

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER I SKATTESAKER

En analyse av ordningen med bindende forhåndsuttalelser i
ligningsforvaltningen

Kandidatnr: 309

Veileder: Erik Friis Fæhn

Leveringsfrist: 25. april 2006

Til sammen 17.928 ord

27.04.2006

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	PROBLEMSTILLINGEN	1
1.2	NÆRMERE OM PROBLEMSTILLINGEN	2
1.3	FORMÅLENE BAK INNFØRINGEN AV BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	5
1.3.1	FORUTBEREGNELIGHET	6
1.3.2	LIK BEHANDLING AV TILNÆRMET LIKE SAKER	7
1.3.3	EN EKSTRA SERVICEORDNING	8
1.3.4	FOREBYGGE OG REDUSERE ANTALL TVISTER OG KLAGER	8
1.3.5	BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER SOM RETTSKILDEFAKTOR	9
1.3.6	TOLKNINGSEFFEKTIVITET	11
1.4	RETTSKILDER	11
1.5	RETTSØKONOMISKE VURDERINGER	13
<u>2</u>	<u>BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER I LIGNINGSFORVALTNINGEN</u>	<u>15</u>
2.1	HVEM KAN ANMODE OM EN BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSE?	15
2.1.1	FELLESANMODNINGER	17
2.2	KOMPETANSEN TIL Å AVGI BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER	17
2.3	HVEM HAR KOMPETANSE TIL HVA?	19
2.3.1	SKATTEDIREKTORATET	19
2.3.2	LIGNINGSKONTORENE	21
2.4	LOVBESTEMTE VILKÅR FOR RETTEN TIL EN BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSE	22
2.4.1	VESENTLIG BETYDNING ELLER ALLMENN INTERESSE – ALTERNATIVE VILKÅR	22
2.4.1.1	Vesentlig betydning for skattyter	23
2.4.1.2	Allmenn interesse	24
2.4.2	ANMODNINGEN MÅ GJELDE EN FREMTIDIG DISPOSISJON	25
2.4.3	DISPOSISJONEN MÅ VÆRE KONKRET OG PLANLAGT	26
2.4.4	GEBYR	26
2.5	FORSKRIFTSBESTEMTE VILKÅR	29
2.5.1	KRAV OM SKRIFTLIGHET	29
2.5.2	BARE ANMODNINGER OM RETTSSPØRSMÅL	29
2.5.3	ANMODNINGEN MÅ GJELDE EGNE FORHOLD	31

2.5.4	ANMODNINGEN SKAL ANGÅ NORSKE SKATTEFORHOLD	31
2.6	KONSEKVENSER AV AT VILKÅRENE IKKE ER OPPFYLT	33
2.7	ADGANGEN TIL ADMINISTRATIV KLAGE OG DOMSTOLSPRØVING	34
2.8	NÅR BLIR EN FORHÅNDSUTTALELSE BINDEnde, OG HVEM ER BUNDET AV DEN?	35
2.9	PUBLISERING	37
3	<u>EN ANALYSE AV HENSIKTMESSIGHETEN I REGLENES UTFORMING</u>	<u>39</u>
3.1	PRINSIPIELLE SPØRSMÅL VED UTFORMINGEN AV DE ENKELTE REGLENE	39
3.1.1	OM HVEM SOM KAN ANMODE OM EN BINDEnde FORHÅNDSUTTALELSE	39
3.1.2	OM HVEM SOM AVGIR BINDEnde FORHÅNDSUTTALELSER	40
3.1.3	DE LOVBESTEMTE VILKÅRENE	43
3.1.3.1	Kravet om vesentlig betydning for skattyter eller allmenn interesse	43
3.1.3.2	Kravet om en fremtidig disposisjon	45
3.1.3.3	Kravet om at disposisjonen må være konkret og planlagt	46
3.1.3.4	Kravet om å betale gebyr	47
3.1.4	DE FORSKRIFTSBESTEMTE VILKÅRENE	47
3.1.4.1	Kravet om skriftlighet	47
3.1.4.2	Kravet om at det gjelder et rettsspørsmål	48
3.1.4.3	Kravet om at anmodningen må gjelde egne forhold	48
3.1.4.4	Kravet om at anmodningen må angå norske skatteforhold	49
3.1.5	OM KONSEKVENSENE AV IKKE OPPFYLTE VILKÅR	50
3.1.6	OM NÅR FORHÅNDSUTTALELSEN ER BINDEnde, OG HVEM SOM ER BUNDET AV DEN	52
3.1.7	OM PUBLISERINGEN	53
3.2	ADMINISTRATIV KLAGEADGANG OG RETTSLIG PRØVING	53
3.2.1	DOMSTOLENES EGNETHET	54
3.2.2	FORUTBEREGNELIGHETEN SOM PROBLEM	55
3.2.3	KOSTNADSVURDERINGEN	58
4	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>61</u>

1 Innledning

1.1 Problemstillingen

Ligningsmyndighetene avgir på nærmere forespørsel bindende forhåndsuttalelser til skattyterne om skattemessige konsekvenser av planlagte, fremtidige disposisjoner. Kompetansen ble opprinnelig forbeholdt Skattedirektoratet da reglene ble innført i 2001, men etter en lovendring i 2005 er den utvidet til også å gjelde ligningskontorene.

Det er forutsatt at skattereglene skal være gitt, og samtidig holdt i et vanlig språk som gjør de forståelige. Skatteretten utgjør et stort og komplekst rettsområde. Loven skal så godt som mulig legge forholdene til rette for at skattyterne skal kunne innrette seg og forutberegne sin egen rettsstilling. Ligningsmyndighetene har dessuten alminnelig veiledningsplikt, og ligningskontorene bistår skattyterne i forbindelse med utfylling av skjemaer som gjelder ligningen. Dette imøtekommer langt på vei skattyternes behov for informasjon. Samtidig kan nettopp mengden av informasjon og detaljerte regler som hensynet til god forutberegnelighet skal ivareta, gjøre det vanskelig å orientere seg i regelverket. Detaljerte lovregler og alminnelig veiledning gir derfor ikke alltid god nok forutberegnelighet.

Det normale er at en disposisjon først blir gjennomført av skattyteren. Deretter blir disposisjonens skattemessige konsekvenser vurdert i forhold til lovens regler. Ved etterfølgende behandling av ligningsvedtaket har skattyterne så klageadgang.

Det spesielle ved de bindende forhåndsuttalelsene er at handlingen ikke er foretatt når de skattemessige konsekvensene blir vurdert av ligningsmyndighetene. Det er derfor flere forhold man ikke har oversikt over ennå. Samtidig vil uttalelsen binde ligningsmyndighetene i den konkrete saken uttalelsen gjelder. Dette reiser særskilte problemstillinger for utformingen av det materielle og prosessuelle regelverket.

Et helt sentralt spørsmål er om skattyterne skal ha adgang til å påklage uttalelsene. Når uttalelsene bygger på disposisjoner som ennå ikke er gjennomført, vil flere forhold være usikre. Etter gjeldende regler foreligger det ikke klageadgang, verken

administrativt eller rettslig. I den forbindelse kan det spørres om skattyternes forutberegnelighet er godt nok ivaretatt. Det kan også reises spørsmål ved om ligningsmyndighetene har fått et redskap til å styre rettsutviklingen på skatteområdet i større grad enn tidligere. Jeg vil dessuten fremme påstanden om at å innføre en administrativ klageadgang ikke kan vurderes som hensiktsmessig. Derimot er jeg av den oppfatning at det er ønskelig å innføre adgang til domstolsprøving.

Til grunn for disse problemstillingene vil det ligge en grundig gjennomgang av regelverket. De materielle reglene stiller krav til anmodningens innhold, tidspunkt for fremsettelse og disposisjonens betydning for skattyteren. Vilkårene skal begrense antallet anmodninger, og gjøre ligningsmyndighetene bedre i stand til å vurdere spørsmålene innen tidsrammen.

1.2 Nærmere om problemstillingen

Reglene om bindende forhåndsuttalelser er forankret i lignl. kap. 3A.¹ Ordningen ble innført ved lov 15. des. 2000 nr. 92, og trådte i kraft 1. november 2001. Med hjemmel i lignl. § 3A-4, er det gitt utfyllende regler om gjennomføringen av ordningen med bindende forhåndsuttalelser i egen forskrift.² Av forskriftens § 1 (2) følger det at med unntak av fvl. kap. V om klage og omgjøring, gjelder forvaltningslovens regler ”så langt de passer for behandling av anmodning om bindende forhåndsuttalelse”.³

Bindende forhåndsuttalelser er enkeltvedtak, jf. fvl. § 2 (1) b. Ordningen utgjør et supplement til ligningsmyndighetenes alminnelige veiledningsplikt.

Regelsettet er for øvrig likt reglene som samtidig ble innført på merverdiavgiftsområdet i mval. kap. XIVa⁴, og i saker om arbeidsgiveravgift i ftrl. § 24-3 (5)⁵. Disse reglene vil ikke bli drøftet nærmere. Det er dessuten i all hovedsak de samme problemstillingene som gjør seg gjeldende der.

¹ Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

² Forskrift 14. juni 2005 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker

³ Lov 10. feb. 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)

⁴ Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

⁵ Lov 28. feb. 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Fremstillingen tar sikte på å gi en vurdering av hvorvidt utformingen av regelverket gir en heldig rettstilstand. Denne vurderingen vil gjøres i lys av formålene bak innføringen av ordningen, med særlig vekt på hensynet til skattyternes forutberegnelighet. Der hvor de norske reglene skiller seg fra regelutformingen i Sverige og Danmark vil vurderingen også foretas med dette for øye.

I det følgende er fremstillingen delt inn i et innledende underkapittel om formålene bak regelverket, en redegjørende del og en drøftende del.

Ordningens formål blir presentert i kap. 1.3. Hovedformålet er å sikre skattyternes forutberegnelighet. Uttalelsene skal samtidig gi økt likebehandling, og forebygge antallet tvister og klager. Intensjonen har dessuten vært at uttalelsene skal utgjøre en selvstendig rettskildedefaktor, og gi økt tolkningseffektivitet på skatteområdet.

I kap. 2 vil det bli redegjort inngående for hvordan reglene om bindende forhåndsuttalelser i skattesaker virker, de lege lata. Det strenge regelverket må ses i sammenheng med det særegne i at uttalelsene gjelder skattemessige konsekvenser av disposisjoner som ikke er gjennomført ennå. Det vil bli vist til hvilke formål departementet har vektlagt ved de enkelte sidene av ordningen. Formålene kan til dels være motstridende, og er samtidig veid opp mot rettsøkonomiske hensyn. Av hensyn til redegjørelsen vil jeg i det følgende kort skissere reglene;

Anmodningen kan fremsettes av enhver ”skattyter”. Definisjonene av skattyterne i sktl. §§ 2-1 flg.⁶ blir i den forbindelse kort presentert. Uttalelsene avgis av Skattedirektoratet og ligningskontorene, etter en nærmere kompetansefordeling.

Det er oppstilt flere vilkår i loven og forskriften. Av de lovbestemte vilkårene må anmodningen for det første enten være av vesentlig betydning for skattyteren eller ha allmenn interesse. Videre må disposisjonen være fremtidig, og samtidig konkret og planlagt. Skattyteren må i tillegg betale et gebyr. Når det gjelder forskriftens vilkår skal anmodningen blant annet fremsettes skriftlig. Videre må det gjelde et rettsspørsmål, skattyterens egne forhold, og norske skatteforhold.

Konsekvensen av at vilkårene ikke er oppfylt kan være at ligningsmyndighetene avviser saken. Når vilkårene derimot er oppfylt, vil ligningsmyndighetene være bundet

⁶ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

av uttalelsen overfor vedkommende skattyter, forutsatt at skattyteren krever uttalelsen lagt til grunn ved ligningen, og disposisjonen er gjennomført i samsvar med de faktiske forutsetninger som lå til grunn for uttalelsen.

I punkt 2.7 blir den mest kontroversielle siden ved ordningen behandlet, nemlig at uttalelsene ikke kan påklages administrativt, eller rettslig prøves. Verken skattyterne eller staten har klagerett. Rettsøkonomiske hensyn har her blitt tillagt stor vekt. Finansdepartementet hevdet også at hensynet til skattyternes forutberegnelighet best ble ivaretatt hvis uttalelsene var endelige når de var avgitt. Det ble også poengtert at den etterfølgende ligningen kan påklages, uavhengig av om en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn.

Kap. 3 består av to deler. Kap. 3.1 er en punktvis analyse av reglene. Analysen tar for seg reglenes hensiktsmessighet og hvordan de alternativt kunne vært utformet, de lege ferenda. Det er også naturlig å vise til den svenske og danske ordningen. Disse landene innførte regler om bindende forhåndsuttalelser i skattesaker lenge før Norge, og har således utviklet sine regler på bakgrunn av erfaringer over tid. Samtidig er de blitt vektlagt i forarbeidene.

Kap. 3.2 er konsentrert rundt regelen om at uttalelsene verken kan påklages administrativt eller rettslig prøves. Her skiller de norske reglene seg fra de andre skandinaviske ordningene. Det kan stilles spørsmål ved om det er en heldig rettstilstand at dette ikke er tatt inn i den norske ordningen. Jeg vil her trekke inn debatten mellom Gjems-Onstad og Gjølstad i SR 2003 og 2004.

I punkt 3.2.1 vil vilkåret om at anmodningen må gjelde et rettsspørsmål bli anført som et argument for at domstolene er egnet til å prøve forhåndsuttalelsene. Så lenge sakens faktum er avklart, vil domstolsprøving være fullt mulig.

I punkt 3.2.2 vil jeg spørre om god forutberegnelighet også kan være problematisk, så lenge klageadgangen er avskåret. Skattyterne har etter gjeldende regler først klagerett ved selve ligningen. Ettersom det blir stilt strenge krav til kvaliteten på uttalelsene, kan det spørres om det blir tatt for gitt at uttalelsene gir uttrykk for den riktige lovforståelsen. Faren kan i så fall være en innlåsning av ligningsmyndighetenes standpunkter i konkrete saker frem til en skattyter faktisk våger å klage en avgjørelse

inn for domstolene, og man således får en rettslig avklaring. Jeg mener det her er flere vektige argumenter for å tillate rettslig prøving.

I punkt 3.2.3 blir det foretatt en vurdering av kostnadene ved en klageadgang. Jeg vil her argumentere for at det bør skilles mellom administrativ klage og rettslig prøving. Ved administrativ klage kan den norske nemndsordningen, kombinert med en kostnadsfri klageadgang, gi stor pågang uten at man i særlig grad sikrer flere riktige ligninger. Domstolsprøving bør derimot innføres, da saksomkostningene i seg selv vil begrense antallet klager til å gjelde spørsmål av stor betydning for skattyterne. Dessuten er det viktig å unngå en innlåsnings effekt av viktige skattespørsmål.

1.3 Formålene bak innføringen av bindende forhåndsuttalelser

Hovedformålet med innføringen av bindende forhåndsuttalelser i skattesaker er å sikre skattyternes forutberegnelighet. Forutberegneligheten blir for det første sikret gjennom at ligningsmyndighetene faktisk plikter å gi skattyteren svar. Uttalelsen skal dessuten være bindende for ligningsmyndighetene som helhet, når skattyteren har lagt den til grunn ved ligningen. Formålet blir behandlet i punkt 1.3.1.

Det har imidlertid vært et poeng å tilrettelegge ordningen slik at den også kan få betydning utover dette. I forhold til skattyterne var det blant annet viktig å gi økt likebehandling (punkt 1.3.2). Uttalelsene var videre ment å være en ekstra serviceordning for skattyterne, som ikke skulle gå på bekostning av ligningsmyndighetenes alminnelige veiledningsplikt (punkt 1.3.3). Ordningen skulle dessuten bidra til å redusere antallet tvister og klager for nemndene og domstolene (punkt 1.3.4).

Overfor både skattyterne og ligningsmyndighetene skulle uttalelsene utgjøre en selvstendig rettskildefaktor (punkt 1.3.5). Dette skulle samtidig gi økt tolkningseffektivitet i skattespørsmål (punkt 1.3.6).

1.3.1 Forutberegnelighet

Formålet om å sikre skattyternes forutberegnelighet er det bærende hensynet bak ordningen.⁷ Skattyteren skal ha rett til å kreve at ligningsmyndighetene avgir en bindende forhåndsuttalelse, samtidig som uttalelsen faktisk vil være bindende for ligningsmyndighetene.

Det er et sentralt forvaltningsrettslig prinsipp at reglene skal være gitt i loven. Men nettopp på grunn av god forutberegnelighet og detaljerte regler, kan det bli vanskelig for skattyterne å orientere seg. Problemet som her skal løses er forutberegneligheten i forhold til noe som ligger frem i tid. Fordi konsekvensene for individene er såpass store, har man likevel gitt regler om dette.

At skattyteren skal ha krav på å få svar, medfører at ligningsmyndighetene vil plikte å avgir en bindende forhåndsuttalelse i det spørsmål saken reiser.⁸ Forutsetningen er imidlertid at lovens vilkår er oppfylt.

Ordningen innebærer dessuten at ligningsmyndighetene faktisk vil være bundet ved den etterfølgende ligningen, dersom skattyteren krever uttalelsen lagt til grunn.⁹ Skattyteren kan følgelig innrette seg i tillit til hvilke skattemessige konsekvenser disposisjonen vil få. Det er dessuten bare ligningsmyndighetene, og ikke skattyteren som blir bundet av uttalelsen. Skattyteren har derfor adgang til å påklage ligningen selv om en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn.

