avgjøre om en skatteyter er bosatt i Norge i en utflytningssituasjon har Høyesterett gitt anvisning på helhetlig vurdering hvor det sentrale er om tilknytningen til Norge må anses være brutt. I det følgende vil jeg se på de momenter som er relevante i den vurderingen.⁷⁶

I ABC-en er skjønnsmomentene kun kort nevnt, ingen av dem er kommentert videre. I det følgende vil jeg vise at det er mye teori og praksis knyttet til skjønnsvurderingen.

4.2.1 Momenter i tilknytning til fast bolig

Det er i praksis trukket frem en rekke tilknytningsmomenter som er relevante i vurderingen av om utflytting er skjedd. Et utgangspunkt kan være at man ser på om skatteyter har etablert seg med ny fast bolig i utlandet. Et annet sentralt spørsmål er samtidig han fortsatt har tilknytning til bolig i Norge.⁷⁷ At bolig er et sentralt moment i vurderingen kan også utledes av lovens ordlyd; ”bosatt”.⁷⁸

tilknytning til fast bolig, om skatteyter er gift eller har omsorg eller har omsorg for andre, økonomiske interesser, og andre forhold. Det Storm-Nielsen kaller forhold til myndighetene omfatter i stor grad det Harboe og Hobbelhagen behandler under ”andre forhold” for eksempel melding til folkeregisteret.

⁷⁵ Harboe og Hobbelhagen 2001 s. 90

⁷⁶ Momentene er i stor grad hentet fra fremstillingen i Harboe og Hobbelhagen 2001 s. 91 flg.

⁷⁷ Harboe og Hobbelhagen 2001 s. 91, og Storm-Nilsen 1982 s.207

⁷⁸ Storm-Nielsen 1982 s. 207

Normalt har skatteyteren disponert en fast bolig i Norge. Utflytting vil som oftest være betinget av denne boligen ikke lenger står til disposisjon for den som hevder å ha flyttet til et annet land

I de tilfeller hvor skatteyter ved en utflytting fortsatt disponerer bolig i Norge, vil det være usikkert om man vil kunne regnes som utflyttet. Den konkrete bedømmelse er vanskelig fordi man befinner seg i en gråsoner.

Hva slags juridisk grunnlag disposisjonsretten har hatt, for eksempel leierett eller eiendomsrett, spiller ingen rolle. Det er kombinasjonen av disposisjonsrett og faktisk utnyttelse som karakteriserer etablering og opprettholdelse av egen bolig. Disposisjonsretten behøver ikke å være formalisert.

Som nevnt vil varig utflytting vil forutsette at disposisjonsretten til boligen bortfaller, eller at skatteyteren ikke lenger rent faktisk utnytter disposisjonsretten. Dette betyr at en person kan regnes som utflyttet selv om han fortsatt har disposisjonsrett over boligen sin, forutsatt at han faktisk ikke utnytter den. Et eksempel kan være en person som har flyttet til utlandet, men som ikke har klart å selge boligen sin for eksempel fordi den ligger i utkantstrøk med stor fraflytting.⁷⁹

Hvis den som bor i utlandet eier et hus eller leilighet i Norge, så kan dette bli ansett for å være en kapitalplassering hvis det leies ut. I dette ligger det en forutsetning om at skatteyter ikke selv kan disponere den.⁸⁰ Vi ser at det sentrale ikke er om man eier en boligeiendom, men hvorvidt den tjener til eierens egen bruk.

En herredsrettsdom gjengitt i Utv. 1993 s.743 kan illustrere dette. Et ektepar flyttet til Spania, og solgte boligen sin til et familieselskap. Når de var i Norge benyttet de den boligen de tidligere hadde eid. Besøkene i Norge var i hovedsak ferie, men den ene ektefellen utførte også noe arbeid her. De fikk ikke medhold i at skatteplikt til Norge var bortfalt på grunn av utflytting. Retten bemerker at:

”Det helt sentrale element i den vurderingen som skal foretas synes å være skatteyterens tilknytning til bolig i Norge, jfr. Også ordet ”bosatt” i ordlyden...”

