



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	25-01-2023 09:00 CET	<b>Termin:</b>	202310
<b>Sluttdato:</b>	22-05-2023 12:00 CEST	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202310  11644  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

Navn:

Helene Hval

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Publisering av bindende forhåndsuttalelser		
<b>Navn på veileder *:</b>	Eivind Furuseth		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	9
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

# Innholdsfortegnelse

<b>INNHOLDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>1</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>2</b>
<b>1. INNLEDNING:.....</b>	<b>3</b>
1.1. VALG AV TEMA OG PROBLEMSTILLING .....	3
2. PROBLEMSTILLING .....	3
2.1. DEFINERING.....	3
2.2. AVGRENSNING .....	4
<b>3. TEORI:.....</b>	<b>4</b>
3.1. GENERELT OM PUBLISERING .....	4
3.2. SKATTEFORVALTNINGSLOVEN.....	5
3.3. SKATTEFORVALTNINGSFORSKRIFTEN .....	5
3.2. SKATTEETATENS RETNINGSLINJER FOR BINDEDE FORHÅNDSUTTALELSER .....	7
3.3.1 SKATTEDIREKTORATETS KOMPETANSE .....	7
3.3.2 PRINSIPELLE, KOMPLISERTE OG SAKER AV ALLMENN INTERESSE .....	8
3.3.3 BEHANDLING AV ANMODNINGEN .....	8
3.3.4 KVALITETSSIKRING OG UNDERTEGNING .....	9
3.3.5 PUBLISERING – FORSKRIFTEN § 6-1-8 .....	9
3.3.6. VIRKNINGEN AV DEN BINDEDE FORHÅNDSUTTALELSEN .....	9
3.3.7 DIVISJONENS OPPFØLGNING AV BINDEDE FORHÅNDSUTTALELSER.....	10
3.3. VAREFØRSELSLOVEN OG VAREFØRSELSFORSKRIFTEN .....	10
<b>4 DRØFTELSE.....</b>	<b>11</b>
4.1 INNLEDNING .....	11
4.2. UTILGJENGELIGE FORHÅNDSUTTALELSER SKAPER RETTSUSIKKERHET .....	13
4.3 DIREKTORATET BESTEMMER .....	14
4.4 FORUTSIGBARHET .....	15
4.6 BEDRE FØR? .....	15
4.4 TOLLETATENS BFU-ORDNING – EN SAMMENLIGNING .....	17
4.5 TASS .....	18
<b>5 KONKLUSJON .....</b>	<b>19</b>
<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>21</b>

## Sammendrag

Alle skattepliktige har mulighet til å be Skatteetaten om en bindende forhåndsuttalelse om skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser av en planlagt handling. Dette er ett tilbud skattemyndighetene gir skattepliktige som et tillegg til den alminnelige veiledningsplikten, og formålet med forhåndsuttalelsene (BFU) er å sørge for at skattepliktige får forutsigbarhet i form av en avklaring på de skattemessige konsekvensene en disposisjon vil medføre. En slags tillatt skatte – og, eller avgiftsplanlegging. Skatteforvaltningsloven gir i tillegg klageadgang for skattepliktige, hvilket er med på å styrke rettssikkerheten.

Hvert år gir Skatteetaten mange slike bindende forhåndsuttalelser (BFU) om ulike rettsspørsmål, der de aller fleste forblir upubliserte, og praksisen for *når* de offentliggjøres, fremstår noe tilfeldig. I og med at både omfanget og hva det allerede foreligger uttalelser om ikke finnes i noen kjent oversikt, skaper det en «underskog» av sprikende og utilgjengelige forvaltningsavgjørelser, som på tross av sitt formål om å avklare rettstilstand, øker rettsusikkerheten.

Skatteetaten har ikke noe søkbart system, der skattepliktige for eksempel kan søke opp tidligere BFU'er for å sammenligne med egen situasjon. Noe jeg vil tro medfører at Skatteetaten behandler et betydelig antall tilnærmet like uttalelser, og ikke minst en stor del innsynsbegjæringer.