Skattyternes forutberegnelighet skal således bli bedre ivaretatt enn etter den gjeldende ordningen med ligningsmyndighetens alminnelige veiledningsplikt. Ligningsmyndighetene har både avgitt generelle uttalelser om fortolkningen av skatteregler, og uttalelser om konsekvenser av konkrete, planlagte disposisjoner.¹⁰ Det har imidlertid bare vært i forbindelse med hjelp til utfylling av skjemaer som gjelder selvangivelsen at skattyterne har hatt krav på bistand, jf. lignl. § 3-1 første punkt. Ligningsmyndighetene har dessuten ikke vært bundet av sin alminnelige veiledning. Skattyterne har kunnet se det som sannsynlig at ligningen vil skje i samsvar med

⁷ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.3

⁸ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.6

⁹ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.1

veiledningen, men har likevel manglet et rettskrav på at den anviste løsningen blir fulgt ved den etterfølgende ligningen.

Evnen til å forutberegne og behovet for å forutberegne egen skattesituasjon, vil være forskjellig mellom ulike grupper skattytere. I vurderingen av behovet for forutberegnelighet skal det tas hensyn til den enkelte skattyters forutsetninger. Vilkåret om ”vesentlig betydning” for skattyter i punkt 2.4.1.1 skal vurderes i lys av dette.

1.3.2 Lik behandling av tilnærmet like saker

Et viktig formål bak innføringen av ordningen var også ønsket om å oppnå økt grad av likebehandling mellom skattyterne.¹¹

Utgangspunktet er også i skatteretten at like saker skal behandles likt, uavhengig av om det blir avgitt en bindende forhåndsuttalelse eller ikke. De fleste praktiske tilfeller er ikke nødvendigvis vanskelige. Lignings-ABC bidrar dessuten til å gjøre ligningspraksisen mer ensartet, og fanger opp en del tvilstilfeller. Spesielt i kompliserte skattespørsmål, preget av inkonsekvent og mer tilfeldig praksis, var det imidlertid behov for økt likebehandling.

I utgangspunktet skulle likebehandlingen sikres ved å forbeholde kompetansen til Skattedirektoratet.¹² Spørsmålene skulle således rettes av skattepliktige fra hele landet til en og samme sentrale instans, hvorpå de der ville bli vurdert av den samme gruppen sakkyndige. Dette skulle gi økt likebehandling i tilnærmet like saker, og sikre rettsenhet. Ettersom det dessuten ikke skulle være adgang til å påklage uttalelsene, ble det sett på som ekstra viktig at uttalelsene ble forbeholdt Skattedirektoratet alene.¹³

Det organet som ble tildelt myndigheten, ville dessuten få en betydelig instruksjonsmyndighet. I følge departementet ville dette ivaretas best ved å legge myndigheten til en sentral instans som Skattedirektoratet, som hadde stor faglig tyngde.

Finansdepartementet mente også at på grunn av ressursforskjellene ligningskontorene imellom, ble den alminnelige veiledningsplikten praktisert for ulikt

¹⁰ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.1

¹¹ ibid

¹² Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.5

¹³ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.7

til å gi nødvendig likebehandling¹⁴ (se for øvrig punkt 2.2). Etter at ligningskontorene ble redusert fra 435 til 99, og samtidig overtok kompetansen til å ligne skattyterne, antok imidlertid departementet at ordningen kunne utvides, uten å gå på bekostning av hensynet til likebehandling. Ved lovendring i juni 2005 fikk dermed også ligningskontorene adgang til å avgi bindende forhåndsuttalelser.

1.3.3 En ekstra serviceordning

De bindende forhåndsuttalelsene skal fungere som en ekstraservice overfor skattyterne, og være et supplement til ligningsmyndighetenes alminnelige veiledningsplikt.¹⁵

Finansdepartementet forutsatte at den nye ordningen ikke skulle gå på bekostning av ligningsmyndighetenes alminnelige veiledningsplikt. Uttalelsene skal således utfylle og supplere tilbudet på informasjon og veiledning.

Departementet forutsatte samtidig at skattyterne skulle betale et gebyr for hver anmodning.¹⁶ Gebyrordningen blir nærmere omhandlet i punkt 2.4.4.

1.3.4 Forebygge og redusere antall tvister og klager

Et annet formål departementet har vektlagt, er muligheten ordningen vil ha til å redusere antallet tvister og klager i skattesaker.¹⁷

Finansdepartementet har fremhevet at slike tvister kan være svært ressurskrevende. Dette rammer både ligningsmyndighetene, og eventuelt senere rettsinstanser. Med den nye ordningen vil kompliserte spørsmål kunne få en løsning allerede før ligningen, gjennom at skattyter kan få klarhet i de skattemessige virkningene av disposisjonen før den gjennomføres.

Spesielt ligningskontorene vil spare tid og ressurser på at antallet klager over ligningen går ned. En skattyter som påklager ligningen, følger saksgangen i lignl. kap. 9. Første klageinstans er ligningsnemnda, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 a. Når skattyteren ikke er enig i ligningsnemndas vedtak, kan ny klage skje for overligningsnemnda, jf. lignl. § 9-

¹⁴ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.1

¹⁵ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.1

¹⁶ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.9

¹⁷ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.1

2 nr. 1 b. I praksis blir imidlertid ligningsnemndenes vedtak forberedt og utarbeidet av ligningskontorene. Ligningskontorene får ofte også fullmakt til å treffe vedtakene, jf. lignl. § 9-8 nr. 3.

Færre klager til ligningsnemndene og overligningsnemndene vil i neste omgang kunne bety færre skattesaker for domstolene,¹⁸ og således lette domstolenes saksmengde. Det følger av lignl. § 11-1, jf. sktbl. § 48 nr. 3¹⁹, at skattyter som ikke er fornøyd med den endelige ligningsavgjørelsen, kan bringe saken inn for domstolene.

Færre klager over ligningen for domstolene reduserer samtidig ligningsmyndighetenes saksmengde og ressursbruk ytterligere. Dette har sammenheng med at skattyterne skal reise sak mot staten, jf. sktbl. § 48 nr. 3. Staten har dermed partsstilling. Denne partsstillingen skal, med unntak for Oslo, utøves av fylkesskattekontorene i det enkelte skattedistrikt. I Oslo blir partsstillingen utøvet av ligningskontoret.

Også allmennheten vil ha nytte av et lavere antall tvister og klager over ligningen. Ligningsmyndighetene frigjør både tid og ressurser, som blant annet kan føre til at den alminnelige veiledningsplikten blir bedre ivaretatt.

Disse effektene bør for øvrig tas med i de rettsøkonomiske vurderingene, behandlet i punkt 1.5.

1.3.5 Bindende forhåndsuttalelser som rettskildefaktor

Finansdepartementet forutsatte at bindende forhåndsuttalelser om spørsmål av prinsipiell karakter, skulle ha betydning for utfallet av lignende saker. Dette ble ansett som ordningens viktigste sekundærfunksjon.²⁰

¹⁸ Også for fylkesskattenemndene og Riksskattenemnda vil dette kunne medføre færre klager. Disse klageinstansene er imidlertid mindre praktiske. Klage til fylkesskattenemnda skjer bare dersom overligningsnemndas vedtak på noe punkt har ført til en høyere skattebelastning for skattyteren, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 c. Klage til Riksskattenemnda skjer igjen bare når fylkesskattenemndas vedtak på noe punkt har ført til en ytterligere økning i skattebelastningen, jf. lignl. § 9-2 nr. 1 d

¹⁹ Lov 21. nov. 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven)

²⁰ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.3

Skattelovgivningen er stor og kompleks, og for lovgiver er det vanskelig å danne seg det fulle bilde av hvilke problemer og tvilstilfeller som vil dukke opp. Samtidig er det behov for effektive avgjørelser. Ved siden av sentrale rettskilder som lov, forarbeider og rettspraksis, er derfor også ligningsforvaltningspraksis en viktig rettskilde på skatteområdet. Det er gjerne først når lovstoffet er prøvet på en konkret sak at man ser hva en regel går ut på og innebærer. Rettsøkonomiske hensyn tilsier således at det er nødvendig å legge vekt på eventuell forvaltningspraksis. Hvor stor denne vekten skal være, må imidlertid vurderes konkret ut fra praksisens varighet, konsistens og frekvens.²¹

I lys av ligningsforvaltningspraksisens vekt som rettskilde, mente departementet at de bindende forhåndsuttalelsene kunne få viktige presedensvirkninger. Departementet håpet blant annet at ligningskontorenes rettsanvendelse ville bli mer samordnet, konsekvent og enhetlig.²² I tvilsspørsmål preget av vilkårlige avgjørelser fra ligningskontorene, kan bindende forhåndsuttalelser gi endelig avklaring. Selv om ligningsmyndighetene formelt bare er bundet overfor den skattyter som har fremmet anmodningen, vil uttalelsene i praksis ha veiledende betydning i lignende saker. I tillegg vil uttalelsene generelt være mer anvendelige enn vanlige prinsipputtalelser, fordi uttalelsene baserer seg på konkret angitte saksforhold.

For å kunne utgjøre en selvstendig rettskildefaktor, ble det forutsatt at en stor del av uttalelsene skulle publiseres og være tilgjengelige for allmennheten. Dette skjer i dag på skatteetatens nettsider. I 2003 fulgte dessuten Skattedirektoratet opp Finansdepartementets målsetting ved å utgi en samling av utvalgte bindende forhåndsuttalelser fra 2001 til 2003.²³

Publiseringen gjør uttalelsene lett tilgjengelige både for skattyterne og for det offentlige. Det offentlige kan lettere holde seg oppdatert i rettsutviklingen.²⁴ Skattytere med lignende skattespørsmål kan på sin side bedre forutberegne de skattemessige konsekvensene av egne forestående disposisjoner. I mange situasjoner vil det dessuten

²¹ Se *Zimmer* 2005, s. 51

²² Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.1

²³ Skattedirektoratet, Bindende forhåndsuttalelser – utvalgte vedtak 2001-2003

²⁴ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.1

være behov for å få klarhet i de skattemessige konsekvensene av en disposisjon umiddelbart. I så tilfelle vil skattyteren ikke ha tid til selv å anmode om en bindende forhåndsuttalelse i saken. Tilgjengeligheten på eventuelle andre bindende forhåndsuttalelser om spørsmålet kan således være til stor hjelp.

I kap. 3.2 blir det imidlertid hevdet at det er noe paradoksalt at departementet har fremhevet dette formålet, når uttalelsene samtidig verken kan påklages administrativt eller rettslig prøves.

1.3.6 Tolkningseffektivitet

De nye reglene skulle utformes slik at ligningsmyndighetene hadde klarere retningslinjer ved motstrid mellom ulike rettskildefaktorer. Dette formålet har således sammenheng med rettskildefaktorhensynet i punkt 1.3.5. Hensynet bør også tas med i den rettsøkonomiske vurderingen i punkt 1.5.

Finansdepartementet har i forarbeidene uttalt at dersom en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn av skattyteren, skal innholdet i uttalelsen være bestemmende for ligningen.²⁵ Eventuelle endringer i administrativ praksis eller rettspraksis skal ikke kunne medføre at ligningsmyndighetene kan se bort fra uttalelsen overfor vedkommende skattyter. Ved eventuell motstrid skal følgelig forhåndsuttalelsen gå foran.

Bare ved endringer i loven foreslo departementet at det skulle være anledning til å fravike en bindende forhåndsuttalelse (se for øvrig punkt 2.8).

1.4 Rettskilder

Reglene er regulert i lignl. kap. 3A, med tilhørende forskrift.

På bakgrunn av at reglene er av nyere dato, og i mangel av rettspraksis rundt ordningen, utgjør forarbeidene ordningens mest sentrale rettskilde etter loven. Odelstingsproposisjonen i forbindelse med innføringen av ordningen i nov. 2001²⁶, og

²⁵ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.6

²⁶ Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kap. 15; Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker

odelstingsproposisjonen som lå til grunn for ordningens utvidelse i juni 2005²⁷, vil være sentrale for deler av fremstillingen.

Ordningen er også noe behandlet i juridisk litteratur.²⁸

Allerede i 1991 ble det for skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum, inntatt regler om bindende forhåndsuttalelser i petrsktl. § 6 nr. 5 (nå nr. 4).²⁹ Disse reglene i petroleumsskatteloven har langt på vei dannet mønster for de nye reglene i ligningsloven.³⁰ Grunnen til at ordningen ble innført tidligere her, er at petroleumssektoren står i en særstilling på skatte- og avgiftsområdet. Loven gjelder for et svært begrenset antall skattytere, som foretar store investeringer, kombinert med høye skattesatser, og som alle ligningsbehandles sentralt ved ett ligningskontor, Oljeskattekontoret.³¹ Behovet for forutberegnelighet i forhold til de skattemessige virkningene av planlagte disposisjoner er således særlig stort. Ved å begynne med å innføre ordningen på ett område, med et begrenset antall skattytere, kunne man samtidig gjøre seg erfaringer før en eventuell videre utvidelse.³²

I forarbeidene har departementet også lagt vekt på de andre skandinaviske landenes ordninger. Sverige og Finland lovfestet sine regler om bindende forhåndsuttalelser allerede i 1951 og 1958. Danmark innførte ordningen i 1983. Den norske ordningen bygger i stor grad på disse landenes regelutforming, men skiller seg blant annet ut ved at klageadgangen er avskåret.

I desember 1998 la Næringslovutvalget frem forslag om innføring av bindende forhåndsuttalelser i skattesaker.³³ Næringslovutvalget er et regjeringsoppnevnt utvalg, som blant annet har som mandat å fremme forslag til forenkling av regelverket for

²⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 26; Innføring av bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene

²⁸ Se Ole Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett, 6. utg., 2003

²⁹ Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven)

³⁰ Se Gjems-Onstad 2003, s. 1456

³¹ Oljeskattekontorets oppgave er å utrede og forberede ligningen. Selve fastsettelsen av ligningen blir derimot foretatt av Oljeskattenemnda, jf. petrsktl. § 6 nr. 1 a. Eventuelle klager over ligningen rettes til Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. petrsktl. § 6 nr. 1 c

³² Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.3.2.1

³³ Næringslovutvalget, Reglar om bindande førehandstilsegner i skatteretten, 17. des. 1998

næringsdrivende. I forarbeidene til innføringen av ordningen med bindende forhåndsuttalelser har Finansdepartementet bygget videre på dette forslaget.³⁴

Den juridiske debatten om spørsmålet strekker seg langt tilbake i tid. Allerede i en artikkel fra 1971 foreslo Aarbakke å innføre en slik ordning.³⁵ Senere har både Aarbakkegruppen³⁶ og Zimmerutvalget³⁷ foreslått det samme. Aarbakkegruppens innstilling fra 1989 gjaldt både forslag om en ordning med bindende forhåndsuttalelser generelt, og for petroleumssektoren spesielt. Ordningen ble imidlertid bare innført på petroleumsområdet. Zimmerutvalgets forslag gjaldt konkret en innføring av bindende forhåndsuttalelser på merverdiavgiftsområdet, men det ble påpekt at argumentene for en innføring stort sett ville være de samme på skatteområdet.

1.5 Rettsøkonomiske vurderinger

Ved selve innføringen av ordningen ble det ekstra ressursbehovet anslått å utgjøre 15 årsverk.³⁸ I årlige driftsutgifter ville dette anslagsvis tilsvare 7,2 mill. kroner for skatteetaten. I tillegg kom engangsutgifter knyttet til informasjon og opplæring av ansatte, som ble antatt å utgjøre 1,1 mill. kroner. Ordningen ville således samlet koste ca. 8,3 mill. kroner det første året, og deretter ca. 7,2 mill. kroner årlig.

Finansdepartementet forutsatte at de varige driftsutgiftene delvis skulle finansieres gjennom at skattyter måtte betale et gebyr samtidig med at anmodningen ble fremmet.³⁹ Gebyret skulle imidlertid ikke gjøre ordningen selvfinansierende, blant annet fordi uttalelsene skulle utgjøre et reelt tilbud også for små skattytere.⁴⁰ Departementet foreslo å legge gebyrene på linje med satsene i Danmark og Sverige, og inntektene var samlet forventet å bli ca. 1,9 mill. kroner.

³⁴ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.1

³⁵ Aarbakke; LoR 1971 s. 233 flg.

³⁶ NOU 1989:14

³⁷ NOU 1991:30

³⁸ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.11

³⁹ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.9

⁴⁰ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.11

Da ordningen ble foreslått utvidet, foretok departementet en fornyet kostnadsvurdering.⁴¹ Ligningskontorene står også for en stor del av den alminnelige veiledningen. Den nye ordningen skulle være et supplement til denne veiledningsplikten. Selv om antallet henvendelser ikke nødvendigvis ville øke, fremhevet departementet at konsekvensene av å gjøre feil ville være større ved bindende forhåndsuttalelser. Det ble således forutsatt at ligningskontorene måtte bruke noe mer tid på disse spørsmålene. Ligningskontorene ville dessuten plikte å gi svar, så lenge vilkårene var oppfylt. Departementet antok imidlertid at gebyret skattyterne måtte betale ville dekke en stor del av ekstrakostnadene.

Den rettsøkonomiske vurderingen bør gjøres i lys av formålene bak ordningen, blant annet å forebygge og redusere antallet klager og tvister i skattesaker (punkt 1.3.4), og gi tolkningseffektivitet (punkt 1.3.6). Ettersom ordningen således kan gi gunstige virkninger utover å sikre forutberegneligheten i gjeldende saksforhold, gir ikke en isolert vurdering av kostnadene ved å avgi bindende forhåndsuttalelser det hele bildet.

⁴¹ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.6

2 Bindende forhåndsuttalelser i ligningsforvaltningen

Gjennom ordningen med bindende forhåndsuttalelser skal skattyterne, på nærmere anmodning, kunne få bindende avklaring rundt skattemessige konsekvenser av planlagte fremtidige disposisjoner.

Ordningens hovedformål er, som nevnt i punkt 1.3.1, å sikre skattyternes forutberegnelighet. Denne forutberegneligheten blir nettopp sikret gjennom regler om saksbehandling og materielle regler. Jeg vil i det videre foreta en inngående redegjørelse av innholdet i de enkelte reglene.