Den fremhever videre at det verken i teori eller praksis er oppstilt noe krav om at skatteyter skal være *eier* av bolig i Norge for at skatteplikten skal bestå.

”Det avgjørende må være det reelle forhold, nemlig om man rent faktisk har disposisjonsadgang til den tidligere bolig i Norge.”

⁷⁹ Harboe og Hobbelt 2001

⁸⁰ Utv. 1997 s. 530

Rettens vurderinger her synes representative for hva man vil møte i en utflyttingssituasjon. Det er disposisjonsadgangen til den tideligere bolig som er det sentrale.

I de tilfeller hvor det foreligger tvil hvorvidt om skatteyteren har flyttet ut, så er det skatteyteren som har risiko for de faktiske forhold. Uklarhet om den rettslige bedømmelse vil derimot måtte avklares ”på fritt grunnlag”, og legalitetsprinsippet tilsier at rettslig uklarhet bør trekke i skattyters favør⁸¹

Det er ikke noe vilkår for at en skatteyter regnes som utflyttet at det er oppstått skatteplikt i et annet land. Dette beror på tilflyttingslandets regler. Det vil kunne være et bevismoment når det skal avgjøres hvor sterk tilknytning vedkommende har til tilflyttingslandet.⁸²

På grunn av velstandsutviklingen er det nå ikke uvanlig at personer eier hus både i Norge og utlandet. Typisk at folk kjøper seg hus i Spania, som kan fungere som helårsbolig. Erverv av bolig i utlandet vil i seg selv ikke anses som utflytting. Skatteyteren må bruke eiendommen i utlandet på en slik måte at utflytting kan sies å ha skjedd. I tillegg må han ha brutt tilknytningen til Norge, som nevnt ovenfor.

Det er ikke en betingelse for at en person skal anses utflyttet at vedkommende har skaffet seg fast bolig i utlandet, men dette vil kunne være et viktig moment til støtte for anførselen om at det har skjedd en utflytting.

Hvis skatteyter beholder fritidseiendommen sin i Norge er dette i utgangspunktet ikke til hinder for å bli ansett som utflyttet. Men med tanke på den standard mange hytter har i dag kan en aktuell problemstilling være om ”hytta” likevel må regnes som fast bolig i Norge. Det må foretas en konkret vurdering av faktisk bruk.

Hvis en nordmann etter å ha flyttet ut skaffer seg en ferieeiendom i Norge vil dette i utgangspunktet ikke bli ansett som at han har flyttet tilbake. Det forutsettes da at eiendommen brukes på en måte som tilsier at det ikke bare er en fritidseiendom. I praksis vil karakteren av oppholdene i Norge vil være mer avgjørende enn eiendommens karakter.

Hvilken hensikt skatteyteren mener å ha er relevant. Hvis han selv ikke regner seg som utflyttet, kan det være vanskelig for ligningsmyndighetene å påvise dette. Det

⁸¹ Harboe og Hobbelt 2001 s. 93

⁸² Harboe og Hobbelt 2001 s.109

er imidlertid ikke en veldig praktisk problemstilling, men kan oppstå hvor det høyere skattesatser enn i Norge.

Mer praktisk er at en person selv regner seg som utflyttet. Hvis dette skal legges til grunn av ligningsmyndighetene må hensikten være realisert gjennom faktiske disposisjoner, som må kunne dokumenteres.

4.2.2 Er skatteyder gift eller har omsorg for andre

Hvor skatteyder er gift og har mindreårige barn vil normalt bli ansett som bosatt der hvor familien oppholder seg. Det kan imidlertid bli regnet som utflytting hvor et familiemedlem reiser først med den hensikt å legge forholdene til rette før resten av familien flytter etter. Når hele familien flytter vil tilknytningen til Norge bli svekket. Det er det enkelte familiemedlems forhold som skal vurderes.