## **1. Innledning:**

### ***1.1. Valg av tema og problemstilling***

Tema for oppgaven er bindende forhåndsuttalelser, og den rettsusikkerheten det kan skape ved at Skatteetaten kun velger å publisere et fåtall av vedtakene.

Bindende forhåndsuttalelse er en adgang for skattepliktige til å få avklart skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av planlagte fremtidige disposisjoner. Det kan, gjennom tilbakeblikk på tidligere gjeldene rett, høringer og forarbeider se ut til at når det kommer til publisering av uttalelsene, så har det gått i feil retning. Fra å på tidlig 2000-tall, med innføring av ordningen, gå fra nesten 100 % publisering til dagens ordning, der det meste forblir upublisert.

Det fremstår heller ikke som at Skatteetaten internt har et spesielt godt system for å finne frem i tidligere avgitte uttalelser, noe vi ser nærmere på utover i oppgaven, og som jeg fikk erfare ved å be om en «tilfeldig» innsynsbegjæring.

I denne oppgaven har jeg referert til det jeg mener er relevant teori i kapittel 3 og i drøftingskapittelet setter jeg teorien, lovgivingen og utdrag fra tidligere høringer og forarbeider sammen, før jeg i siste kapittel av oppgaven forsøker å «samle trådene» rundt problemstillingen.

## **2. Problemstilling**

### ***2.1. Definerings***

I prosessen med å komme frem til den endelige problemstillingen i oppgaven ble ulike forhold vurdert. Jeg ønsket finne ut hvilke vurderinger som ligger til grunn for hvilke bindende forhåndsuttalelser Skatteetaten publiserer, hvilken mulig rettsusikkerhet alle de upubliserte vedtakene kan medføre, hva slags system som benyttes, hvordan dette var praktisert tidligere under ligningsloven, samt sammenligne BFU-ordningen til Skatteetaten med BFU-ordningen til Tolletaten, som i motsetning til Skatteetaten har valgt å publisere 100 % av vedtakene i ett eget system.

Jeg har benyttet tilgjengelig informasjon på Skatteetatens, Regjeringen og Tolletatens sine sider, gjeldende regelverk i tillegg til kontakter og kilder i Skatteetaten som jobber og har jobbet med BFU-ordningen.

Problemstillingen er derfor følgende formuler:

***Hva er konsekvensen av at Skatteetaten kun velger å publisere ett fåtall av de bindende forhåndsuttalelsene som gis, og skaper dette en mulig rettsusikkerhet?***

## ***2.2. Avgrensning***

Det har vært nødvendig å avgrense denne oppgaven både med hensyn til omfanget av undersøkelsesområder, tid og av hensyn til den forhåndsbestemte størrelsen på oppgaven. Valgene har jeg gjort med bakgrunn i å belyse problemstillingen på best mulig måte.

Denne oppgaven begrenser seg til å behandle publiseringsproblematikken for bindende forhåndsuttalelser gitt i fra Skatteetaten i Norge, samt sammenligning med bindende forhåndsuttalelser fra den norske Tolletaten. Hovedfokuset ligger videre på å finne ut hvorfor det publiseres så få uttalelser, og hva som har endret seg siden tidlig 2000-tall der de aller fleste uttalelsene ble publisert.

## **3. Teori:**

### ***3.1. Generelt om publisering***

Det er Skattedirektoratet ved Divisjon Brukerdialog og Divisjon Innsats, som vurderer om en bindende forhåndsuttalelse skal publiseres, og sørger for anonymisering og publisering av egne bindende forhåndsuttalelser.

Skattedirektoratet (SKD) kan også publisere uttalelser avgitt av skattekontorene, i henhold til skatteforvaltningsforskriften § 6-1-8 annet ledd.