2.1 Hvem kan anmode om en bindende forhåndsuttalelse?

Anmodning om en bindende forhåndsuttalelse må fremsettes av skattyter, jf. lignl. § 3A-1 nr.1 første punkt. Loven foretar ikke noe skille mellom ulike skattytere. Av forskriftens § 3 (1) følger det at ”enhver skattepliktig” omfattes av regelen.

Dette innebærer at både privatpersoner og juridiske personer kan anmode om bindende forhåndsuttalelse, så lenge de regnes som selvstendige skattesubjekter⁴² etter reglene i skattelovens §§ 2-1 flg.

Fysiske personer er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-1. Hovedvilkåret for skatteplikt er at personen er å anse som ”bosatt i riket” etter sktl. § 2-1 (1). De nærmere vilkårene for å bli ansett for å være bosatt i Norge følger for øvrig av sktl. § 2-1 (2)-(8).

Skatteplikten for juridiske personer reguleres av sktl. § 2-2 (1). Aksjeselskap og allmennaksjeselskap er de praktisk viktigste. Det avgjørende kriterium for deres skatteplikt til Norge, er at de er ”hjemmehørende i riket”.

⁴² Når et selskap skal regnes som et eget skattesubjekt innebærer det at det er selskapet som sådant som skal skattlegges for sin inntekt, og ikke de enkelte deltakerne i selskapet

Når det gjelder utenlandske skattytere, følger det av sktl. § 2-3 at privatpersoner som ikke er ”bosatt i riket” og selskaper som ikke er ”hjemmehørende i riket”, er skattepliktige til Norge for nærmere angitt inntekt, formue, utbytte m.v. med tilknytning til Norge. Dette omfatter blant annet inntekt av fast eiendom i Norge (1. ledd a), inntekt av virksomhet som drives i Norge eller bestyres herfra (1. ledd b), aksjeutbytte fra norsk selskap til utenlandsk aksjonær (1. ledd c) og inntekt ved lønnsarbeid her (1. ledd d). For å ha krav på en bindende forhåndsuttalelse, må disposisjonen således ha nødvendig skattemessig tilknytning til Norge etter reglene i sktl. § 2-3.

Av forskriftens § 3 (2) følger det at anmodninger om bindende forhåndsuttalelser i skattesaker også kan fremsettes av deltakerlignede selskaper og sameier etter sktl. § 10-40, boligselskap som nevnt i sktl. § 7-12 og sameiere etter eierseksjonsloven⁴³. Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er her de praktisk viktigste. Forskriften nevner disse selskapene og sameiene særskilt fordi de, i henhold til sktl. § 2-2 (2), formelt sett ikke er egne skattesubjekter.⁴⁴ I forskriften er det imidlertid presisert at anmodningene må angå spørsmål knyttet til fastsetting av deltakernes/sameiernes inntekt eller formue. Selv om anmodningen fremsettes av selskapet/sameiet må man således like fullt formulere konsekvensen helt frem til skattyteren.

Enhver skattepliktig som på denne bakgrunn har adgang til å kreve en bindende forhåndsuttalelse, kan for øvrig velge å fremsette anmodningen gjennom en fullmektig, jf. forskriftens § 3 (3). Det skal i så fall fremgå av anmodningen hvem den fremsettes på vegne av. I praksis blir mange anmodninger fremsatt gjennom blant annet advokater, revisorer, regnskapskontorer og rådgivere. Spesielt ved mer kompliserte skattespørsmål er dette en vanlig fremgangsmåte.⁴⁵

⁴³ Lov 16. mai 1997 nr. 28 om eierseksjoner (eierseksjonsloven)

⁴⁴ Etter reglene om nettoligning foretas inntektsoppgjøret av disse selskapene som om de var egne skattesubjekter, jf sktl § 10-41 (1). Sluttresultatet fordeles deretter på deltakerne i forhold til deres respektive andeler i selskapenes inntekter

⁴⁵ Se *Finstad*; SR 2003 s. 84

2.1.1 Fellesanmodninger

På visse nærmere vilkår er det adgang for flere skattytere til å be om en bindende forhåndsuttalelse gjennom en fellesanmodning, jf. forskriftens § 3 (1). Slike fellesanmodninger kan for eksempel være aktuelle for skattytere som driver samme type virksomhet, og som står overfor samme type disposisjoner.

Det skal betales ett gebyr for hver anmodning, jf. forskriftens § 8 (1). Ved fellesanmodninger må hver enkelt skattyter betale gebyr for å gjøre uttalelsen bindende for eget vedkommende, jf. forskriftens § 8 (2) annet punkt. Gebyret skal dessuten betales samtidig med at anmodningen blir fremsatt, jf. forskriftens § 5 (8). Forskriften gjør imidlertid et unntak for anmodninger som er fremsatt av deltakerlignede selskaper eller sameier som nevnt i forskriftens § 3 (2), såfremt anmodningen gjelder spørsmål om fastsetting av formue eller inntekt for deltakerne eller sameierne. I disse tilfellene skal det likevel bare betales ett gebyr.

I praksis er det grunn til å anta at skattytere som står overfor samme type fremtidige disposisjoner, og som ikke er deltakerlignede selskaper eller sameier etter forskriftens § 3 (2), vil se det hensiktsmessig å spørre i én skattyters navn i første omgang, og heller dele dette gebyret seg imellom. Svaret fra ligningsmyndighetene vil så avgjøre om også de andre skattyterne bør fremsette samme anmodning, slik at også de får en bindende forhåndsuttalelse. Dersom uttalelsen ikke svarer til skattyternes forventninger, og skattyterne for eksempel bestemmer seg for å ikke gjennomføre disposisjonene, vil de med denne fremgangsmåten således slippe unna med en lavere samlet gebyrbelastning.

2.2 Kompetansen til å avgi bindende forhåndsuttalelser

Bindende forhåndsuttalelser i skattesaker avgis av Skattedirektoratet og ligningskontorene, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1.

Da reglene ble innført i 2001, ble kompetansen lagt til Skattedirektoratet. Ordningen viste seg imidlertid å bli populær blant skattyterne, og etter hvert oppstod det behov for å avlaste Skattedirektoratets saksmengde, og samtidig forbedre tilbudet overfor lønnstakere, pensjonister og mindre næringsdrivende.

Etter ordningen var blitt innført, gjennomgikk ligningskontorene strukturelle endringer. Samtidig ble kompetansen til å ligne skattyterne overført til ligningskontorene fra ligningsnemndene. Dette medførte at Finansdepartementet i 2005 foreslo å også gi ligningskontorene myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelser.

I henhold til tidligere lignl. § 2-1 nr. 1 skulle det være et statlig ligningskontor for hver kommune. Til sammen utgjorde dette 435 ligningskontor. Samtidig med innføringen av bindende forhåndsuttalelser, ble imidlertid ordlyden i lignl. § 2-1 nr. 1 endret.⁴⁶ Endringen ble vedtatt som en følge av forslaget om å dele inn ligningskontorene i distrikter.⁴⁷ I lignl. § 2-1 nr. 1 heter det nå at ligningskontorene "...kan omfatte en eller flere kommuner." De små ligningskontorene slo seg sammen, og i dag ligner derfor de fleste ligningskontor skattytere i to eller flere kommuner.⁴⁸ Dette har redusert forskjellene ligningskontorene imellom, og således faren for forskjellsbehandling av skattyterne.

Det ble også vedtatt å gi ligningskontorene formell vedtakskompetanse ved ordinær ligning, jf. lignl. § 8-4 nr. 1.⁴⁹ Frem til lovendringen 15. des. 2000 nr. 92, hadde ligningsnemndene den avgjørende myndigheten i ordinære ligningssaker. Ligningskontorene skulle forberede og utarbeide forslag til ligning og eventuelle klageavgjørelser. Selve utligningen av direkte skatter av formue og inntekt ble derimot foretatt av ligningsnemndene.⁵⁰ Med unntak av sentralskattekontorenes ligningsnemnder besto nemndene imidlertid av legfolk, primært besatt i andre stillinger. I praksis gjorde den store saksmengden det nødvendig for ligningsnemndene å i stor grad benytte sin vide adgang til å delegerer kompetansen til ligningskontorene. Reelt var det derfor i stor grad ligningskontorene som foretok utligningen av direkte skatter. Like fullt hadde bare nemndene en selvstendig stilling. Ligningskontorene var underlagt

⁴⁶ Lovendringen skjedde i tråd med forslag i Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kap. 14; Endringer i ligningsloven og andre lover i forbindelse med omorganisering av ligningsforvaltningen

⁴⁷ Endringslov 15. des. 2000 nr. 92

⁴⁸ Antallet ligningskontorer er redusert fra 435 til 99

⁴⁹ Lovendringen bygger på Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kap. 17; Forslag til endringer i nemndsstrukturen i ligningsforvaltningen

⁵⁰ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.2.1.2

overordnede organer, som kunne instruere ligningskontorene i lovanvendelsen. Samtidig kunne ikke ligningskontorene binde nemndene. Etter lovendringen ble imidlertid ligningsnemndene redusert til rene klage- og overprøvingsinstanser. Lignl. § 8-4 nr. 1 gir nå ligningskontorene full avgjørelsesmyndighet ved ligningen, såfremt ikke annet følger direkte av lov eller forskrift. Dermed forelå det ikke lenger noen rettslig hindring for at også ligningskontorene kunne avgi bindende forhåndsuttalelser.

Når det gjelder sentralskattekontorene for storbedrifter og utenlandssaker, er avgjørelsesmyndigheten ved ligningen imidlertid fortsatt hos ligningsnemndene, jf. lignl. § 8-4 nr. 2 første punkt. Dette forholdet er ikke blitt diskutert i forarbeidene til utvidelsen av ordningen. Antakelig har dette sammenheng med at den faglige kyndigheten på disse kontorene gjør at de har en større autoritet i sine uttalelser enn de ordinære ligningskontorene. Sentralskattekontorene blir dessuten i stor grad tildelegert myndigheten til å ligne skattyterne, jf. § 8-4 nr. 2 annet punkt.

Ved lovendring i juni 2005 ble følgelig også ligningskontorene, inkludert sentralskattekontorene, gitt adgang til avgi bindende forhåndsuttalelser i skattesaker, jf. lignl. § 3A-1 nr.1.

2.3 Hvem har kompetanse til hva?

Loven oppstiller ikke noen nærmere arbeidsfordeling av uttalelsene direktoratet og ligningskontorene imellom. Regler om den personelle kompetansefordelingen følger imidlertid av forskriftens § 2. Spørsmålet er også behandlet i lovforarbeidene.⁵¹

2.3.1 Skattedirektoratet

Av forskriftens § 2 (3) følger det at anmodninger om kompliserte spørsmål og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning ”normalt” skal behandles av Skattedirektoratet.

I forarbeidene ble kompetansen formulert noe annerledes. Her uttalte Finansdepartementet at bindende forhåndsuttalelser vedrørende kompliserte og

⁵¹ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 26

prinsipielle spørsmål ”skal” avgis av Skattedirektoratet.⁵² Videre skal bindende forhåndsuttalelser om spørsmål av ”allmenn interesse” bare kunne avgis av Skattedirektoratet.

Både forskriften og forarbeidene har følgelig knyttet arbeidsfordelingen opp mot det nærmere saksforholdet i anmodningen. Videre er personkretsen den samme som før utvidelsen av ordningen.

Forskriftens ordlyd åpner imidlertid for at uttalelsene om spørsmål av allmenn interesse unntaksvis også kan behandles av ligningskontorene. Om dette er en tilsiktet forskjell fra forarbeidene er noe usikkert. Ettersom en personell kompetansefordeling ikke fremgår av ligningsloven, kan det antas å være mest nærliggende at forskriftens ordlyd uttrykker gjeldende rett.

Av forskriftens § 4 (2) følger det at fellesanmodninger fra skattytere skal forbeholdes Skattedirektoratet, dersom skattyterne lignes ved forskjellige ligningskontor. I forarbeidene har imidlertid Finansdepartementet uttalt at fellesanmodninger ”alltid” skal behandles av Skattedirektoratet.⁵³ Også her er det således motstrid mellom forskriften og forarbeidene. Til støtte for forskriftens alternativ knytter også Lignings-ABC⁵⁴ det avgjørende kriteriet opp mot om skattyterne lignes ved forskjellige ligningskontor eller ikke. Dersom skattyterne lignes ved ett og samme ligningskontor vil i så fall disposisjonens nærmere skattemessige innhold avgjøre hvem som skal avgi uttalelsen.

I forarbeidene er det oppstilt nærmere kriterier for vurderingen av hva som er å anse som kompliserte spørsmål, og spørsmål av allmenn interesse.⁵⁵ Departementet har blant annet listet opp spørsmål som normalt vil være enkle, og som således ikke skal behandles av Skattedirektoratet; Skattespørsmål knyttet til bl.a. ”...bolig- og fritidseiendom, hjemmekontor, ulike typer lønnsytelser, velferdstiltak og fradrag for utgifter i arbeidsforhold, gaver og tilskudd i og utenfor arbeidsforhold, bilbeskatning,

⁵² Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.3

⁵³ *ibid*

⁵⁴ Se Lignings-ABC 2005; pkt. 5 (3)

⁵⁵ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.3

reiseutgifter, merkostnader og utdanningsutgifter...” skal i utgangspunktet regnes som forholdsvis enkle.

Når det gjelder anmodninger fra næringsdrivende, skal spørsmål knyttet til den løpende driften av virksomheten anses som relativt enkle, og følgelig skal heller ikke disse spørsmålene normalt behandles av direktoratet.

Bindende forhåndsuttalelser vedrørende ekstraordinære forhold skal de næringsdrivende derimot fremdeles motta av Skattedirektoratet. Som eksempel på et ekstraordinært forhold nevner departementet en næringsdrivendes skattespørsmål knyttet til oppkjøp av annet selskap.

Når det gjelder hva som er å regne som et komplisert skatterettslig spørsmål er det forutsatt i forarbeidene at dette skal variere noe avhengig av det enkelte ligningskontorets faglige kyndighet.⁵⁶

Skattedirektoratets uttalelser skal normalt avgis senest tre måneder etter fullstendig mottatt anmodning, jf. forskriftens § 10 (1) første punkt. Anmodningen skal regnes som ”fullstendig mottatt” når den er journalført, saken er fullstendig opplyst av skattyteren, og det innbetalte gebyret er registrert innkommet på gebyrkontoen, jf. forskriftens § 10 (2) tredje punkt.

2.3.2 Ligningskontorene

Ligningskontorene avgir bindende forhåndsuttalelser om enklere skattespørsmål som nevnt ovenfor, jf. forskriftens § 2 (3) forutsetningsvis. En slik kompetanseavgrensning er for øvrig også forutsatt i forarbeidene.⁵⁷

Anmodninger til ligningskontorene skal regnes som ”fullstendig mottatt” etter de samme reglene som gjelder for Skattedirektoratet. Fra en anmodning er fullstendig mottatt skal uttalelsen imidlertid avgis i løpet av fire uker, jf. forskriftens § 10 (2). Saksbehandlingstiden er følgelig vesentlig kortere for ligningskontorenes uttalelser. Om dette har departementet uttalt at fordi ligningskontorene skal behandle enklere skattespørsmål, vil sakene normalt også være raskere å behandle.⁵⁸ Stort sett vil derfor

⁵⁶ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.3

⁵⁷ *ibid*

⁵⁸ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.5.2

fire uker være tilstrekkelig saksbehandlingstid. Departementet har også fremhevet at en kortere saksbehandlingstid gjør ordningen smidigere, og styrker skattyternes rettssikkerhet og forutberegnelighet.

Med unntak av fellesanmodninger fra skattytere som lignes ved to eller flere forskjellige ligningskontor, skal for øvrig alle anmodninger rettes til ligningskontorene, jf. forskriftens § 4 (1). Ligningskontorene videresender i neste omgang de anmodninger som skal behandles av Skattedirektoratet.

2.4 Lovbestemte vilkår for retten til en bindende forhåndsuttalelse

I loven er det oppstilt fire vilkår, som alle må være oppfylt for å motta en bindende forhåndsuttalelse, jf. lignl. §§ 3A (1) og 3A (2).

Forholdet må for det første enten være av vesentlig betydning for skattyter eller av allmenn interesse (punkt 2.4.1). Vilkåret om vesentlig betydning er knyttet opp mot formålet om å sikre skattyternes forutberegnelighet. Forhåndsuttalelser om spørsmål av allmenn interesse skal på sin side bli avgitt dersom de vil ha betydning for utfallet av lignende skattesaker.

Anmodningen må videre gjelde en fremtidig disposisjon (punkt 2.4.2). Departementet vektla at ordningen skulle sikre at skattyterne kunne forutberegne sin skattesituasjon, og ved allerede gjennomførte disposisjoner er ikke dette like viktig.

Et tredje vilkår er at disposisjonen må være konkret og planlagt (punkt 2.4.3). Dette er blant annet ressursøkonomisk begrunnet. Ordningen er en ekstra service overfor skattyterne, og disposisjonen må derfor nærmere skisseres, med angivelse av når skattyteren regner med å gjennomføre den.

Det skal dessuten betales et gebyr samtidig med at anmodningen blir fremsatt (punkt 2.4.4). Også dette vilkåret er ressursøkonomisk begrunnet. For samtidig å ivareta hensynet til skattyternes forutberegnelighet må imidlertid ikke gebyrene være for høye.

2.4.1 Vesentlig betydning eller allmenn interesse – alternative vilkår

Spørsmålet må enten være av vesentlig betydning for skattyteren, eller ha allmenn interesse, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1 annet punkt. Minst ett av vilkårene må være oppfylt.

Spørsmål av allmenn interesse skal imidlertid normalt forbeholdes Skattedirektoratet, jf. forskriftens § 2 (3). En konsekvens av dette er at selv om vilkårene er alternative, og det for skattyterne følgelig er nok at ett vilkår er oppfylt, må ligningskontorene likevel ta stilling til begge vilkår.

2.4.1.1 Vesentlig betydning for skattyter

Det første alternative vilkår er at spørsmålet er av vesentlig betydning for skattyter.