4.2.3 Økonomiske interesser

Ved vurderingen av om skatteyteren har brutt sin tilknytning til Norge vil det være et moment hvorvidt økonomiske engasjementer i Norge er avvirket. Investering i egen bolig er her særlig relevant. Også andre typer økonomiske interesser kan bli tillagt vekt hvis det skaper en forventning om at vedkommende i fremtiden vil oppholde seg i Norge.

4.2.4 Andre momenter

Hvorvidt melding til Folkeregisteret er sendt eller ikke er ikke et relevant i denne vurderingen. En manglende melding kan kanskje ses på som en indikasjon på at flytting ikke har skjedd.

4.3 Lignings-ABC

Under stikkordet "*Utland –allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende*" behandler ABC-en vilkårene for når en person anses utflyttet fra Norge. Den viser til sktl. §§ 2-1, 2-3 og FSFIN § 2-30.

Jeg vil innledningsvis understreke at fremstillingen av utflyttingsbegrepet relativt sett ikke virker så gjennomarbeidet som kapittelet om næringsvirksomhet. Det

er ikke tatt inn noen henvisninger til dommer, og fremstillingen er ikke blitt endret på flere år.

ABC-en begynner med å presise fremgangsmåten når man skal ta stilling til spørsmål om skatteplikt til Norge. Man må først:

-undersøke om det foreligger hjemmel for beskatning i Norge etter norsk intern rett

-deretter undersøke om det er inngått skatteavtale med det annet land, og om denne begrenser retten til beskatning.

Skatteavtalen gir ikke hjemmel for beskatning. Den kan bare innskrenke skatteplikten etter norsk intern rett. Er det ikke inngått en skatteavtale, eller det saken gjelder ikke er regulert i avtalen, så skal intern rett som skal løse spørsmålet.

Den presiserer at skatteavtalene som hovedregel er bilaterale avtaler og at de ikke er like. Det er derfor nødvendig å studere den enkelte avtale i den enkelte sak.

ABC-en slår fast at for at det skal oppstå skatteplikt til Norge må en person være ansett som bosatt her. Dette er det naturlige utgangspunkt etter sktl. § 2-1 *Når en person flytter ut av landet, må det vurderes om tilknytningen til Norge er så sterk at han fortsatt må anses bosatt her.* ABC-en slår fast at det må være hjemmel i norsk lov for å skattelegge, og at denne retten ikke er innskrenket i en skatteavtale.

Under overskriften generelt, skatteloven, slår ABC-en fast at om en person anses bosatt, eller et selskap/innretning anses hjemmehørende vil være avgjørende for skatteplikt til Norge både etter norsk rett og skatteavtalene. bosatt” menes ”skattemessig” bosatt, statsborgerskap er ikke avgjørende i denne vurderingen

ABC-en presiserer at globalprinsippet er hovedregelen i norsk rett. Det betyr at personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i Norge er skattepliktig hit for hele sin inntekt og formue. Det kan imidlertid også oppstå begrenset skatteplikt hvor en person ikke anses bosatt her for bestemte inntekts- eller formuestyper.

Under deloverskriften internrett, bosettesle ved utflytting på side presiserer ABC-en først at med ved fast utflytting så anses personen ikke lenger bosatt i Norge allerede fra den dagen han reiser ut. Standarden ABC-en stiller opp er at: *”De disposisjoner skatteyteren har foretatt, må være av en slik art at de tilkjennegir at hensikten virkelig har vært å ta varig bopel utlandet.”* Denne vurderingsnormen avviker fra den som er stilt opp i rettspraksis. Dette vil bli kommentert videre i punkt 4.4.1. At skatteyteren har meldt flytting til folkeregisteret er alene ikke nok.