På samme måte er det Oljeskattekontoret som vurderer om og på hvilken måte deres egne forhåndsuttalelser skal publiseres, i henhold til skatteforvaltningsforskriften § 6-1-8 første ledd.

I de tilfeller uttalelse gis av en nemnd, skal det saksforberedende organ sørge for publisering, i henhold til skatteforvaltningsforskriften § 6-2-1 sjette ledd.

Publisering av nemndsuttalelse skal også skje etter reglene i forskriften § 6-1-8.

### ***3.2. Skatteforvaltningsloven***

Etter skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd kan skattemyndighetene på anmodning fra en skattepliktig gi en BFU om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Og kun når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse.

Dersom BFU'en omhandler skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd, er det i henhold til skatteforvaltningsloven § 6-1 andre ledd være Oljeskattekontoret som gir uttalelsen. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefellesskap, jf. Skatteloven § 13-1. Videre i skatteforvaltningsloven kapittel 6 finner vi hjemler både for klage og domstolsprøving, gebyr og departementets mulighet til å gi forskrift.

### ***3.3. Skatteforvaltningsforskriften***

Kapittel 6 i skatteforvaltningsforskriften, som omhandler bindende forhåndsuttalelser er delt opp i en del A og en del B, i tillegg til etterfølgende forskriftsbestemmelser om klage og domstolsprøving og gebyr. Del A henviser til lovens § 6-1 første ledd, og del B til § 6-1 andre ledd. Det er kun del A som inneholder bestemmelser om publisering.

I del A finner vi bestemmelsene om hvem som kan fremsette en anmodning om BFU og hvor anmodningene skal sendes, blant annet som nevnt over at det skilles mellom anmodninger som omhandler petroleumsskatteloven, som skal sendes til Oljeskattekontoret, men alminnelige anmodninger sendes skattekontoret, og at

fellesanmodninger der de skattepliktige hører til forskjellige skattekontor, sendes Skattedirektoratet.

Det gis videre i forskriften en detaljert forklaring på hva anmodningen skal inneholde av opplysninger, og hvilke forhold den må angå. Blant annet at det kun kan bes om forhåndsuttalelser for norske skatteforhold. I tillegg til at det bare er fremtidige rettsspørsmål som følge av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes, som kan tas opp i anmodningen. Det skal i tillegg redegjøres for spørsmålets betydning for den som vil kunne vise til forhåndsuttalelsen som bindende.

I forskriftens § 6-1-8 finner vi reglene om publisering:

(1) Oljeskattekontoret avgjør om og på hvilken måte bindende forhåndsuttalelser om skatt på inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 skal publiseres.

(2) Skattedirektoratet sørger for hensiktsmessig publisering av egne forhåndsuttalelser. Publisering kan unnlates dersom en uttalelse antas å ha liten allmenn interesse eller dersom saksforholdet er særlig komplisert i forhold til det rettsspørsmål som er avgjort i uttalelsen. I sistnevnte tilfelle kan Skattedirektoratet velge å publisere et sammendrag i stedet.

(3) Skattedirektoratet kan også publisere forhåndsuttalelser avgitt av skattekontorene.

(4) Ved publisering skal forhåndsuttalelsene anonymiseres slik at taushetsplikten ikke brytes.

I den påfølgende paragrafen gjennomgås virkningen av forhåndsuttalelsen, blant annet binding og at den bindende virkning av en BFU opphører fem år etter utgangen av det året som uttalelsen ble avgitt.

I den B finner vi tilsvarende reglene som henger på skatteforvaltningslovens § 6-1 annet ledd, og uttalelser gitt av Oljeskattekontoret.

I tillegg etter del A og B finnes det forskriftsbestemmelser om klage og domstolsprøving, samt gebyr.