”Vesentlig betydning” er et skjønnsmessig begrep. Innholdet må således presiseres og konkretiseres nærmere. Som nevnt i punkt 1.3.1 vil skattyternes behov for forutberegnelighet være ulikt. Av forarbeidene følger det at ligningsmyndighetene skal foreta en konkret vurdering som tar hensyn til den enkelte skattyters behov.⁵⁹ I denne vurderingen skal det ses hen til skattebeløpets størrelse, både sett i forhold til skattyters inntekt og i forhold til den konkrete disposisjonen.

Det er videre spørsmålets betydning sett fra skattyters synsvinkel som er avgjørende. Departementet har i den forbindelse fremhevet at et spørsmål kan være av vesentlig betydning for skattyteren selv om det er enkelt.

Departementet har forutsatt at vilkåret ikke skal praktiseres strengt, og at det skal være en lavere terskel for å oppfylle dette vilkåret enn vilkåret om allmenn interesse.⁶⁰ Dette har sammenheng med at hovedformålet med å innføre ordningen var å sikre forutberegneligheten, og yte hjelp der det var vanskelig for skattyteren å hente løsningen på spørsmålet i lovtekst, forarbeider eller rettspraksis.

Vilkåret om ”vesentlig betydning” er først og fremst tatt inn for å avskjære spørsmål av mindre betydning for skattyteren, samt rent hypotetiske skattespørsmål.⁶¹ Hva som skal anses å være av mindre betydning vil som regel være et økonomisk spørsmål. Det skal ses hen til skattebeløpets størrelse i forhold til skattyters inntekt. Ligningsmyndighetene må derfor være langt lempeligere i kravene til disposisjonens økonomiske størrelse ved anmodninger fra lønnstagere og pensjonister, enn ved anmodninger fra større bedrifter.

⁵⁹ Se Ot.prp. nr.1 (2000-2001) pkt. 15.9.3

⁶⁰ Se Ot.prp. nr.1 (2004-2005) pkt. 26.5.2

⁶¹ Se Ot.prp. nr.1 (2000-2001) pkt. 26.5.2

Avskjæring av rent hypotetiske spørsmål skal motvirke at skattyterne benytter ordningen til ren skatteplanlegging.⁶² Slik skatteplanlegging vil typisk ha preg av at skattyteren skisserer flere alternative muligheter som han ønsker skattemessig avklart og belyst, for på den måten å få klarhet i hvilken fremgangsmåte som vil være den gunstigste.

For øvrig regner departementet med at gebyrordningen vil begrense antallet anmodninger⁶³ (se for øvrig punkt 2.4.4). Skattyterne vil da som regel ikke se seg tjent med å fremsette anmodninger om skattespørsmål av bagatellmessig art.

2.4.1.2 Allmenn interesse

Hovedformålet med innføringen av ordningen, om å bedre skattyternes forutberegnelighet, samsvarer best med vilkåret om at spørsmålet må være av vesentlig betydning for skattyteren. Bindende forhåndsuttalelser kan imidlertid avgis selv om ikke dette vilkåret er oppfylt. Ligningsmyndighetene må i så fall vurdere spørsmålet til å være av allmenn interesse. Ifølge departementet har disposisjonen allmenn interesse dersom enten mange skattytere er berørt av lignende spørsmål, eller dersom utfallet av forhåndsuttalelsen har prinsipiell betydning.⁶⁴

Finansdepartementet har begrunnet dette alternative vilkåret med at uttalelsene, som nevnt i punkt 1.3.5 skal ha en veiledende funksjon overfor lignende skattespørsmål, og danne retningslinjer for hvordan disse blir løst.⁶⁵ Dette vil kunne motvirke vilkårlige avgjørelser og gi økt likebehandling (som nevnt i punkt 1.3.2).

En bindende forhåndsuttalelse kan således avgis på tross av at vilkåret om ”vesentlig betydning” ikke er oppfylt. Samtidig tilligger initiativretten også her skattyterne. I praksis kan dette lede til at der det tidligere var opp til Finansdepartementet å avgi uttalelser om forståelsen av prinsipielle spørsmål, kan advokater og revisorer nå bruke den nye ordningen til å ”fremprovosere” prinsipløsninger. Ordningen gir således en ytterligere kanal for autoritative rettskilder.

⁶² Se Ot.prp. nr.1 (2000-2001) pkt. 15.9.2.1

⁶³ Se Ot.prp. nr.1 (2000-2001) pkt. 15.9.9

⁶⁴ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.3

⁶⁵ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.3

Samtidig bidrar publiseringen og den bindende virkningen til at uttalelsene antagelig har en høyeres status enn de ikke-bindende prinsipputtalelsene.

Det er som nevnt i utgangspunktet bare Skattedirektoratet som skal avgi disse uttalelsene. Denne avgrensningen mellom Skattedirektoratets og ligningskontorenes kompetanse fremgår ikke av lovteksten, men følger av forskriftens § 2 (3). På dette området har forskriften således innskrenket de personelle kompetansereglene fastsatt i loven.⁶⁶ At disse uttalelsene skal forbeholdes Skattedirektoratet er også fastsatt i forarbeidene til loven.⁶⁷ I den forbindelse uttalte departementet at ved uttalelser om prinsipielle spørsmål, som vil danne presedens for ligningsmyndighetenes behandling av lignende skattesaker, er det ekstra viktig med ensartet praksis og en grundig og konsekvent saksbehandling.

2.4.2 Anmodningen må gjelde en fremtidig disposisjon

Skattyterens anmodning må gjelde de skattemessige virkningene av en disposisjon som foreløpig ikke er iverksatt, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1 første punkt.

Anmodningen må således for det første gjelde en disposisjon. Skatteplikt eller fradragsrett utløses gjerne av en eller annen form for forutgående disposisjon. En disposisjon vil si en erklæring eller en handling som har rettsvirkninger i kraft av å være uttrykk for en rettslig disposisjonsvilje fra avgiverens eller den handlendes side. Det langt på vei viktigste eksempelet vil her være realisasjon, jf. sktl. § 9-2 (1) og (2).

Disposisjonen må ikke være gjennomført før anmodningen fremmes. Saken må med andre ord gjelde et fremtidig spørsmål. Ønsker skattyteren eksempelvis en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige konsekvensene av å selge egen bolig, må anmodningen være fremsatt før salget finner sted. Idet disposisjonen allerede er foretatt eller iverksatt, er det ikke lenger et fremtidig forhold. Behovet for forutberegnelighet vil ikke gjøre seg gjeldende i samme grad når skattyteren ikke lenger

⁶⁶ Det er uklart hva som er grunnen til at det ikke fremgår av loven at ligningskontorenes personelle kompetanse her skal innkrenkes til å gjelde spørsmål av "vesentlig betydning" for skattyteren

⁶⁷ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.3

står overfor et handlingsvalg.⁶⁸ Ligningsmyndighetenes vurdering kan følgelig avvendes til ordinær ligning.

2.4.3 Disposisjonen må være konkret og planlagt

Det skal bare avgis bindende forhåndsuttalelse om skattemessige virkninger av en disposisjon som er konkret og planlagt, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1 første punkt.

Finansdepartementet ville således avgrense uttalelsene mot disposisjoner av hypotetisk karakter, og disposisjoner som gjelder generelle tolknings spørsmål.⁶⁹ Forutberegneligheten skal sikres når skattyteren konkret står overfor valget om disposisjonen skal gjennomføres eller ikke. Dersom disposisjonen kun er hypotetisk blir det for mange usikre momenter å bygge uttalelsen på.

Veiledning knyttet til rent hypotetiske forhold kan lett få karakter av skatterådgivning. Det følger av forarbeidene at hovedmotivet med anmodningen ikke kan være å spare skatt.⁷⁰ Det må således trekkes en grense mellom den veiledningsplikt som påligger ligningsmyndighetene, og generell skatterådgivning.

Disposisjonen må i den forbindelse skisseres nærmere for ligningsmyndighetene, jf. forskriftens § 5 (6). Det skal blant annet fremgå av anmodningen når disposisjonen er planlagt gjennomført. Videre bør skattyter gi uttrykk for hvordan han både mener og ønsker at saken skal løses.

Med dette vil ligningsmyndighetene samtidig lettere få fatt på problemstillingen, slik at saksbehandlingen effektiviseres og skattyterne kan få raskere svar.

2.4.4 Gebyr

For å ha krav på en bindende forhåndsuttalelse må skattyteren betale et gebyr, jf. lignl. § 3A-2. Gebyret skal betales samtidig med at anmodningen sendes ligningsmyndighetene, jf. forskriftens § 5 (8).

⁶⁸ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.4

⁶⁹ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.2.4

⁷⁰ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.2.1

Gebyret blir ilagt for å understreke at ordningen er en ekstraserivise til skattyterne, og et supplement til ligningsmyndighetenes alminnelige veiledningsplikt.⁷¹ Skatteetaten påføres ekstra utgifter både i tid og ressurser, og det er da naturlig at skattyterne betaler en del av omkostningene. Gebyret skal også motvirke at anmodningene blir uoverkommelig mange, og bidra til at skattyterne bare fremsetter anmodninger om spørsmål av vesentlig betydning.

Gebyrene er imidlertid ikke ment å finansiere hele ordningen. Ifølge departementet ville dette være urimelig ettersom mange av uttalelsene også vil innvirke på utfallet av lignende skattespørsmål. Dette kommer både ligningsmyndighetene og andre skattytere til gode.

Det skal betales ett gebyr for hver anmodning, jf. forskriftens § 8 (1). Som én anmodning regnes én skissert disposisjon det bes uttalelse om. Ønsker skattyter en bindende forhåndsuttalelse om to forskjellige disposisjoner, skal det følgelig betales dobbelt gebyr. Fra dette utgangspunktet oppstiller imidlertid forskriften et unntak for visse fellesanmodninger;⁷² En fellesanmodning av flere enkeltdisposisjoner skal likevel bare anses som én anmodning, såfremt disposisjonene har en slik nær sammenheng, saklig og tidsmessig, at de er å anse som én hoveddisposisjon, jf. forskriftens § 8 (2).

Størrelsen på gebyret skal gjenspeile skattyters betalingsevne, og vil således variere avhengig av hvem anmodningen er fremsatt av. Gebyret er knyttet opp mot størrelsen på rettsgebyret, som fra 1. jan. 2006 utgjør kr 860, jf. rettsgebyrl. § 1 (2).⁷³

Lønnstakere, pensjonister og deres bo skal betale et gebyr tilsvarende et halvt rettsgebyr (kr 430), jf. forskriftens § 8 (3) a. Da ordningen ble innført i 2001, skulle gebyret tilsvare to ganger rettsgebyret for denne gruppen.⁷⁴ I forbindelse med lovendringen i 2005, da også ligningskontorene ble tildelt myndigheten, ble størrelsen nedjustert til dagens nivå.⁷⁵ For personlige skattytere som er næringsdrivende, er det

⁷¹ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.1

⁷² Begrepet fellesanmodning sikter i denne sammenheng til at det er flere disposisjoner. Som nevnt i punkt 2.1.1 kan en fellesanmodning også innebære at én anmodning er fremsatt av flere skattytere

⁷³ Lov 17. des. 1982 nr 86 om rettsgebyr (rettsgebyrloven)

⁷⁴ Se Forskrift 12. okt. 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker, § 6 (3) a

⁷⁵ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.6

forutsatt i forarbeidene at i den grad anmodningen ikke er relatert til virksomheten bør gebyrsatsen også for disse utgjøre et halvt rettsgebyr.⁷⁶

Ved anmodninger fra andre fysiske personer enn nevnt i bokstav a, deres bo og enkeltpersonforetak, utgjør beløpet fremdeles to ganger rettsgebyret (kr 1.720), jf. forskriftens § 8 (3) b. Når det gjelder enkeltpersonforetak er det følgelig uten betydning for gebyrets størrelse om de er regnskapspliktige etter rskl. § 1-2 (1) nr. 11⁷⁷, eller ikke.

Også juridiske personer som ikke er regnskapspliktige skal betale et beløp tilsvarende to ganger rettsgebyret (kr 1.720), jf. forskriftens § 8 (3) b. For visse foretaksformer er det ikke tilstrekkelig at man driver virksomhet for å være regnskapspliktig etter regnskapslovens regler. Dette gjelder blant annet deltagerlignede selskaper, jf. rskl. § 1-2 (1) nr. 4. Deltagerlignede selskaper er ikke regnskapspliktige etter rskl. § 1-2 når de har under 5 mill. kroner i salgsinntekt, færre enn fem ansatte, maksimalt fem deltagere, og ingen av deltagerne er en juridisk person med begrenset ansvar. Dessuten må de heller ikke i det foregående regnskapsåret ha vært regnskapspliktige, jf. rskl. § 1-2 (3). Når de derimot er regnskapspliktige etter rskl. § 1-2, følger de gebyrsatsene i forskriftens § 8 (3) c eller d. For deltagerlignede selskaper vil således den årlige salgsinntekten, antallet ansatte m.v. avgjøre størrelsen på gebyret.

Små foretak etter rskl. § 1-6 skal betale et gebyr tilsvarende åtte ganger rettsgebyret (kr 6.880), jf. forskriftens § 8 (3) c. For å bli regnet som små foretak etter rskl. § 1-6, må de for det første ikke falle inn under oppregningen av store foretak i rskl. § 1-5.⁷⁸ Videre skal to av følgende tre vilkår være oppfylt på balansedagen⁷⁹, jf. rskl. § 1-6 (1) nr. 1, 2 og 3: Foretakene må ha mindre enn 60 mill. kroner i salgsinntekt, en balansesum på under 30 mill. kroner, eller færre enn 50 ansatte. Av rskl. § 1-6 (2) følger det videre at også foretak som ikke oppfyller vilkårene i første ledd på balansedagen, men som gjorde det på foregående balansedag, skal regnes som små foretak. Morselskap, som selv oppfyller vilkårene i første ledd, skal bare regnes som små foretak

⁷⁶ *ibid*

⁷⁷ Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

⁷⁸ jf. rskl. § 1-6 (1)

⁷⁹ Balansedagen er et regnskapsrettslig begrep, som refererer til foretakets samlede eiendeler, gjeld og egenkapital på et gitt tidspunkt

dersom også konsernet sett som en enhet oppfyller vilkårene på balansedagen, jf. rskl. § 1-6 (4).

Øvrige foretak skal betale femten ganger rettsgebyret (kr 12.900), jf. forskriftens § 8 (3) d. Under denne gruppen hører blant annet ”store foretak” etter rskl. § 1-5. Dette gjelder for det første alle allmennaksjeselskaper, jf. § 1-5 nr. 1. Videre omfattes også andre regnskapspliktige med aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner som noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert markedsplass i utlandet, jf. § 1-5 nr. 2. Av rskl. § 1-6 (3) følger det dessuten at regnskapspliktige som oppfyller vilkårene for å bli regnet som små foretak etter rskl. § 1-6 (1), men som ikke gjorde det på foregående balansedag, likevel ikke skal regnes som små foretak. Også denne gruppen må således betale femten ganger rettsgebyret for en bindende forhåndsuttalelse.

2.5 Forskriftsbestemte vilkår

Ved siden av vilkårene i loven, er det oppstilt ytterligere vilkår i forskriften.

Anmodningen skal for det første fremsettes skriftlig (punkt 2.5.1). Videre skal det bare avgis bindende forhåndsuttalelser om rettsspørsmål (punkt 2.5.2). Skattyteren kan bare anmode om bindende forhåndsuttalelser om egne forhold (punkt 2.5.3). Det er dessuten bare skattespørsmål knyttet til norske skatteforhold som er omfattet av ordningen (punkt 2.5.4).

2.5.1 Krav om skriftlighet

Anmodning om en bindende forhåndsuttalelse må fremsettes skriftlig. Anmodningen skal dessuten fremmes atskilt fra andre henvendelser til ligningsmyndighetene. Dette følger av forskriftens § 5 (1).

2.5.2 Bare anmodninger om rettsspørsmål

Det kan bare gis bindende forhåndsuttalelser vedrørende rettsspørsmål, jf. forskriftens § 5. Forskriften avgrenser mot bevisspørsmål, spørsmål av skjønnsmessig karakter, og verdsettelsesspørsmål. At uttalelsene bare kan gjelde rettsspørsmål er for øvrig et forhold

som vil bli trukket inn i drøftelsen i punkt 3.2.1, i forbindelse med spørsmålet om domstolenes egnethet til å prøve ligningsmyndighetenes bindende forhåndsuttalelser.

Det karakteristiske ved rettsspørsmål er at de er bundet av rettsregler i siste instans.⁸⁰ Dette er med andre ord spørsmål som er etterprøvbare. Bindende forhåndsuttalelser avgis således bare ved spørsmål om subsumsjon, det vil si tolking av regelverket på nærmere angitte fakta.⁸¹

En viktig årsak til at det bare skulle avgis bindende forhåndsuttalelser knyttet til rettsspørsmål, er at Finansdepartementet la opp til en forholdsvis rask saksbehandling.⁸² Dette ble ansett som viktig for å sikre forutberegneligheten. For at fristene kan overholdes må skattyterne derfor i tilstrekkelig grad klarlegge sakens faktum på forhånd.

En annen grunn til at ordningen bare skal omfatte rettsspørsmål, er at mange av uttalelsene vil bli gjort kjent, blant annet gjennom publisering. Uttalelsene vil således være veiledende i behandlingen av lignende skattesaker. I tillegg vil uttalelsene binde ligningsmyndighetene, og det er derfor ekstra viktig at avgjørelsene er riktige. Dette krever at sakens faktum er klarlagt, slik at ligningsmyndighetene kan konsentrere seg om lovanvendelsen.