Avgjørelsen av om skatteyder må anses utflyttet vil bero på en totalbedømmelse av den enkeltes situasjon. Lignings-ABC stiller opp eksempler på momenter som vil tale mot når en saksbehandleren på ligningskontoret skal avgjøre om utflytting er skjedd.

- at skatteyder fortsatt har fast bolig i Norge,
- at han har arbeidsmessig tilknytning hit,
- at ektefelle og barn bor i Norge.

Skatteyderen vil normalt ikke anses utflyttet selv om han har feriehus her.

”Skatteyderen vil i utgangspunktet ikke anses utflyttet hvis han oppholder seg i Norge i løpet av året. Det kan imidlertid være grunn til å se bort fra tilfeldige og kortvarige opphold som ikke indikerer bostedstilknytning til Norge.” Som eksempler nevner ABC-en tilfeldige feriebesøk, eller at skatteyderen kommer på grunn av dødsfall eller sykdom vedrørende personer som bor i Norge. Det siste eksemplet ”kan virke søkt. Stolt-Nielsen side 209”. Men det kan indikere at vurderingen er streng, og det skal lite til for å bli skattepliktig til Norge. HRD i Utv. II/ 330 og 346, 1954/102, 1978/56, URD i Utv. 1985/635, Utv. 1993/734. ABC-en stiller opp en kasuistisk regel for pensjonister, det godtas opphold inntil 3 måneder i løpet av en 12 måneders periode. For norske pensjonister som oppholder seg i Spania, se FIN Utv. 1999/1323. se i utv. etter dette om det er satt opp så klart

Det kan oppstå begrenset skatteplikt ved midlertidig opphold i utlandet.

4.4 Sammenligning av utflyttingsregelen i gjeldende rett og ABC-en

4.4.1 Avvik fra gjeldende rett

Forholdet mellom vurderingen av innflyttnings-, og utflytningssituasjoner

Sktl § 2-1 regulerer både hvor en skatteyder flytter inn i Norge, og hvor han flytter ut. Hvor det er en skatteyder som flytter inn i Norge vil kun kortvarig opphold regnes som innflytting. Den som oppholder seg her i seks måneder, vil bli ansett som ”bosatt”, jfr sktl § 2-1 annet ledd. Bosettelse i Norge kan også foreligge før oppholdet i Norge har vart så lenge som seks måneder. Da vil det skatteyder normalt anskaffet bolig

til eget bruk, eller det foreligger arbeidsmessig tilknytning som viser at oppholdet i Norge kan påregnes å vare i mer enn seks måneder.⁸³

I utflyttingssituasjoner har som nevnt Høyesterett gitt anvisning på en ganske streng helhetsvurdering; om skatteyder *kan anses brutt med Norge*. Av dette ser vi at utgangspunktene for vurderingene er ulike. Dette er ikke nevnt i ABC-en.

Det ville imidlertid være hensiktsmessig å presisere at dette er to ulike vurderinger. Dette spesielt siden ABC-en behandler innflytting og utflytting rett etter hverandre.

At normen er streng indikeres også av standarden Høyesterett har gitt anvisning på : ”*om skatteyder kan anses brutt med Norge*”. ABC-en bruker ikke denne formuleringen når den beskriver hva utflytting er. ABC-en sier på side 1079 ”*De disposisjoner skatteyteren har foretatt, må være av en slik art at de tilkjennegir at hensikten virkelig har vært å ta varig bolig i utlandet*” Det kan her se ut som at ABC-en tar utgangspunkt i regelen sktl § 2-1 annet ledd som regulerer innflytting. Ordlyden der er: ”*hensikt å bli her ikke bare midlertidig*” Det er egnet til å forundre at ABC-en ikke har presiser dette i en slik grad at det ikke er tvilsomt at de har tatt utgangspunkt i sktl §2-1 første ledd.