### ***3.2. Skatteetatens retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser***

I tillegg til lov og forskrift nevnt over har Skatteetaten utarbeidet en egen retningslinje/guide med gjennomgang av skatteforvaltningsforskrift kapittel 6 om bindende forhåndsuttalelser, samt den praktiske gjennomføringen ved skattekontorene og Skattedirektoratet

Retningslinjen er til bruk for skatteetaten, samt de som ønsker å anmode om en bindende forhåndsuttalelse. Oljeskattekontorets kompetanse til å gi BFU er ikke omhandlet i retningslinjene.

Retningslinjene gjennomgår de mest sentrale lov- og forskriftsbestemmelsene med supplerende redegjørelse knyttet til den erfaring som Skattedirektoratet har gjort i forbindelse med arbeidet med bindende forhåndsuttalelser, blant annet retningslinjer for hvilke anmodninger som skal behandles av skattekontorene og hvilke som skal behandles av Skattedirektoratet.

I retningslinjene kommer det tydelig frem at alle anmodninger som gjelder skatt sendes skattekontoret, og at det er ulike regler for hvor de forskjellige skatte- og avgiftsarter skal behandles.

Saker som gjelder skatt og merverdiavgift, der anmodningen gjelder kompliserte spørsmål, spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning, skal normalt behandles av Skattedirektoratet.

Når skattekontoret oversender anmodninger til direktoratet må det girs en kort begrunnelse for oversendelsen, og i prinsipielle saker bør skattekontoret redegjøre for det prinsipielle spørsmålet saken reiser.

Dette henger sammen med publiseringsproblematikken i og med at det er kun BFU'er fra direktoratet som viser seg publisert.

#### ***3.3.1 Skattedirektoratets kompetanse***

Forskriften § 6-1-1- tredje ledd sier at Skattedirektoratet normalt skal behandle saker som er "kompliserte", "prinsipielle" eller av "allmenn interesse". Slike



anmodninger behandles derfor som hovedregel av Skattedirektoratet og skal oversendes dit. Skattedirektoratet kan imidlertid i den enkelte sak beslutte at en divisjon skal kunne behandle denne. Øvrige saker behandles av divisjonene. (Skattekontorene omtales som divisjon i retningslinjene, som er det oppdaterte etter siste omorganisering i Skatteetaten. I lov og forskrift henvises det til Skattekontor).

### ***3.3.2 Prinsipielle, kompliserte og saker av allmenn interesse***

Prinsipielle, kompliserte og saker av allmenn interesse skal som hovedregel behandles av Skattedirektoratet.

En uttalelse vil i utgangspunktet være av prinsipiell betydning når den gir veiledning på et juridisk tvilsomt område eller supplerer nåværende rettstilstand, f. eks. ved å avvike fra, eller fastlegge skattemyndighetenes praksis, fastlegge rekkevidden av en bestemmelse. En uttalelse vil være av allmenn betydning når den berører et større antall skatte- og avgiftssubjekter.

Eksempler på områder hvor det kan oppstå prinsipielle eller allmenne spørsmål, kan for eksempel være:

- Spørsmål om utbetalinger/overføringer fra selskap til aksjonær er lovlig utbytte, og om behandlingen av tilbakebetaling av innbetalt kapital.
- Spørsmål knyttet til finansielle instrumenter og kapitalplasseringsalternativer.
- Spørsmål knyttet til avgrensning av skattefriheten for naturalytelser, særlig i forbindelse med nyetablerte tilbud og ordninger som kan gjelde større grupper og dermed ha allmenn interesse, eller
- transaksjoner over landegrensene.

### ***3.3.3 Behandling av anmodningen***

I retningslinjene om behandling gis det en detaljert oppskrift på hvordan BFU'ene skal behandles, i tillegg til vurderinger som må gjøres underveis. Det nevnes både journalføring, vurdering og avklaringer om den skal behandles hos kontor eller

direktorat, sjekk at gebyr er betalt, at eventuelt fullmakt er gitt, vurdere om det er gitt tilstrekkelige opplysninger, at saksbehandlingsfrist overholdes, og:

*«Skattekontoret skal i skatte- og merverdiavgiftssaker foreta en løpende vurdering av om en uttalelse i saken vil være av allmenn interesse ...»*

Som med andre ord betyr at man må gjøre en vurdering om dette er noe som burde vært publisert.