Ligningsmyndighetene skal ikke gi bindende forhåndsuttalelser om spørsmål av skjønnsmessig karakter, jf. forskriftens § 5 (5). Finansdepartementet har begrunnet dette med at forutberegneligheten skal sikres der fortolkningen og praktiseringen av selve lovgivningen er uklar.⁸³ Gjennom uttalelsen får skattyterne således ligningsmyndighetenes forståelse av regelverket. Det forekommer imidlertid ofte at visse skjønnsmessige vurderinger vil inngå i et rettsspørsmål. I slike tilfeller skal det, selv om virkningene av disposisjonen i hovedsak gjelder rettsspørsmål, som hovedregel ikke avgis bindende forhåndsuttalelser.⁸⁴

⁸⁰ Se *Eckhoff* 1997, s. 267

⁸¹ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.2.4

⁸² Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.8.2

⁸³ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.2.4

⁸⁴ *ibid*

Heller ikke verdsettelsesspørsmål kan avgjøres ved bruk av ordningen, jf. forskriftens § 5 (5). Verdien på gjenstander endrer seg til stadighet, og departementet har således uttalt at det ikke vil være i samsvar med hensynet til rettferdighet og likebehandling mellom skattyterne, om ligningsmyndighetene over tid binder seg til en konkret verdsettelse i forhold til bestemte skattytere. Spørsmål om verdsettelse oppstår ofte blant annet i forbindelse med formuesbeskatningen av boligeiendom, jf. sktl. § 4-1, der særegne verdsettelsesregler kan gjøre det vanskelig å forutberegne egen skattesituasjon. For bedrifter byr blant annet verdsetting av goodwill på problemer.

Også bevisspørsmål faller utenfor ordningens område, jf. forskriftens § 5 (5). Uttalelsene utgjør en ekstraservice til skattyterne, og er et supplement til allerede eksisterende ordninger, deriblant gratis alminnelig veiledning. Økonomiske og administrative hensyn tilsier at saken bør være tilstrekkelig godt opplyst for at det kan bli tatt stilling til spørsmålet med bindende virkning. Hvis saken inneholder bevisspørsmål, må ligningsmyndighetene foreta tidkrevende utredninger som vil gjøre det vanskelig å gi skattyteren et raskt svar.

2.5.3 Anmodningen må gjelde egne forhold

Anmodningen kan bare gjelde skattytters egne skatteforhold, jf. forskriftens § 5 (3).

I forarbeidene har departementet uttalt at det ikke skal foreligge noen begrensning i hvem som kan anmode om en bindende forhåndsuttalelse. Den som ber om uttalelsen må imidlertid selv være direkte berørt av det spørsmål saken gjelder.⁸⁵ Skattyteren kan for eksempel ikke få en bindende forhåndsuttalelse om et skatteforhold som gjelder naboen.

Som nevnt i punkt 2.1 kan imidlertid anmodningen fremsettes av en fullmektig, på vegne av skattyteren, jf. forskriftens § 3 (3).

2.5.4 Anmodningen skal angå norske skatteforhold

Det følger av forskriftens § 5 (4) at bindende forhåndsuttalelser bare kan avgis i spørsmål som angår norske skatteforhold, unntatt forhold som skal avgjøres etter sktl. §§ 2-1, 2-3, 2-34, 2-37, og 2-38 (1), samt hvorvidt et selskap skal anses som

⁸⁵ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.3

hjemmehørende i riket etter sktl. § 2-2 (1). Anmodningen kan angå skatteforhold med tilknytning til Svalbard, med unntak av forhold som skal avgjøres etter svalbsktl. kap. 2.⁸⁶ Spørsmål som skal avgjøres etter skatteavtale Norge har inngått med fremmed stat, skal det ikke avgis bindende forhåndsuttalelser om.

I det tilfellet norske ligningsmyndigheter ensidig tar stilling til et skatteavtalespørsmål, vil skattyter likevel ikke ha noen garanti for at en slik avgjørelse ikke kan medføre dobbeltbeskatning. En avgjørelse i henhold til en skatteavtale vil eventuelt medføre at to lands rettsforståelse må være den samme for at dobbeltbeskatning skal unngås og avgjørelsen skal ha endelig virkning. Finansdepartementet har i brev til Sivilombudsmannen hevdet at dette er den direkte årsaken til at uttalelser i skatteavtalespørsmål eksplisitt er holdt utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelser.⁸⁷

Bostedssakene handler eksempelvis om å gi den ene av de to statene den primære beskatningsretten som bostedsstat, når begge staters internrett innebærer skattemessig bosted. Det er da nødvendig å sikre at begge staters forståelse av bostedsspørsmålet er konsistent og samordnet, slik at en frafallelse av bostedsbeskatning i den ene staten med sikkerhet leder til effektiv bostedsklassifisering og beskatning i den andre staten.

I forarbeidene ble det imidlertid hevdet at behovet for bindende forhåndsuttalelser på et komplisert og mindre tilgjengelig rettsområde som skatteavtalene, er stort, og at de nevnte samordningsproblemene ikke er så store at det generelt er grunn til å unnta slike spørsmål fra ordningen.⁸⁸ Departementet foreslo her at behovet for enkelte begrensninger kunne ivaretas gjennom regulering i forskrift.

Samordningshensynet har likevel foreløpig blitt ansett som så viktig at fortolkninger og avgjørelser på området ikke kan ligge like desentralt som ellers i skatteforvaltningen, og slike spørsmål er således generelt valgt unntatt fra ordningen med bindende forhåndsuttalelser.

⁸⁶ Lov 29. nov. 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven)

⁸⁷ Finansdepartementet; Brev til Sivilombudsmannen av 5. april 2005

2.6 Konsekvenser av at vilkårene ikke er oppfylt

Når et eller flere av vilkårene ikke er oppfylt, kan dette lede til at anmodningen blir avvist, jf. forskriftens § 7.

Det følger av forskriftens § 7 (1) første punkt at ligningsmyndighetene skal avvise saken når reglene om fremsettelsen av anmodningen eller reglene om anmodningens innhold ikke er fulgt. Avvisningen forutsetter imidlertid at feilen er av betydning for behandlingen av saken, jf. forskriftens § 7 (1) annet punkt. Videre er avvisningen betinget av at skattyteren først har fått adgang til å komme med nødvendige tilleggsopplysninger innen en nærmere angitt frist, jf. forskriftens § 6 (2).

Ligningsmyndighetene plikter videre å avvise saker der gebyret ikke er innbetalt, jf. forskriftens § 7 (1) tredje punkt. Det samme gjelder disposisjoner hvor en rettslig avklaring av disposisjonen verken er av vesentlig betydning for skattyteren eller har allmenn interesse, jf. forskriftens § 7 (2). Også her må imidlertid skattyterne også ha oversittet tilleggsfristen.

For øvrig har ligningsmyndighetene adgang til å avvise en anmodning dersom disposisjonen antas å ha liten egenverdi i forhold til de skattespørsmål som anmodningen involverer, jf. forskriftens § 7 (3) første punkt. Adgang til avvisning foreligger også dersom behandlingen av saken antas å medføre uforholdsmessig stor bruk av tid og ressurser, sett i forhold til uttalelsens betydning for skattyteren, jf. forskriftens § 7 (3) annet punkt. Forskriften nevner spesielt den situasjon at en omfattende behandling av anmodningen fører til at andre og viktigere spørsmål blir forsinket, jf. forskriftens § 7 (3) tredje punkt. Her har således ressursøkonomiske hensyn fått avgjørende vekt.

Ligningsmyndighetene har også anledning til å avvise anmodninger som er fremsatt så nær opp til det planlagte beslutningstidspunktet, at det ikke er realistisk å ferdigbehandle forhåndsuttalelsen i tide, jf. forskriftens § 7 (3) fjerde punkt. I slike tilfeller vil ikke hovedformålet om å sikre skattyters forutberegnelighet kunne bli ivaretatt.

⁸⁸ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.2

Utover dette kan også andre tungtveiende grunner lede til at anmodningen kan bli avvist, jf. forskriftens § 7 (4). Det kan eksempelvis være hensiktsmessig å avvente en uttalelse dersom et tilsvarende skattespørsmål er oppe til behandling i rettsapparatet.

Ligningsmyndighetenes avgjørelse om å avvise anmodningen kan ikke påklages, jf. lignl. §3A-3 nr. 1.

2.7 Adgangen til administrativ klage og domstolsprøving

Skattyter har ikke adgang til å påklage selve forhåndsuttalelsen, jf. lignl. § 3A-3 nr.2. Uttalelsen kan heller ikke prøves for domstolene, jf. lignl. § 3A-3 nr.2. Bestemmelsen gir heller ikke staten adgang til rettslig prøving. Innholdet i uttalelsen vil således være endelig når den er avgitt. Som nevnt i punkt 1.2 er dette kontroversielt. Spørsmålet vil bli drøftet nærmere i kap. 3.2.

I følge Finansdepartementet er det i første rekke hensynet til skattyternes forutberegnelighet som kunne tale for å innføre en klageadgang.⁸⁹ Etter departementets oppfatning er imidlertid skattyters forutberegnelighet tilstrekkelig sikret ved at uttalelsene bare vil være bindende for ligningsmyndighetene, og ikke for skattyterne. Dersom en skattyter skulle være uenig i forhåndsuttalelsen, står han fritt til å avstå fra å gjennomføre disposisjonen. Eventuelt kan han velge å ikke påberope seg en uttalelse han er uenig i, når han like fullt bestemmer seg for å gjennomføre disposisjonen.

Adgangen er også begrunnet avskåret i skattyternes behov for å kunne innrette seg etter forhåndsuttalelsene så raskt som mulig etter at de er avsagt.⁹⁰ Dette behovet vil i følge departementet bli best ivaretatt gjennom en enkel administrativ regelutforming.

Heller ikke det offentlige har adgang til å få bindende forhåndsuttalelser rettslig prøvet, jf. lignl. § 3A-3 nr. 2. Selv om spesielt hensynet til skattekreditorene kunne tale for domstolsprøving, har departementet understreket at en slik adgang ville gå på bekostning av hovedformålet om å sikre skattyternes forutberegnelighet.⁹¹ For å gi skattyterne raske svar bør bestemmelsen derfor være absolutt.

⁸⁹ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.7.1

⁹⁰ *ibid*

⁹¹ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.7.2

Den etterfølgende ligningen kan imidlertid påklages av skattyteren, og eventuelt domstolsprøves, selv om en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, jf. lignl. § 3A-3 nr. 3. En skattyter som er uenig i forhåndsuttalelsen fra ligningsmyndighetene, kan således legge uttalelsen til grunn ved ligningen, og likevel ha rett til å påklage ligningsvedtaket, og eventuelt få det rettslig prøvet. Dette er ifølge departementet konsekvensen av at forhåndsuttalelsen ikke skal være bindende for skattyteren.⁹²

Staten v/ Finansdepartementet kan derimot heller ikke påklage det endelige ligningsvedtaket, dersom vedtaket er truffet på grunnlag av en bindende forhåndsuttalelse. Dette følger av lignl. § 11-2 nr. 1 annet punkt. Departementet fremhevet at en slik adgang ville gå på bekostning av hensynet til skattyternes forutberegnelighet.⁹³ Blant annet ville det innebære at ligningsmyndighetene likevel ikke var endelig bundet av forhåndsuttalelsen. I tillegg ville målet om en rask og effektiv saksbehandling være vanskeligere å etterleve.

2.8 Når blir en forhåndsuttalelse bindende, og hvem er bundet av den?

Ligningsmyndighetenes avgitte forhåndsuttalelser skal legges til grunn som bindende ved ligningen når skattyteren krever det, jf. lignl. § 3A-1 nr. 2. Det stilles imidlertid som forutsetning at transaksjonen er gjennomført i samsvar med de faktiske forutsetninger som lå til grunn for uttalelsen.

Forhåndsuttalelsen binder bare ligningsmyndighetene i forhold til vedkommende skattyter. Overfor andre skattytere står ligningsmyndighetene i prinsippet fritt til å velge en annen løsning både i en eventuell bindende forhåndsuttalelse, og ved ligningen. Uttalelsen vil imidlertid ha veiledende betydning for senere praksis, uavhengig av om skattyteren krever den lagt til grunn ved ligningen.⁹⁴

Forhåndsuttalelsen er bindende for ligningsmyndighetene som helhet, jf. forskriftens § 13 (3). Uttalelsen har således ikke bare formell rettskraft i forhold til det ligningsorgan som har avgitt den, men i forhold til hele ligningsetaten. For å sikre

⁹² Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.7.3

⁹³ *ibid*

⁹⁴ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.6

forutberegneligheten må skattyteren kunne innrette seg etter uttalelsen, uten risiko for at den blir fraveket ved ligningen. Også senere instanser må derfor være bundet når førstinstansen er det.

Ligningsmyndighetene blir ikke bundet når skattyteren ikke krever uttalelsen lagt til grunn ved ligningen. Den formelle rettskraften inntreffer heller ikke hvis skattyteren fremmer kravet for sent. Melding om at skattyteren ønsker uttalelsen lagt til grunn skal normalt være gitt senest samtidig med innlevering av selvangivelsen, selskapsoppgaven eller omsetningsoppgaven, jf. forskriftens § 13 (2). Heller ikke når skattyteren lar være å gjennomføre disposisjonen, eller ikke har gjennomført disposisjonen før ligningen, vil den bindende virkningen inntre.

En forutsetning for at uttalelsen binder ligningsmyndighetene, er at rettstilstanden i forhold til den aktuelle disposisjonen ikke er endret ved lov eller forskrift, jf. forskriftens § 13 (1) siste punkt. Dette er begrunnet i at ordningen med bindende forhåndsuttalelser ikke kan binde opp Stortingets lovgivningsmyndighet.⁹⁵ Finansdepartementet har imidlertid forutsatt at endringene i så fall må være inntrådt før disposisjonen er gjennomført.

Når det gjelder endringer i rettspraksis eller administrativ praksis følger det av forarbeidene at dette ikke skal tillegges samme virkning som endringer i lov eller forskrift.⁹⁶ Her skal ligningsmyndighetene således ikke kunne se bort fra forhåndsuttalelsen.

Uttalelsen vil bare ha bindende virkning såfremt disposisjonen er besluttet og iverksatt i løpet av tre år fra utgangen av det året uttalelsen er avgitt, jf. forskriftens § 13 (4) første punkt. Dette er for øvrig i samsvar med den alminnelige foreldelsesfristen på 3 år i foreldelseslovens § 2.⁹⁷

Den bindende virkningen opphører fem år etter utgangen av det året uttalelsen ble avgitt, jf. forskriftens § 13 (4) annet punkt. Denne tidsbegrensningen ble innført i 2005, i forbindelse med utvidelsen av ordningen til også å gjelde ligningskontorene. Spørsmålet ble i forarbeidene forutsatt endelig avgjort i forbindelse med departementets

⁹⁵ ibid

⁹⁶ ibid

videre forskriftsarbeid.⁹⁸ Departementet begrunnet forslaget om en tidsgrense i behovet for å kunne rette opp uriktige avgjørelser, og dermed unngå langsiktige uheldige virkninger. Likebehandlingshensynet måtte imidlertid veies opp mot hensynet til skattyternes forutberegnelighet. En bindingstid på fem år ble ansett å ivareta begge hensyn i tilstrekkelig grad.

2.9 Publisering

De fleste av Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser skal gjøres tilgjengelig for allmennheten gjennom publisering, jf. forskriftens § 11 (1). Skattedirektoratet har også adgang til å publisere uttalelser avgitt av ligningskontorene, jf. forskriftens § 11 (2). Publiseringen skjer fortløpende på skatteetatens hjemmesider, og skal sørge for å ivareta ordningens viktigste sekundærfunksjon om å ha veiledende betydning i lignende skattesaker. Dette bidrar til at uttalelsene gir bedre forutberegnelighet også for øvrige skattytere.

Det følger av forskriftens § 11 (1) annet punkt at det er saker av allmenn interesse som skal publiseres. Ligningskontorenes uttalelser inngår ikke i en automatisk publiseringsordning, men kan unntaksvis publiseres når de anses å likevel ha en viss allmenn interesse.

I forarbeidene har Finansdepartementet uttalt at behovet for offentliggjøring av ligningskontorenes uttalelser er mindre, fordi de er begrenset til enkle skattemessige forhold.⁹⁹ Videre vil en for stor grad av publisering også av ligningskontorenes uttalelser påføre spesielt Skattedirektoratet, som står for selve publiseringen, betydelig merarbeid.

Av rettsøkonomiske hensyn skal direktoratet heller ikke publisere bindende forhåndsuttalelser som har stor grad av likhet med en allerede publisert uttalelse.

For at reglene skal være i samsvar med reglene om taushetsplikt i lignl. § 3-13 må uttalelsene være anonymiserte, jf. forskriftens § 11 (3). Det må derfor ikke fremgå

⁹⁷ Lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven)

⁹⁸ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 26.5.7

⁹⁹ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 26.5.5.3

av opplysningene i uttalelsen hvilken skattyter uttalelsen konkret gjelder. I saker som dreier seg om så særegne forhold at omtalen av sakens konkrete fakta vil gjøre det opplagt hvem skattyteren er, til tross for at vedkommende ikke nevnes ved navn, kan uttalelsen følgelig ikke publiseres. Dette vil for eksempel kunne gjelde fysiske og juridiske personer som er mye omtalt i media.

Reglene om taushetsplikt skal hindre at ”uvedkommende” får tilgang til ligningsmyndighetenes opplysninger om en skattyter, jf. lignl. § 3-13 (1). Hvem som er ”uvedkommende” må avgjøres i det enkelte tilfelle. Skattyterens ektefelle har for eksempel krav på å motta opplysninger fra ligningsmyndighetene om den annen ektefelles selvangivelse og ligning, jf. el. § 39.¹⁰⁰ Andre skattytere og pressen har ikke krav på opplysninger, og disse må således være å regne som ”uvedkommende” i denne sammenheng. En advokat eller et revisorselskap som skal utføre et oppdrag for ligningskontoret er imidlertid ikke ”uvedkommende”. Tilgangen disse vil kunne ha på upubliserte uttalelser, kan lede til at uttalelsene likevel blir alminnelig kjent innen visse miljøer. Det kan tenkes at en advokat eller revisor som er blitt gjort kjent med en uttalelse som på grunn av taushetspliktsreglene ikke er publisert, kan ha interesse av å distribuere den til kolleger eller andre klienter. Visse personer kan således gjennom de rette kanalene ha tilgang på uttalelsene, mens allmennheten for øvrig ikke har det.