Skjønnsmomentene som brukes i vurderingen av vilkårene er like, men siden standarden ikke er lik vil vurderingene heller ikke bli like. Dette burde vært presisert.

Vekting av momentene

I en skjønnsmessig vurdering vil det være en rekke momenter som er *relevante*. I dette ligger det at det at det er lov å ta dem med i vurderingen, men at ingen alene vil være avgjørende. Hvilken *vekt* momentene har i vurderingen sier noe om det forholdet dem i mellom, og hvor mye de skal telle.⁸⁴

Vurderingen av om en skatteyder skal anses varig utflyttet beror på helhetsvurderingen Høyesterett har gitt anvisning på i rettspraksis. I ABC-02 er det nevnt tre relevante momenter for denne vurderingen: *om skatteyder disponerer fast bolig i Norge, om han har beholdt arbeidsmessig tilknytning til Norge, eller om ektefeller og barn bor her*. ABC-02 stiller opp momentene, men drøfter dem ikke videre.

⁸³ Harboe og Hobbelhagen 2001 s.32

⁸⁴ Boe 1996 s. 153 flg.

I en gjennomgang av gjeldende rett ser vi at tilknytning til bolig i Norge har stor vekt i vurderingen. I de tilfeller hvor skatteyder fortsatt hadde bolig i Norge, opprettholdt også Høyesterett statusen som ”bosatt” jfr sktl § 2-1.⁸⁵

Harboe og Hobbelhagen og Storm-Nielsen slutter også fra rettspraksis at det legges avgjørende vekt på forholdet til fast bolig i Norge. Hvor en skatteyder har disponert over en fast bolig, vil utflytting nesten alltid være betinget av at han ikke lenger disponerer denne.⁸⁶ Dette er ikke presisert i ABC-02.

Når ABC-02 ikke sier noe om det innbyrdes forholdet mellom de ulike momentene, vil ligningsfunksjonærene få et skjevt bilde av skjønnstemaet. De kan få inntrykk av at alle momentene er likestilt, og på denne måten kan drøftelsen og utfallet bli annerledes enn hva Høyesterett har gitt anvisning på.

ABC-en henviser heller ikke til noen Høyesterettsdommer når den beskriver hva ”utflytting” er. Ligningsfunksjonærene vil da ikke ha incitament for å undersøke hvor stor vekt Høyesterett har lagt på forholdet til bolig.

Siden ABC-en verken presiserer hvordan tilknytningsmomentene er vektlagt i rettspraksis, eller henvist til noen dommer, vil dette kunne føre til at vurderingene blir gjort ulikt ved landets ligningskontorer. Dette er ikke hensiktsmessig hvis målet er ensartet praksis og likhet for loven.

Relativisering av momentene

Harboe og Hobbelhagen mener at momentene må tilpasses til den tilknytningen skatteyteren hadde til Norge før utflyttingen skjedde. Slik at det skal mer til for at en som har vært bosatt i Norge hele sitt liv skal anses utflyttet, enn en som har vært bosatt i Norge kun i kort tid, og så vidt oppfylt bostedskravet. Det vil være klart at i de fleste tilfeller vil tilknytningen i det første tilfellet være sterkere, og at det følgelig skal mer til for at tilknytningen skal anses være brutt. Dette spørsmålet har ikke kommet på spissen i rettspraksis. Det er heller ikke nevnt i ABC-02.

Det kan være grunn til å spørre hva man kan forvente av ABC-en i dette tilfellet. Presiseringen om relativisering av momentene er ikke tatt opp i rettspraksis. I juridisk litteratur er det kun er nevnt i Harboe og Hobbelhagen fremstilling fra 2001, som er en relativt ny fremstilling.

⁸⁵ Som eksempler kan nevnes Rt 1918 s. 122, Rt 1922 s. 683 og Rt 1924 s.1232

⁸⁶ Harboe og Hobbelhagen 2001 s.91

Jeg mener at det uansett er en nyttig presisering for dem som skal avgjøre slike saker i første instans, og at det ville vært hensiktsmessig og hatt den med.