¹⁰⁰ Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap

3 En analyse av hensiktsmessigheten i reglens utforming

Den videre fremstillingen tar sikte på å peke på prinsipielle sider ved ordningen med bindende forhåndsuttalelser. Det vil bli foretatt en analyse av hvordan reglene i dag virker de lege lata, sett i sammenheng med hvordan de kunne vært utformet de lege ferenda. På bakgrunn av at formålene bak de enkelte reglene til dels kan være motstridende, er det flere av reglene som med gode grunner like gjerne kunne ha fått en annen utforming. Der det etter mitt syn er behov for endringer, vil jeg drøfte muligheten for å gi regelen et annet innhold, som ivaretar det ene eller andre hensynet bedre.

I kap. 3.1 vil jeg punktvis drøfte utformingen av de enkelte reglene i lys av hvor godt egnet de er til å ivareta hensynene som gjør seg gjeldende. Reglene i Sverige og Danmark vil på flere punkter bli trukket inn som sammenligningsgrunnlag. Den finske ordningen vil ikke bli nærmere belyst, da denne i liten grad tilfører selvstendige momenter i fremstillingen utover hva som fremgår av enten den svenske eller danske ordningen. Jeg vil for øvrig også vise til visse ulikheter mellom bindende forhåndsuttalelser i ordinære skattesaker og i petroleumsskattesaker.

I kap. 3.2 vil jeg drøfte den særnorske regelen om at de bindende forhåndsuttalelsene verken kan påklages administrativt eller rettslig prøves. Dette har til nå vært den mest omdiskuterte siden ved ordningen, og er et område hvor de norske reglene skiller seg klart fra reglene i de andre skandinaviske landene.

3.1 Prinsipielle spørsmål ved utformingen av de enkelte reglene

3.1.1 Om hvem som kan anmode om en bindende forhåndsuttalelse

Ligningsloven forbeholder adgangen til å anmode om bindende forhåndsuttalelser til skattyterne, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1. Det offentlige er således selv avskåret fra å benytte seg av tilbudet.

I Sverige har også det offentlige på nærmere angitte vilkår adgang til å motta bindende forhåndsuttalelser i skattesaker. Anmodninger fra det offentlige må være fremsatt av "det allmänna ombudet" hos Skatteverket.¹⁰¹ Dette skal gi det offentlige en mulighet til å få bindende svar i spørsmål hvor det er behov for en rask måte å få frem prejudikatsaker.¹⁰²

En tilsvarende utvidelse av den norske ordningen ville gjøre det mulig å avklare usikre skattespørsmål med bindende virkning, hvor foreløpig ingen skattytere har fremsatt anmodning. Utvidelsen ville imidlertid være begrunnet i andre hensyn enn å sikre skattyternes forutberegnelighet. Først og fremst ville det gi ligningsmyndighetene initiativ til å produsere rettskilder og gjøre regelutviklingen mer enhetlig.

Det svenske Skatteverket avgir imidlertid ikke selv bindende forhåndsuttalelser. Denne oppgaven er i stedet forbeholdt en egen nemnd. I Sverige blir uttalelsene avgitt av Skatterättsnämnden, som er en sentral nemnd hvis eneste oppgave er å behandle saker om bindende forhåndsuttalelser.¹⁰³

For Skattedirektoratets vedkommende ville en adgang til å motta uttalelser, slik ordningen i Norge nå virker, medføre en dobbeltrolle, med både kompetanse til å avgjøre og rett til å motta bindende forhåndsuttalelser. For at det skal bli en aktuell problemstilling å gi det offentlige adgang til å få bindende forhåndsuttalelser, er det grunn til å anta at en samtidig må foreta endringer i reglene om hvem som skal ha kompetansen til å avgjøre uttalelsene.

3.1.2 Om hvem som avgir bindende forhåndsuttalelser

Kompetansen til å avgjøre bindende forhåndsuttalelser i skattesaker er lagt til Skattedirektoratet og ligningskontorene, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1. Både Skattedirektoratet og ligningskontorene hører inn under skatteetaten. Skatteetaten er igjen underlagt Finansdepartementet.

Når det gjelder adgangen til å avgjøre bindende forhåndsuttalelser i petroleumsskattesaker ligger kompetansen hos Oljeskattenemnda, og ikke hos

¹⁰¹ Skatteverket tilsvarende det norske Skattedirektoratet

¹⁰² Se Næringslovutvalget 1998, pkt. 5.2.2

¹⁰³ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.3.2

Oljeskattekontoret, jf. petrsktl. § 6 nr. 1 a. Oljeskattenemnda er en særskilt nemnd bestående av fagkyndige personer, og er i motsetning til Oljeskattekontoret ikke underlagt Finansdepartementets instruksjonsmyndighet.

Som nevnt i punkt 3.1.1 er kompetansen i Sverige lagt til Skatterättsnämnden.

I forbindelse med at Skattedirektoratet i 2001 fikk myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelser i ordinære skattesaker, var det på forhånd blitt vurdert om myndigheten skulle legges til de fagkyndige nemndene i ligningsforvaltningen. Disse utgjør Riksskattenemnda, samt ligningsnemnda og overligningsnemnda for sentralskattekontorene for storbedrifter og utenlandssaker. Blant annet etter modell fra ordningen i petroleumsskattesaker og ordningen i Sverige, foreslo Næringslovutvalget å gi kompetansen til fagkyndige nemnder også i ordinære skattesaker.¹⁰⁴

Ligningsnemndene til sentralskattekontorene for storbedrifter og utenlandssaker skulle avgjøre skattespørsmål som gjaldt deres skattytere, etter at sentralskattekontorene hadde behandlet anmodningene. For de øvrige skattyterne ble det foreslått at ligningskontorene skulle oversende anmodningene til Skattedirektoratet, til behandling der. De endelige uttalelsene skulle så avgis av Riksskattenemnda.

Riksskattenemnda er en sentral ligningsmyndighet, jf. lignl. § 2-3. Nemnda avgjør klager fra skattytere, samt overprøver vedtak fra fylkesskattenemnda etter nærmere krav fra Skattedirektoratet, jf. lignl. § 9-5 nr. 5.¹⁰⁵ Medlemmene er, i likhet med medlemmene av den svenske Skatterättsnämnden, oppnevnt på bakgrunn av faglige kvalifikasjoner.

Ligningsnemnda og overligningsnemnda for henholdsvis Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter er særskilte sentrale ligningsmyndigheter, jf. lignl. § 2-4 nr. 1 a og b. Dette er fagkyndige nemnder, typisk bestående av velkvalifiserte skattejurister og statsautoriserte revisorer.¹⁰⁶ Erfaringen er at disse nemndene synes å representere større uavhengighet i forhold til

¹⁰⁴ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.5

¹⁰⁵ Fylkesskattenemnda overprøver for øvrig vedtak truffet av overligningsnemnda, etter krav fra fylkesskattekontoret, jf. lignl. § 9-5 nr. 4

¹⁰⁶ Se *Gjems-Onstad* 2003, s. 1431

ligningskontorene de er tilknyttet, enn hva tilfellet er for legmannsnemndene tilknyttet de ordinære ligningskontorene.¹⁰⁷

En fordel ved å gi nemndene kompetansen til å avgi uttalelsene er at de, i motsetning til ligningskontorene og Skattedirektoratet, ikke er underordnet Finansdepartementet. Nemndene kan således ikke instrueres av departementet i sin nærmere rettsanvendelse.¹⁰⁸ Ut fra rettsikkerhetsbetraktninger kan det derfor være gode grunner for å velge denne løsningen også i ordinære skattesaker.

Næringslovutvalget mente at ved å forbeholde kompetansen til de sentrale nemndene ville hensynene til skattyternes forutberegnelighet, likebehandling, enhetlig praksis og velbegrunnede avgjørelser samtidig bli tilstrekkelig ivaretatt. Den foreslåtte løsningen ville også være i tråd med hvordan ordningen fungerte innen petroleumssektoren.¹⁰⁹

Finansdepartementet besluttet likevel at den enkleste og mest fleksible løsningen var å legge kompetansen til Skattedirektoratet.¹¹⁰ Skattedirektoratet har for det første stor kompetanse på tunge skattespørsmål. Myndigheten til å avgi bindende forhåndsuttalelser ville dessuten være et naturlig supplement til direktoratets generelle oppgave med å gi alminnelig veiledning og avklare regelverket på skatteområdet.

Det må også kunne antas å ha hatt innvirkning på avgjørelsen at Riksskattenemnda skiller seg noe fra den svenske Skatterättsnämnden. Riksskattenemndas medlemmer har oppgaven som et tilleggsverv. Næringslovutvalget forutsatte riktignok i sitt forslag at uttalelsene skulle forberedes av Skattedirektoratet. Ved et stort antall anmodninger kan det likevel spørres hvor ofte Riksskattenemnda reelt vil foreta en selvstendig grundig vurdering av spørsmålet.

At kompetansen ble lagt til Skattedirektoratet, tilrettela dessuten for utvidelsen av ordningen i 2005 til også å gjelde ligningskontorene. Denne utvidelsen gjør det samtidig praktisk vanskeligere og mindre aktuelt å overføre myndigheten til nemndene.

¹⁰⁷ *ibid*

¹⁰⁸ Finansdepartementet har adgang til å gi generelle regler om saksbehandlingen, jf. lignl. 3-14, men kan ikke instruere ligningsnemndene i den enkelte sak

¹⁰⁹ Jf. petrsktl. § 6 nr.4

¹¹⁰ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.5.2

De ordinære ligningsnemndene er legmannsnemnder, uten den nødvendige kompetansen til å behandle spørsmålene. Deres forhåndsuttalelser må derfor i praksis bli forberedt av ligningskontorene, på samme måte som klager over ligningen blir i dag.

3.1.3 De lovbestemte vilkårene

Vilkårene for å ha krav på en bindende forhåndsuttalelse er i all hovedsak de samme som i de skandinaviske nabolandene.

3.1.3.1 Kravet om vesentlig betydning for skattyter eller allmenn interesse

Et vilkår er at spørsmålet enten er av vesentlig betydning for skattyter eller har allmenn interesse, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1 annet punkt. Vilkåret inngår i alle de skandinaviske ordningene.

I Norge er det ligningskontorene, inkludert sentralskattekontorene, som foretar vurderingen av om vilkåret foreligger. Det følger av forskriftens § 4 (1) og (2) at med unntak av fellesanmodninger skal alle anmodninger om bindende forhåndsuttalelser rettes til ligningskontorene. Når spørsmålet er av allmenn interesse skal imidlertid ligningskontorene overlate behandlingen av saken til Skattedirektoratet, jf. forskriftens § 4 (3). Også kompliserte skattespørsmål skal normalt behandles av Skattedirektoratet.

Stort sett vil det følgelig være det enkelte ligningskontorets oppgave å vurdere om spørsmålet skal overlates til Skattedirektoratet. I kompliserte spørsmål har Finansdepartementet vektlagt at vurderingen skal være avhengig av det enkelte ligningskontorets kompetanse.¹¹¹ Spørsmål av allmenn interesse skal derimot forbeholdes Skattedirektoratet uten at ligningskontorenes varierende grad av kompetanse skal ha betydning.

Mens kompliserte spørsmål gjelder saker hvor det er et komplisert faktum, er spørsmål av allmenn interesse enten saker med et komplisert rettskildebilde, eller saker med et tomt rettskildebilde. Er det tomt for rettskilder, for eksempel fordi spørsmålet gjelder forståelsen av en ny skatteregel, må Skattedirektoratet avgjøre spørsmålet. Når det bare dreier seg om et komplisert rettskildebilde, vil også enkelte ligningskontorer

¹¹¹ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.3

være kompetente til å behandle spørsmålet. Uttalelsene skal likevel også da normalt overlates til Skattedirektoratet.

Ettersom ligningskontorene er høyst ulike både i størrelse og kompetanse, kan det spørres om terskelen for å vurdere spørsmålet til å ha allmenn interesse i praksis varierer. Det er nærliggende å anta at spesielt Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker vil ha en høy terskel for å anse et rettskildebilde som så komplisert at spørsmålet bør overlates til Skattedirektoratet. Sentralskattekontorene har bred faglig kompetanse, og vil gjerne være like kompetente til å avgi bindende forhåndsuttalelser i prinsipielle spørsmål som Skattedirektoratet.

Av hensyn til å sikre forutberegnelighet og likebehandling kan det likevel være uheldig om variasjonen i tolkningen av ”allmenn interesse” blir for stor. Fordelen ved å forbeholde behandlingen av spørsmål av allmenn interesse til Skattedirektoratet, er at samtlige spørsmål vil bli vurdert av den samme gruppen saksbehandlere. Dette sikrer ikke nødvendigvis bedre uttalelser, men man oppnår en enhetlig og konsekvent behandling.

Som nevnt i [kap. 2.4.1](#) åpner likevel ordlyden i forskriftens § 2 (3) for at spørsmål av allmenn interesse unntaksvis også kan avgis av ligningskontorene. Samtidig er Skattedirektoratet gitt en viss adgang til å publisere forhåndsuttalelser også fra ligningskontorene, jf. forskriftens § 11 (2). Dette må anses å være en akseptabel mellomløsning, som er tilpasset at ligningskontorene kan komme til å tolke kriteriet noe ulikt, men som likevel burde gi god forutberegnelighet og tilstrekkelig grad av likebehandling.

Når det så gjelder spørsmål som bare er av ”vesentlig betydning” for skattyter, skal uttalelsene avgis av ligningskontorene.

I Sverige ble kravet om ”vesentlig betydning” fjernet fra lovteksten i 1998, og endret til ”viktighet”.¹¹² Dette hadde imidlertid først og fremst sammenheng med at de svenske reglene til da hadde stilt forskjellige krav avhengig av om spørsmålet gjaldt direkte eller indirekte skatter.

¹¹² Se Næringslovutvalget 1998, pkt. 5.2.2

Det er usikkert om denne endringen i ordlyden har medført en liberalisering av vilkåret i Sverige. Det er heller ikke gitt at en ordlydslikhet mellom den norske og svenske ordningen gjør at vilkåret blir praktisert mer likt. For det første er det forutsatt i forarbeidene til den norske ordningen at kravet til ”vesentlig betydning” ikke skal behandles strengt. Gebyret skattyterne må betale i begge land, vil dessuten bidra til at tilbudet hovedsakelig blir benyttet ved disposisjoner hvor sakens utfall faktisk er av stor betydning for skattyteren.

3.1.3.2 Kravet om en fremtidig disposisjon

Det er også et vilkår at anmodningen gjelder en fremtidig disposisjon, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1 første punkt.

Etter den danske ordningen kan skattyterne også få bindende forhåndsuttalelser om skattemessige virkninger av disposisjoner som allerede er foretatt.¹¹³ Bindende forhåndsuttalelser om konsekvensene av allerede gjennomførte disposisjoner blir gitt såfremt behovet for et bindende svar kan sidestilles med behovet for et bindende svar på en påtenkt disposisjon.¹¹⁴ De skattemessige konsekvensene for den allerede gjennomførte disposisjonen må således være av betydning for spørderen også i forhold til lignende fremtidige disposisjoner.

Forskjellen ligger i at kravet om fremtidighet etter de danske reglene ikke må knytte seg til den disposisjonen som anmodningen direkte gjelder. I den norske ordningen må en skattyter som allerede har en disposisjon bak seg men som skal foreta flere lignende disposisjoner, vente med å fremsette anmodningen til ligningen av den foretatte disposisjonen er behandlet. Først etter ligningen kan han få en uttalelse om skattemessige virkninger for en forestående disposisjon som gjelder samme rettsspørsmål.

Det fremgår ikke klart verken av loven eller forarbeidene over hvilket tidsrom og hvor mange fremtidige disposisjoner av samme type en bindende forhåndsuttalelse vil omfatte. For en skattyter som i fremtiden vil foreta flere lignende disposisjoner, kan det således være av betydning hvordan ligningsmyndighetene har formulert seg i

¹¹³ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.4.3

¹¹⁴ *ibid*

uttalelsen. Konsekvensen av at disposisjonen ikke er tilstrekkelig individualisert i uttalelsen, kan være at ligningsmyndighetene overfor den konkrete skattyteren har bundet sin avgjørelsesmyndighet i lang tid i forhold til vedkommende disposisjonstype. Også i forhold til øvrige skattytere kan dette være uheldig for ligningsmyndighetene, både på grunn av hensynet til likebehandling, og fordi uttalelsene er forutsatt i forarbeidene å ha veiledende betydning for ligningsmyndighetene i lignende saker.

3.1.3.3 Kravet om at disposisjonen må være konkret og planlagt

Disposisjonen må være konkret og planlagt, jf. lignl. § 3A-1 nr. 1 første punkt.

Ved innføringen av ordningen var det bred enighet om at det var nødvendig å avgrense ordningen mot spørsmål som var av ren hypotetisk karakter eller saker som gjaldt generelle tolkningsspørsmål.¹¹⁵ Skattyterne må derfor legge frem nødvendige opplysninger, som dessuten gjør det troverdig at disposisjonen faktisk skal gjennomføres.

Ønsket om å motvirke en regelutforming som tilrettelegger for at skattyterne bruker ordningen til skatteplanlegging, ligger også nær opp til den danske og svenske begrunnelsen for kreve at disposisjonen skal være konkret og planlagt. Regelen er derfor lite oppsiktsvekkende.