”Disponerer”

ABC-en nevner tilknytningen til fast bolig i Norge som et relevant moment når man skal avgjøre om skatteyder har flyttet ut av Norge. Den sier det er et spørsmål om skatteyder fortsatt ”*disponerer fast bolig*” i Norge. ABC-en skiller ikke mellom disposisjonsrett og faktisk utnyttelse av boligen. Dette kan være et viktig spørsmål hvor skatteyder eier en hus, men ikke har disposisjonsrett fordi det er leid ut. Dette burde vært behandlet nærmere.

Siden det er lagt så stor vekt på bolig i rettspraksis ville det vært heldig om også ABC-en fikk frem dette. Harboe og Hobbelhagen skille mellom rettslig og faktisk disposisjon ville også hjulpet ligningsfunksjonærene i behandlingen av slike spørsmål.

4.4.2 Endringer i fremstillingen/utvikling

Det er nesten ingen endringer fra ABC-00 til ABC-02. Det eneste er at en presisering at for pensjonister i Spania er det gitt veiledning i en uttalelse fra Finansdepartementet i utv. 1999/1323 er tatt ut av ABC-02. Jeg har imidlertid sett på et snevert område, i andre deler av kapitlet er det endringer.

ABC-en er et utpreget praktisk redskap, man kan spørre seg om de ikke har oppstått nye, praktiske problemstillinger som det burde vært redegjort for. Harboe og Hobbelhagen bok fra 2001 er også skrevet ut fra et praktisk formål. Den reiser en del problemstillinger ABC-02 ikke tar standpunkt til. Selv om boken verken har det samme rettsvitenskaplige formål som for eksempel verk av Zimmer eller Aarbakke,⁸⁷ eller har samme vekt, reiser den praktisk viktige spørsmål som brukere av ABC-en vil støte på i sitt arbeid

En grunn til at Skattedirektoratet har brukt lite tid på dette spørsmålet kan være fordi skatteavtalene løser de fleste praktiske tilfellene.

⁸⁷ Zimmer 2001, Aarbakke 1991

5 Konklusjon.

Som det ble presisert i innledningen så har formålet ved oppgaven i hovedsak vært å vurdere generelle og systematiske trekk ved ABC-en. Selv om man bør være forsiktig med å trekke raske slutninger av et så lite utvalg som oppgaven bygger på, bygger den følgende konklusjonen på hva jeg har funnet.

Det virker å være stor forskjell på hvor gjennomarbeidet begrepene ”næringsvirksomhet” og ”utflytting” er i ABC-en. De svakhetene jeg peker på vil derfor ikke alltid referere seg til begge fremstillingene.

Er ABC-ens instruksjoner velegnet som grunnlag for beslutninger.

5.1 Avvik fra reglene i gjeldende rett

Når jeg sammenlignet ABC-en med gjeldende rett var det i utgangspunktet ikke store avvik i det materielle innholdet. Den store forskjellen gjaldt den metoden som var brukt for å fremstille gjeldende rett.

Henvisninger

ABC-en er ofte kritisert fordi den i for liten grad henviser til autoritative juridiske kilder i sine presentasjoner. Dette var blant de viktigste ankepunktene Ole Gjems-Onstad framsatte mot ABC-en i en serie artikler i Skatterett.⁸⁸

ABC-en henviser imidlertid til hjemmelsbildet på området under hver kapiteloverskrift. Det er i teksten også henvist til forarbeidene og noen dommer.