Vilkårets begrunnelse kan etterlate et inntrykk av en generell skepsis overfor skattyterne og deres egentlige motiver med å anmode om forhåndsuttalelser. For å gi det erfaringsgrunnlaget som gjør at ligningsmyndighetene faktisk kan mene noe nærmere om spørsmålet og avgi en bindende forhåndsuttalelse, må det likevel anses å være et nødvendig vilkår. Opplysningene vil kunne vise om skattyteren har et legitimt behov for en nærmere avklaring av konsekvensene.

Ved å konkretisere disposisjonen tilstrekkelig vil skattyteren dessuten gi ligningsmyndighetene en forvisning om at det spørsmålet som blir stilt ikke skal misbrukes i en serie av transaksjoner, der målet er å binde opp ligningsmyndighetene, og det samlede resultatet blir illojalt. I tillegg vil grundigheten som er forutsatt å ligge til grunn for disse uttalelsene vanskeliggjøre bruken av ulovfestet gjennomskjæring.

¹¹⁵ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.2.4

3.1.3.4 Kravet om å betale gebyr

Ved anmodning om en bindende forhåndsuttalelse skal skattyteren samtidig betale et gebyr, jf. lignl. § 3A-2.

Gebyret må anses å være et effektivt virkemiddel for å begrense antallet anmodninger. Samtidig er det rimelig at kostnadene blir delvis dekket av de skattyterne som faktisk benytter seg av ekstratilbudet. Gebyret har utgjort en naturlig del av ordningene også i de andre skandinaviske landene.

Nedjusteringen av størrelsen på gebyret for lønnstakere og pensjonister, i forbindelse med at også ligningskontorene ble tildelt kompetansen i juni 2005, gjør at forutberegneligheten for denne gruppen er bedre sikret. Disse uttalelsene er samtidig stort sett forutsatt å kunne behandles av ligningskontorene, med en dertil kortere saksbehandlingstid. Det nye gebyrnivået på kr 430 kan således sies å være bedre i samsvar med den tiden det faktisk tar å avgi disse uttalelsene.

Ligningskontorenes saksbehandlingstid på fire uker gjelder imidlertid også ved uttalelser til andre fysiske personer, samt næringsdrivende. Disse må likevel uansett betale høyere gebyr, fordi Finansdepartementet har ønsket at gebyrnivået skal stå i sammenheng med verdien av det som står på spill i anmodningen. Departementet har således vektlagt fordelingspolitiske hensyn og skattyternes antatte betalingsevne foran sakens vanskelighetsgrad.

3.1.4 De forskriftsbestemte vilkårene

Også vilkårene som fremgår av forskriften er i stor grad de samme som reglene i Sverige og Danmark.

3.1.4.1 Kravet om skriftlighet

Anmodning må fremsettes skriftlig, og atskilt fra andre henvendelser, jf. forskriftens § 5 (1).

Dette kravet har det vært fullstendig enighet om, og det er også et vilkår i de andre skandinaviske ordningene. Saksbehandlingen i det offentlige er skriftlig, og for enkeltvedtak følger dette av fvl. § 23. Kravet kan også ses i sammenheng med vilkåret om at disposisjonen må være konkret og planlagt (se [punkt 2.4.3](#)).

3.1.4.2 Kravet om at det gjelder et rettsspørsmål

Anmodningen må gjelde et rettsspørsmål, jf. forskriftens § 5 (5). Uttalelsene er avgrenset mot spørsmål om bevisbedømmelse, verdsetting og skjønnsutøvelse.

I Danmark og Sverige har de foretatt en lignende avgrensning som i Norge, men grensen er likevel ikke trukket like prinsipielt.¹¹⁶ Her er kravet formulert til at anmodningen ”normalt må gjelde rettsspørsmål”, og det blir således åpnet for at uttalelsene unntaksvis kan gjelde noe mer enn bare rettsspørsmål.

Den svenske og danske ordningen er således noe smidigere på dette området, ved at det blir gitt rom for å kunne gjøre unntak fra hovedregelen i konkrete situasjoner.

3.1.4.3 Kravet om at anmodningen må gjelde egne forhold

I Danmark er det adgang til å motta bindende forhåndsuttalelser både om spørsmål som gjelder egne forhold og andres forhold. I Norge gjelder ordningen bare egne forhold, jf. forskriftens § 5 (3).

Også den danske ordningen skal imidlertid først og fremst sikre forutberegneligheten for den som fremsetter anmodningen. Dette er nærmere løst ved at gebyret for anmodninger som gjelder egne forhold er atskillig lavere enn gebyrene for anmodninger om skattemessige virkninger for andre. Det er i tillegg et krav at den forestående disposisjonen, hvis den gjennomføres, skal bli gjennomført av den skattyteren som faktisk fremmer anmodningen. Dette skal forhindre at tilbudet blir benyttet til for eksempel utarbeidelse av artikler. Kravet går således tilbake til vilkåret om at det må foreligge en konkret og gjeldende disposisjon, som skal gjennomføres av spørreeren.

Også her kan den danske ordningen virke noe mindre firkantet. En eventuell tilsvarende utvidelse i Norge, ville medføre økte kostnader. En særskilt og høyere gebyrsats for disse anmodningene ville imidlertid dekke mye av ekstrautgiftene, og samtidig effektivt begrense det økte antallet anmodninger. De skattyterne som likevel velger å betale det høyere gebyret, har etter alt å dømme et stort behov for uttalelsene. Eksempler på situasjoner hvor mange ulike skattesporsmål kan dukke opp, og flere

¹¹⁶ Se Næringslovutvalget 1998, kap. 5

ulike skattytere vil være berørt, er i forbindelse med generasjonsskifte, og salg av virksomhet. I dag må det i slike tilfeller fremsettes flere separate anmodninger, fra de respektive skattyterne.

Det er imidlertid et generelt trekk ved de skandinaviske ordningene at reglens anvendelsesområde er blitt gradvis utvidet, på bakgrunn av erfaringene man har gjort seg.¹¹⁷ Den danske regelen om at det også kan avgis uttalelser om hvilke konsekvenser disposisjonen vil få for andre enn spørderen, ble innført ved lovendring først i 1997.¹¹⁸ Ordningen hadde følgelig vært praktisert i nær 15 år før denne innføringen fant sted. Den norske ordningen er fortsatt av nyere dato, og det er derfor ikke utenkelig at det i de nærmeste årene vil komme ytterligere tilpasninger og utbedringer av regelverket.

3.1.4.4 Kravet om at anmodningen må angå norske skatteforhold

Det er ikke adgang til å gi bindende forhåndsuttalelser i spørsmål som skal avgjøres etter skatteavtale som Norge har inngått med fremmed stat, jf. forskriftens § 5 (4). Anmodningen må angå norske skatteforhold.

Det oppstår særskilte problemstillinger i forhold til skatteavtalespørsmål og andre spørsmål av internasjonal karakter fordi forholdet også har tilknytning til skattereglene i andre land enn Norge.

Skattespørsmål som blir endelig avgjort i et annet land kan det vanskelig gis bindende forhåndsuttalelser om. Som eksempel kan her nevnes ettårsregelen for utflytting i sktl. § 2-1 (4) tredje punkt. Det er etter denne regelen et vilkår for opphør av skatteplikten til Norge, at oppholdet i utlandet medfører skatteplikt som innenlandsboende i oppholdsstaten. Det vil da som regel være mest hensiktsmessig at oppholdsstaten først tar stilling til om vilkåret er oppfylt, og at denne avgjørelsen så legges prejudisielt til grunn i Norge. Det kan ikke herske særlig tvil rundt hensiktsmessigheten av at anmodninger om bindende forhåndsuttalelser i slike saker skal avvises.

Hvorvidt det er grunn til generelt å unnta samtlige skatteavtalespørsmål slik reglene i dag er utformet, fremstår imidlertid ikke som like opplagt. Skatteavtalene er et

¹¹⁷ Se bl.a. Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.4.2 og 15.4.3

¹¹⁸ Se Næringslovutvalget 1998, pkt. 5.1.2

til dels komplisert og mindre tilgjengelig rettsområde, og behovet for den forutsigbarhet som bindende forhåndsuttalelser gir kan derfor være stort. Når nettopp et av hovedformålene med innføringen av ordningen var å øke forutberegneligheten, må det oppfattes som synd at et så viktig område som skatteavtalene er fullstendig unntatt. Finansdepartementet erkjente behovet for enkelte begrensninger i adgangen til å få bindende forhåndsuttalelser på dette området, men la til grunn at dette behovet forsvarlig kunne hensyntas gjennom enkelte avgrensninger regulert i forskrift.

Saker som gjelder skatteavtalespørsmål kan være av en slik art at den ene staten alene kan avgjøre forholdet. I slike spørsmål som ligger innenfor norske myndigheters kompetanse å avgjøre alene, der det ikke reiser seg særskilte problemstillinger i forhold til staten skatteavtalen er inngått med, burde det kunne åpnes adgang til å avgi bindende forhåndsuttalelser. Tilsvarende bør adgangen begrenses når det gjelder skatteavtalespørsmål som det tilligger den andre staten å avgjøre alene.

I de tilfeller der statene må avklare spørsmålet i samarbeid, har Finansdepartementet poengtert at det må tas hensyn til at slik avklaring kan ta svært lang tid uten at det ligger innenfor norske myndigheters kontroll å redusere saksbehandlingstiden. Det må således gjelde egne tidsfrister i disse sakene dersom ordningen skal gjelde også her. Hensynet til forutberegnelighet vil ikke gjøre seg gjeldende i det tilfellet uttalelsen ikke kan gis før etter gjennomført ligning. Skattyter må således be om avklaring i god tid før den tenkte transaksjon skal gjennomføres. Det er imidlertid ikke utenkelig at dette vil være situasjonen i mange tilfeller, og at behovet for bindende uttalelser derfor også vil være til stede på tross av lang saksbehandlingstid.

3.1.5 Om konsekvensene av ikke oppfylte vilkår

Dersom kravene til anmodningen ikke er oppfylt, kan den avvises, såfremt tilleggsfristen for å komme med tilstrekkelige opplysninger er oversittet, jf. forskriftens § 7 (1). Avvisninger kan ikke påklages, jf. lignl. § 3A-3 nr. 1. Reglene er i samsvar med både den svenske og danske ordningen.

Et mulig problem ved å ikke ha adgang til påklage avvisningene, er at ligningsmyndighetene på den måten i prinsippet kan utøve myndigheten på samme måte som i forhold til den alminnelige veiledningsplikten. Det vil være en skjønsmessig

vurdering hvor strengt man tolker vilkårene, og i perioder med stor arbeidsbyrde, kan det være fristende å praktisere strengere krav til å oppfylle vilkårene enn ellers. Først og fremst kan dette gjelde kravet til ”vesentlig betydning”. Spesielt for ligningskontorenes vedkommende, som skal avgi uttalelsene i løpet av fire uker, kan det således være fare for at det utvikler seg en viss grad av forskjellsbehandling i tilnærmet like saker. Avvisningene skal riktignok være kort begrunnet, men ettersom de ikke kan påklages administrativt eller rettslig prøves, vil dette være til liten hjelp for skattyteren.

En begrunnelse har normalt to oppgaver. Den skal for det første gi skattyteren en mulighet til å forstå vedtaket, og hvorfor det er truffet. For det andre skal skattyteren bli bedre i stand til å foreta en kritisk vurdering av vedtaket, og om det følgelig bør påklages eller ikke. Dersom skattyterne hadde fått adgang til å påklage vedtaket ville det kunne skje en uavhengig prøvelse av kravet.

For øvrig kan det vises til forskjellen mellom Sverige og Danmark i antallet avvisninger. I Sverige har til tider rundt halvparten av anmodningene fra skattyterne blitt avvist.¹¹⁹ I Danmark er praksisen mer liberal, og det blir i prosent avvist langt færre anmodninger i året. Dette belyser således hvordan terskelen for å avvise anmodninger kan utvikle seg forskjellig.

Etter at Norge i juni 2005 gikk over til en lokal løsning, med bindende forhåndsuttalelser også fra ligningskontorene, er det ikke utenkelig at det etter hvert vil synliggjøre seg lignende tendenser også innen den norske ligningsforvaltningen. Det følger av forskriftens § 7 (6) at avvisningen skal foretas av den instansen som etter forskriftens § 2 har kompetanse til å behandle spørsmålet. Ettersom anmodningene skal sendes til ligningskontorene, er det imidlertid på dette nivået vurderingen av om vilkårene er oppfylt blir foretatt. I praksis er ligningskontorene dermed portvakter for hvilke anmodninger som blir sendt videre til Skattedirektoratet. Med hensyn til formålet om å likebehandle skattyterne, kan derfor utvidelsen av ordningen samtidig ha gitt et økt behov for å kunne påklage avvisningene.

¹¹⁹ Se bl.a. Næringslovutvalget 1998, pkt. 5.2.2

For øvrig vises det til flere av momentene i fremstillingen i kap. 3.2, der spørsmålet om adgang til administrativ klage og rettslig prøving av avgitte uttalelser blir drøftet.

3.1.6 Om når forhåndsuttalelsen er bindende, og hvem som er bundet av den
Ligningsmyndighetene blir bundet som helhet dersom skattyteren krever uttalelsen lagt til grunn ved ligningen, og disposisjonen er utført i samsvar med forutsetningene i uttalelsen, jf. lignl. § 3A-1 nr. 2.

Det er en viktig side av hensynet til skattyternes forutberegnelighet at det ikke bare er den instans som har avgitt uttalelsen som blir bundet. At ligningsmyndighetene først er bundet når skattyteren krever at uttalelsen legges til grunn ved ligningen, innebærer videre at skattyteren kan velge om han vil påberope seg uttalelsen ved ligningen eller ikke. Også dette sikrer således skattyternes forutberegnelighet.

Her er det vanskelig å se for seg et alternativ til dagens regler som samtidig ivaretar forutberegneligheten tilstrekkelig. Reglene er også på linje med de danske og svenske.

Når ligningsmyndighetene først har avgitt en uttalelse, kan det likevel være grunn til å stille spørsmål ved om det reelt har noen innvirkning på ligningen om uttalelsen blir påberopt eller ikke. Gitt at disposisjonen er i overensstemmelse med det som faktisk blir beskrevet, vil ligningsmyndighetene være bundet av en påberopt uttalelse i fem år. Konsekvensene av uriktige eller mangelfulle uttalelser kan derfor være store, og for å sikre god kvalitet er det således grunn til å anta at spørsmålene gjennomgående er blitt grundig behandlet. I en høringsuttalelse fra Skattebetalerforeningen hevdes det i tillegg at en avgitt uttalelse blir liggende i skatteetatens system, uavhengig av om skattyteren har krevd den lagt til grunn ved ligningen eller ikke.¹²⁰ Den enkelte uttalelse vil dermed uansett være lett tilgjengelig for vedkommende ligningsfunksjonær. Selv om uttalelsen ikke blir påberopt av skattyteren er det derfor likevel sannsynlig at den vil ha avgjørende innflytelse ved ligningen.

¹²⁰ Se Skattebetalerforeningen, Høring 29. juli 2004

I lys av dette vil jeg i punkt 3.2.2 for øvrig drøfte om god forutberegnelighet også kan ha ugunstige virkninger for skattyterne.

3.1.7 Om publiseringen

En stor andel av Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser skal publiseres, jf. forskriftens § 11 (1).

Publisering er nødvendig for å gi uttalelsene betydning for behandlingen av lignende saker i fremtiden. Dette ivaretar således først og fremst formålet om at uttalelsene skal utgjøre en selvstendig rettskildefaktor innen ligningsforvaltningen (punkt 1.3.5).

Ligningskontorene uttalelser skal gjelde ”enkle skattemessige forhold”. I forarbeidene har Finansdepartementet uttalt at det vil være mindre behov for publisering av uttalelser om enkle skattemessige forhold.¹²¹ Dette argumentet fremstår mest rettet mot hvilke uttalelser ligningsmyndighetene selv har behov for å ha tilgang på. Spørsmål som er enkle for ligningsmyndighetene behøver ikke å være det for den enkelte skattyter.

For allmennheten vil det kunne være i mange av de enklere skattespørsmålene at behovet for publisering er størst. En økt grad av publisering også av ligningskontorenes uttalelser, kan således bedre forutberegneligheten også for skattytere som skal foreta lignende disposisjoner. Hensynet må samtidig veies mot at økt grad publisering medfører større kostnader.

3.2 Administrativ klageadgang og rettslig prøving

Ligningsmyndighetenes bindende forhåndsuttalelser kan ikke påklages eller rettslig prøves, jf. lignl. § 3A-3 nr.2. Uttalelsene er således endelige når Skattedirektoratet eller ligningskontorene har avgitt dem. Klageadgang over avgitte uttalelser foreligger, som nevnt i punkt 1.2, samtidig i alle de andre skandinaviske ordningene.

I det videre vil jeg for det første argumentere for at domstolene er velegnet til å overprøve ligningsmyndighetens bindende forhåndsuttalelser (punkt 3.2.1).

¹²¹ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.5.3

Jeg vil også peke på at hensynet til god forutberegnelighet, samtidig har gjort at uttalelsene har høy rettskildeverdi ved ligningsbehandlingen. Dette kan igjen gjøre det både vanskeligere og mer tidkrevende å forsøke å rette opp ligninger som bygger på uriktige bindende forhåndsuttalelser (punkt 3.2.2).

Endelig må det foretas en kostnadsvurdering. Jeg vil i den sammenheng hevde at en adgang til domstolsprøving er viktigere og samtidig mindre kostbart å innføre, enn en administrativ klageadgang (punkt 3.2.3).

3.2.1 Domstolenes egnethet

Som fremstillingen i punkt 2.5.2 viser, blir det bare gitt bindende forhåndsuttalelser om rettsspørsmål.

Når det gjelder domstolenes generelle prøvelsesrett er det i alminnelig forvaltningsrett vanlig å skille mellom spørsmål som gjelder forvaltningens ”frie” eller ”diskresjonære” skjønn, og rettsspørsmål.¹²² Spørsmål som gjelder forvaltningens ”frie” skjønn kan som hovedregel ikke overprøves av domstolene. Dersom spørsmålet ikke hører under forvaltningens ”frie” skjønn, kalles det rettsspørsmål. Også rettsspørsmål kan ha skjønnmessige elementer, men er i siste instans likevel bundet av rettsregler.¹²³ Det er med andre ord fullt ut etterprøvbare standpunkter, hvor det normalt er domstolene som har det siste ord.