Det er imidlertid en svakhet at det under stikkordet ”næringsvirksomhet” ikke er vist til hovedregelen i sktl § 5-1. Det er kun er vist til sktl § 5-30. Det burde i vært vist til § 5-1, slik at det klart gikk fram av ABC-en hva lovteksten utgangspunkt er. Det er i sktl § 5-1 at regelen er stilt opp, sktl § 5-30 er kun en eksemplifisering av hva slags type aktiviteter som virksomhetsbegrepet omfatter. Dette viser at i ABC-en til en viss grad bare beskriver begreper og eksemplifiserer, uten å ta utgangspunkt i reglene.

Under stikkordet ”utland” kunne vært presisert hvilket ledd i § 2-1 som gir regler om henholdsvis inn-, og utflytting I fremstillingen av utflyttingsbegrepet henviser ABC-

⁸⁸ Skatterett 1994?

en generelt til sktl § 2-1. Det kan se ut som at ABC-en har tatt utgangspunkt i feil regel og satt opp vurderingsnormen i innflyttingsbestemmelsen. Den presiserer uansett ikke at sktl § 2-1 første ledd regulerer innflytting, mens annet ledd regulerer innflytting. Dette vil vært hensiktsmessig for å presisere at det dreier seg om ulike regler, og ulike vurderinger.

Når det gjelder henvisninger er litt forskjell på næringsvirksomhetsbegrepet og utflytting. Næringsvirksomhetsbegrepet har gjennomgått endringer store endringer, og det kan se ut som gjennomarbeidet, det er inntatt en del henvisninger spesielt av rettspraksis. I utflytting er det ikke inntatt en eneste domshenvisning. Dette kan kanskje begrunnes i at bestemmelsen er lite brukt på grunn av skatteavtalene

Jeg tror det ville vært hensiktsmessig at ABC-en i større grad Dette gjør at det ikke er lett å se hvor argumentene ligningsfunksjonærene bruker, har sitt opphav.

Presisering av regelen

Gjeldende rett tar utgangspunkt i de vilkår og regler som lovteksten og rettspraksis gir anvisning på. ABC-ens fremstilling er mer beskrivende, regelen verken stilles opp eller presiseres på samme måte som i gjeldende rett. Dette kan føre til at det tilsynelatende også er forskjeller i innholdet.

Når ABC-en ikke stiller opp reglene i henholdsvis sktl §§ 2-1 første ledd og 5-1 som utgangspunkt for fremstillingen, vil dette kunne føre til at skjønnsmomentene som ABC-en stiller opp for drøftelsene blir stående uten fast holdepunkt i loven. Det kan da se ut som at avgjørelsen av spørsmålet ikke er knyttet til et vilkår i loven, men opp til forvaltningens diskresjonære skjønn. Dette er en svakhet siden legalitetsprinsippet står sterkt på skatterettens område, og vurderingene er rettsanvedelsesskjønn..

Det er ikke tvil om at ABC-ens instruks er et egnet hjelpemiddel på ligningskontorene. Jeg tror imidlertid at en mer regelorientert fremstilling hvor ABC-ens innhold i større grad er knyttet til regelen vil gjøre at ligningsfunksjonærene får større innsikt og forståelse.

5.2 Hvordan skjønnstemaer blir behandlet i ABC-en

Som nevnt ovenfor står ofte skjønnsmomentene litt alene siden utgangspunktet for vurderingen, regelen, ikke er presisert. Vurderingene vil da ikke fremstå som regelbaserte rettsanvendelsesskjønn, men som vurderinger basert på ligningsfunksjonærenes frie skjønn. Man kan da få inntrykk av at de nødvendige vilkårene for at...fremstår som skjønnsmomenter som bare vil være relevante, men ikke nødvendige.

Skjønnsmomentene er også bare listet opp uten at innholdet er presisert, eller at de er vektet. Dette kan medføre at de er litt vanskelig å anvende, eller at de blir anvendt feil.

Under behandlingen av næringsvirksomhetsbegrepet har ABC-en splittet opp momentene som er kommet frem folketrygdloven og rettspraksis. Selv om momentene ikke er kommentert vil jeg tro at det fungerer som en hensiktsmessig presisering som gjør det lettere å bruke dem.

5.3 Utvikling av innholdet i ABC-en fra år til år

Når det gjelder kapitelet om næringsvirksomhet har det skjedd stor endringer i ABC-en i forhold til 2000 utgaven. Uten at dette er nevnt i ABC-02 så kan endringene skyldes Fabcondommen som kom i 2000. Begrepsbruken legges nærmere opp til juridisk litteratur og fremstillingen fremstår på denne måten nærmere knyttet til gjeldende rett.

I kapitelet om utflytting er det få endringer. ABC-ens utforming tilsvarer i stor grad det Zimmer skriver. De spørsmål som reises av Harboe og Hobbelhagen har ABC-en ikke svart på. Harboe og Hobbelhagen har i sin bok en praktisk tilnærming og de problemstillinger som reises der må antas å ha relevans og så i ABC-en.

6 Litteraturliste

6.1 Relevant litteratur det er henvist til i avhandlingen

Brinkmann, Johannes. *Ligningsfunksjonærens rettskildebruk*. Johannes Brinkmann og Torstein Eckhoff. Oslo: Universitetsforlaget, 1986. (Institutt for offentlig retts skriftserie 1986:1). ISBN 82-00-07814-0

Boe, Erik. *Innføring i juss – juridisk tenkning og rettskildelære*. Bind 1. Oslo: Tano, 1993. ISBN 82-518-2945-3

Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende*. 24. utgave. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, 2001.

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*. 4. utgave ved Jan E. Helgesen. Oslo: Tano Aschehoug, 1997. ISBN 82-518-3602-6

Gisle, Jon. *Jusleksikon*. Jon Gisle... [et al.]. Oslo: Kunnskapsforlaget, 2002.

Gjems-Onstad, Ole. *Lignings-ABC og rettskilder*. I: *Skatterett - tidsskrift for skatt og avgift*, 1994.

Harboe, Einar. *Skattespørsmål ved flytting*. Einar Harboe og Ivar Hobbelhagen. Oslo: Universitetsforlaget AS, 2002.

Krogh-Moe, Per. Debatt: ”Noen av oss har snakket sammen” – om Lignings-ABC `ens rettskildelære – forts. – Kommentar til professor dr juris Ole Gjems-Onstads

debattinnlegg i Skatterett 1995 s.272 flg. – s.365-369. I: Skatterett – tidsskrift for skatt og avgift, 1996.

Skattedirektoratet. *Lignings-ABC*. Oslo, 2000.

Skattedirektoratet. *Lignings-ABC*. Oslo, 2002.

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett – en innføring*. Oslo: Tano, 2001. ISBN 82-13-01836-2

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 4.utgave. Oslo: Universitetsforlaget AS, 2001. ISBN 82-15-00135-1

6.2 Lover

Lov av 26.mars 1999 nr. 14, Lov om skatt på formue og inntekt

Lov av 28. februar 1997 nr.19, Lov om folketrygd

Lov av 13.juni 1980 nr. 24, Lov om ligningsforvaltningen

Lov av 19.juni 1969 nr.19, Lov om merverdiavgift

Lov av 21. november 1952 nr 2, Lov om betaling og innkreving av skatt

6.3 Høyesterettsdommer det er referert til i avhandlingen

Rt 1918 s. 122

Rt 1922 s. 683

Rt 1924 s.1232

Rt. 1958 s. 583 Hagerup

Rt. 1973 s.1136 Hybdommen

Rt. 1974 s. 976 Vesaas

Rt 1979 s. 481 Havrevold.

Rt. 1985 s. 319 Ringnes

Rt.1985 s. 644 EMIdommen

Rt. 1994 s. 1064 Byedommen

Rt. 1995 s.1422 Kjøngdommen

Rt 2000 s. 1981 Fabcon

Lister over tabeller, figurer m v