Avgrensningen mot spørsmål som gjelder bevis, verdsettelse og skjønn gjør således at domstolene vil være velegnet til å prøve ligningsmyndighetenes bindende forhåndsuttalelser. Faktum er avklart, og domstolene kan konsentrere seg om den nærmere lovanvendelsen. Dette er også fremhevet av Gjems-Onstad, som påpeker at når bevisføringen om fakta er unødvendig, er det ”bare rettslige resonnementer tilbake”.¹²⁴

Departementet har videre selv uttalt at ordningens viktigste sekundærformål er at bindende forhåndsuttalelser om prinsipielle spørsmål skal ha vekt ved avgjørelsen av lignende skattesaker (punkt 1.3.5). Så lenge uttalelsene ikke kan rettslig prøves, bør dette imidlertid svekke deres rettskildemessige betydning. Det vil være paradoksalt om

¹²² Se *Eckhoff* 1997, s. 267

¹²³ *ibid*

¹²⁴ Se *Gjems-Onstad*; SR 2003 s. 307

Høyesterett vektlegger ligningsmyndighetenes bindende forhåndsuttalelser, når de samtidig ikke har adgang til å overprøve uttalelsene.¹²⁵

3.2.2 Forutberegneligheten som problem

I innledningen (punkt 1.1) reiste jeg spørsmål ved om skattyternes forutberegnelighet er godt nok ivaretatt uten klageadgang. Ved at uttalelsene bare skal binde ligningsmyndighetene, mente Finansdepartementet at forutberegnelighetshensynet vil være godt nok ivaretatt.¹²⁶ Skattyteren kan enten la være å gjennomføre disposisjonen dersom han er uenig i uttalelsen, eller velge å gjennomføre disposisjonen uten å kreve at uttalelsen blir lagt til grunn ved ligningen. Finansdepartementet fremhevet også at skattyterne kan påklage det endelige ligningsvedtaket.¹²⁷ Denne retten vil foreligge selv om ligningen bygger på en bindende forhåndsuttalelse.

Synspunktet er følgelig at skattyterne ikke vil ha det store behovet for å kunne påklage uttalelsene. Ekstrautgiftene dette medfører vil derfor være til dels unødvendige, og rettsøkonomiske hensyn kommer således ikke i konflikt med hensynet til forutberegneligheten. Til denne argumentasjonen kan det imidlertid rettes flere innvendinger. Disse innvendingene må også ses i lys av spørsmålet jeg stilte i punkt 1.1, om ligningsmyndighetene har fått et redskap til å styre rettsutviklingen på skatteområdet i større grad enn tidligere.

For det første kan det å påklage et ligningsvedtak i seg selv være en langvarig prosess. Administrativt skal ligningen påklages til ligningsnemnda og eventuelt til overligningsnemnda, samt i visse tilfeller også til fylkesskattenemnda og Riksskattenemnda. Ved domstolsprøving risikerer skattyteren at saken går gjennom ytterligere tre instanser, før det endelige utfallet foreligger (se for øvrig punkt 1.3.4). I mellomtiden skal skatten betales, jf. sktbl. § 30. Og endelig tilbakebetaling av det beløp skattyteren mener er urettmessig ilignet er naturligvis betinget av at skattyteren får medhold.

¹²⁵ Se *Gjems-Onstad* 2003, s. 1463

¹²⁶ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.7.1

¹²⁷ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.7.3

Samtidig blir det stilt strenge kvalitetskrav til forhåndsuttalelsene, av hensyn til forutberegneligheten, og fordi konsekvensene av uriktige avgjørelser vil være større enn ellers. Som nevnt i punkt 3.1.6 blir dessuten samtlige uttalelser liggende i skatteetatens system. En bindende forhåndsuttalelse kan derfor ha avgjørende vekt for ligningsbehandlingen, selv om skattyteren ikke krever den lagt til grunn. Gjems-Onstad har videre uttalt at det fra advokathold refereres til at mange ligningskontorer ”forholder seg til bindende forhåndsuttalelser som til en rettskildefaktor med vekt som en høyesterettsdom.”¹²⁸

Formålet om at uttalelsene skal ha viktige presedensvirkninger, har således slått til. Kombinasjonen av de nevnte forhold gjør det samtidig ekstra risikabelt å påklage ligningen. Klagene skal rettes til ligningsnemndene, men blir forberedt av ligningskontorene, som således kan ha stor påvirkningskraft på nemndenes avgjørelse. På grunn av den rettskildemessige verdien ligningspraksis ser ut til å legge på bindende forhåndsuttalelser, kan det derfor være stor fare for at skattyterens administrative klage over ligningen ikke vil føre frem. En mulig konsekvens er at advokater og revisorer her vil råde skattyterne til å la være å påklage ligningen. Gjems-Onstad har om dette blant annet uttalt :¹²⁹

”I all transaksjonsjus der forutberegnelighet er viktig, vil standpunktet i en bindende forhåndsuttalelse nær sagt aldri komme opp for domstolene. En skattyter ved sine fulle fem gjennomfører ikke en fusjon i strid med en bindende forhåndsuttalelse med sjansen for å sitte igjen med svarteper og full realisasjonsbeskatning etter en canossa-gang gjennom ligningsnemnd, overligningsnemnd og tre rettsinstanser.”

Forutberegneligheten som ordningen skal ivareta kan derfor også utgjøre et problem. Ligningsmyndighetene kan komme til å låse rettsutviklingen i konkrete skattespørsmål. Gjems-Onstad vektlegger spesielt de mange vanskelige, og til dels tvilsomme regnskaps- og selskapsrettslige spørsmålene som Skattedirektoratet til nå har avgjort i

¹²⁸ Se *Gjems-Onstad*; SR 2004 s. 196

¹²⁹ Se *Gjems-Onstad*; SR 2003 s. 307

bindende forhåndsuttalelser.¹³⁰ Ved at direktoratet, uten å ha bred selskaps- og regnskapsrettslig forankring, likevel har fått et redskap til å styre utviklingen i kompliserte regnskapsspørsmål, har dette ifølge Gjems-Onstad gitt en svært uheldig institusjonell forskyvning. Adgang til rettslig prøving av uttalelsene er derfor av stor viktighet.

I et svar til Gjems-Onstads artikkel har Thorbjørn Gjølstad, ekspedisjonssjef i Finansdepartementet, uttalt at Gjems-Onstad må forstås dit hen at han ønsker å ”utvide det forutberegnelighetsperspektiv som bærer gjeldende ordning”.¹³¹ Gjølstad fremhever at gjeldende ordning skal sikre forutberegneligheten om ”hvilket resultat skattemyndighetene vil komme til” dersom den planlagte disposisjonen gjennomføres. I dette perspektivet er forutberegneligheten godt ivaretatt. Videre fremhever han at ”det forutsettes høy faglig standard” på uttalelsene. Dette må skattemyndighetene selv være i stand til å klare uten medvirkning fra domstolene. I tillegg må det viktigste være at ligningsmyndighetenes endelige rettslige standpunkter kan påklages, slik de kan etter gjeldende ordning. Om skattyterne lar være å påklage den endelige ligningen, er det deres ”eget veloverveide valg”.

Om en utvidelse av forutberegnelighetsperspektivet er ønskelig, kan diskuteres. Gjems-Onstads forslag om overprøving av uttalelsene kan imidlertid like mye oppfattes som et ønske om å ta konsekvensen av effekten uttalelsene vil ha. Gjennom forhåndsuttalelsenes store gjennomslagskraft i forhold til utfallet av lignende skattesaker, bør det være ekstra gode grunner for å åpne for at innholdet i uttalelsene kan påklages. Finansdepartementet har som nevnt uttalt at uttalelsene skal utgjøre en selvstendig rettskildefaktor. Uttalelsene skal således ikke bare sikre forutberegneligheten for vedkommende skattytere, men også ha gunstige effekter for den generelle regelforståelsen. Med dette som en uttalt målsetting, er det gitt et klart signal om uttalelsenes vekt. Dette burde samtidig tilsi at de må kunne prøves for domstolene.

¹³⁰ Se *Gjems-Onstad*; SR 2003 s. 306

¹³¹ Se *Gjølstad*; SR 2004 s. 2

Om ligningskontorene forholder seg likedan til egne avgitte uttalelser er foreløpig for tidlig å si. Zimmer har uttalt at ligningskontorenes uttalelser ”neppe kan tillegges noen rettskildeværdi overhodet”.¹³² Man har like fullt den paradoksale situasjon at ligningskontorene i konkrete saker både kan avgi forhåndsuttalelsen, foreta den etterfølgende ligningen av skattyteren, og forberede vedtaket ved eventuell klage over ligningen. Selv om ligningskontorenes uttalelser skulle være uten rettskildeværdi, er det derfor ikke gitt at skattyterne her har større muligheter for å få medhold i klage over endelig ligning.

3.2.3 Kostnadsvurderingen

Ved utvidelsen av ordningen i 2005 uttalte departementet at det er ”viktig at ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene administrativt gjøres så enkel som mulig.”¹³³ Dette talte ifølge departementet imot en adgang til å påklage uttalelsene, også etter at ordningen var blitt utvidet. Videre har departementet sluttet seg til Næringslovutvalgets synspunkt om at det i disse sakene er spesielt viktig for skattyterne å få en rask og endelig avgjørelse.¹³⁴

I kostnadsvurderingen bør det etter min oppfatning, som uttalt i punkt 1.1, skilles mellom en administrativ klageadgang, og en adgang til rettslig prøving

Fordi en administrativ klage er gratis, og fordi skattyter heller ikke løper noen risiko i form av først å måtte gjennomføre disposisjonen, er det trolig at en del skattytere vil benytte seg av dette. Det er således fare for at en administrativ klageordning kan bli ressurskrevende. Som nevnt i punkt 3.1.2 og punkt 3.2.2 innebærer dessuten den norske nemndsordningen at ligningskontorene forbereder sakene, og at saksutfallet således i stor grad kan være gitt, i skattyters disfavør. En innføring av en administrativ klageordning kan således bli ressurskrevende uten i særlig større grad å sikre riktig ligning. Slik jeg ser det er det etter dette ikke ønskelig å innføre en slik klageordning med hensyn til forhåndsuttalelsene.

¹³² Se *Zimmer* 2005, s. 56

¹³³ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.4

¹³⁴ Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 15.9.7.1

Når det så gjelder eventuell domstolsprøving, påpeker Gjølstad at en slik adgang innebærer en utvidelse av domstolenes arbeidsområde, fordi de i så tilfelle skal ta stilling til hypotetiske tilfeller.¹³⁵ Ettersom uttalelsen gjelder en fremtidig disposisjon, vil derfor ikke den faktiske tvistegjenstanden, det vil si ligningen, ennå foreligge.

Det er et poeng at en slik klageadgang vil utvide domstolenes arbeidsområde. Jeg mener likevel at Gjølstad her kanskje ikke har lagt tilstrekkelig vekt på ordningens særegenhet. Ved at forhåndsuttalelsene er bindende for ligningsmyndighetene, må de nødvendigvis underlegges strengere kvalitetskontroll enn hva som er vanlig for uttalelser og avgjørelser fra et masseforvaltningsorgan som ligningsforvaltningen. At uttalelsene gjennomgående er både velbegrunnede og gjennomtenkte, skulle samtidig tilsi at klageomfanget ikke vil bli særlig stort. Når bare rettsspørsmål er omfattet av ordningen, må dessuten faktum være tilstrekkelig klarlagt. Og som nevnt i punkt 2.4.3 skal disposisjonen skisseres nærmere, og være reell og forstående. Departementet vektla nettopp at disse reglene skulle sikre at skattyterne ikke benyttet ordningen til skatteplanlegging. Samtidig tilrettelegger dette for at domstolene kan prøve uttalelsene. Jeg mener derfor at de strenge vilkårene gjør at en ikke vil stå overfor et vanlig hypotetisk tilfelle.

Gjølstad mener videre at ved en slik utvidelse må man samtidig spørre seg om hypotetiske spørsmål på mange andre rettsområder også skal kunne prøves; ”hvorfør i tilfelle særbehandle skatteretten og de bindende forhåndsuttalelser i denne?”¹³⁶

Til dette kan det poengteres at bindende forhåndsuttalelser fra det offentlige om hvordan rettsspørsmål skal løses, hører med til unntakene i norsk forvaltningsrett, og krever særskilt hjemmel.¹³⁷ Det er således flere særegne forhold ved ordningen, som gjør at den skiller seg ut i en forvaltningsrettslig sammenheng. En klageadgang med hensyn til disse uttalelsene vil således ikke nødvendigvis medføre at dette også må gjelde på andre forvaltningsområder.

Et annet argument som kan anføres imot en rettslig prøvelsesadgang, er de ressursøkonomiske hensyn. Det vil kreve ressurser å utvide domstolenes arbeidsområde

¹³⁵ Se *Gjølstad*; SR 2004 s. 2

¹³⁶ *ibid*

til også å omfatte tilfeller av hypotetisk karakter. Samtidig vil imidlertid en rettssak innebære til dels betydelige saksomkostninger for skattyter. Det er således trolig at de færreste vil se seg tjent med å benytte seg av en slik adgang. Riktignok spiller domstolskontrollen en viktig rolle i skattesaker; 15-20 % av Høyesteretts sivile saker er skattesaker. Sammenlignet med det antall vedtak som treffes hvert år, er antallet rettssaker likevel forsvinnende lite.¹³⁸ Selv om ordningen med bindende forhåndsuttalelser har vist seg å være en suksess på den måten at mange har benyttet seg av ordningen, vil antallet uttalelser alltid ligge betydelig under det antall vedtak om gjennomførte disposisjoner som treffes hvert år. Er det da trolig at det vil være så ressurskrevende å innføre en rettslig prøvelsesadgang for avgitte forhåndsuttalelser? Muligens vil noen flere skattespørsmål fremmes for retten, idet skattyter slipper å først ta sjansen på å gjennomføre en tvilsom transaksjon. Risikoen vil således være begrenset til saksomkostningene. Jeg er imidlertid av den oppfatning at dette i stor grad vil dreie seg om tvilsomme spørsmål med stor økonomisk betydning for skattyter. Selv om det vil påføre domstolene en noe større saksmengde, må dette veies mot faren for en rettslig innlåsnings effekt ved at forhåndsuttalelsene blir tillagt for stor rettskildemessig vekt i ligningsforvaltningen.

Fremstillingen i kap. 3.1 viser at det i den norske ordningen er flere begrensninger i de materielle reglene enn i de andre skandinaviske ordningene. De norske reglene gir sjeldnere rom for unntak fra hovedregelen. Reglene bør imidlertid da samtidig være enklere å håndheve, også for domstolene. Det fremstår noe paradoksalt at det likevel bare er i Norge klageadgangen er avskåret.

Både Sverige og Danmark har imidlertid gradvis utvidet sine respektive ordninger. Denne muligheten foreligger naturligvis også i Norge. Utvidelsen i juni 2005, da myndigheten også ble tildelt ligningskontorene, er for øvrig et eksempel på dette. I den forbindelse uttalte Finansdepartementet at det etter hvert også vil bli foretatt en ny vurdering av spørsmålet om klageadgang.¹³⁹

¹³⁷ Se *Gjems-Onstad* 2003, s. 1456

¹³⁸ Se *Zimmer* 2005, s. 38

¹³⁹ Se Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 26.5.4

4 Litteraturliste

Eckhoff, Torstein. *Forvaltningsrett*, 6. utg. 1997

Finstad, Inger Johanne. Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker; SR 2003 s. 82 flg.

Forskrift 12. okt. 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker

Forskrift 14. juni 2005 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk bedriftsskatterett*, 6. utg., 2003

Gjems-Onstad, Ole. Rettslig overprøving av bindende forhåndsuttalelser – NÅ!; SR 2003 s. 305 flg.

Gjems-Onstad, Ole. Rettslig prøving av bindende forhåndsuttalelser – Svar til Thorbjørn Gjølstad; SR 2004 s. 195 flg.

Gjølstad, Thorbjørn. Rettslig overprøving av bindende forhåndsuttalelser (nå) - Kommentar til Ole Gjems-Onstads forslag om lovendring; SR 2004 s. 1 flg.

Finansdepartementet. Brev til Sivilombudsmannen av 5. april 2005

Lignings-ABC; Bindende forhåndsuttalelser i skattesaker, 2005

Lov 21. nov. 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven)

Lov 10. feb. 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven)

Lov 18. mai 1979 nr. 18 om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven)

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Lov 17. des. 1982 nr 86 om rettsgebyr (rettsgebyrloven)

Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap

Lov 29. nov. 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven)

Lov 28. feb. 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Lov 16. mai 1997 nr. 28 om eierseksjoner (eierseksjonsloven)

Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
NOU 1989:14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform
NOU 1991:30 Forbedret merverdiavgiftslov
Næringslovutvalget, Reglar om bindande førehandstilsegner i skatteretten, 17. des. 1998
Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kap. 14; Endringer i ligningsloven og andre lover i forbindelse med omorganisering av ligningsforvaltningen
Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kap. 15; Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker
Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) kap. 17; Forslag til endringer i nemndsstrukturen i ligningsforvaltningen
Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kap. 26; Innføring av bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene
Skattebetalerforeningen. Høring - bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontorene og tidsbegrensning for virkningen av visse forhåndsuttalelser, 29. juli 2004
Skattedirektoratet, *Bindende forhåndsuttalelser – utvalgte vedtak 2001-2003*, 2003
Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*, 5. utg., 2005
Aarbakke, Magnus. Bindende forhåndsbeskjed om skatte- og avgiftsspørsmål?; LoR 1971 s. 233 flg.