### **3.3.4 Kvalitetssikring og undertegning**

For å sikre god kvalitet på de bindende forhåndsuttalelsene, står det i Skatteetatens retningslinjer at alle bindende forhåndsuttalelser og avvísninger skal kvalitetssikres og undertegnes av to personer.

### **3.3.5 Publisering – forskriften § 6-1-8**

Skattedirektoratet sørger for hensiktsmessig publisering av egne bindende forhåndsuttalelser.

Skattedirektoratet kan også publisere uttalelser avgitt av skattekontorene.

På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet vil Skattedirektoratet publisere egne uttalelser i klagesaker, samt vurdere publiseringer av uttalelser avgitt av Divisjon Brukerdialog, jf. pkt. 3.1 nr. 12.

### **3.3.6. Virkningen av den bindende forhåndsuttalelsen**

En avgitt forhåndsuttalelse er bindende for skattemyndighetene. For at myndighetene skal være bundet av uttalelsen må den planlagte disposisjonen besluttes og iverksettes slik den er identifisert i forhåndsuttalelsen. Det er derfor viktig at det er stort fokus på kvaliteten på uttalelsene. For å unngå senere tvil om hva en forhåndsuttalelse faktisk gjelder, må uttalelsen være klar og entydig. Konklusjonen i uttalelsen skal alltid vise til den bestemmelsen i loven skattekontoret har tatt stilling til, og entydig identifisere disposisjonen og hvem uttalelsen gjelder for.

### ***3.3.7 Divisjonens oppfølging av bindende forhåndsuttalelser***

Divisjonene har ansvar for organisering av arbeidet med å avgi og følge opp bindende forhåndsuttalelser for å sikre enhetlig behandling, herunder at like tilfeller behandles likt. Den praktiske gjennomføringen må tilpasses behovet i divisjonen og vil blant annet være avhengig av antall uttalelser fra skattekontorene. Er divisjonen i tvil om hensiktsmessig kontrollnivå, skal dette avklares med Skattedirektoratet.

Det følger av den ordinære instruksjonsmyndighet at Skattedirektoratet kan instruere divisjonene om å endre en uttalelse til gunst for den skattepliktige, eventuelt om at fremtidige saker skal behandles på en annen måte enn den aktuelle uttalelsen.

På områdene hvor Skattedirektoratet er klageorgan, det vil si uttalelser som gjelder merverdiavgiftskompensasjon, særavgift og motorkjøretøyavgift, kan direktoratet ikke instruere skattekontorene når det gjelder bindende forhåndsuttalelser.

I forbindelse med oppfølgingen av uttalelsene skal skattekontoret samle informasjon om forhold som kan være av betydning for eventuelle fremtidige endringer i ordningen og/eller retningslinjene.

### ***3.3. Vareførselsloven og vareførselsforskriften***

I henhold til Vareførselsloven § 7-6 om bindende forhåndsuttalelser, kan Tollmyndighetene etter søknad gi bindende forhåndsuttalelser om klassifisering i henhold til gjeldene tolltariff, opprinnelse og tollavgift og gebyrer som vil påløpe ved inn- eller utførsel av en vare, eller beregningsmåten for disse. Dersom tolletaten avgjør å ikke gi en uttalelse i en sak kan det ikke påklages, men uttalelser gitt kan påklages, men ikke prøves i egen sak for domstol.

I vareførselsforskriften § 7-6-1 til § 7-6-10 spesifiseres hva som må vedlegges av dokumentasjon for å anmode om de forskjellige uttalelsene, hvem som kan søke,

hvor lenge vedtakene er bindende og når de kan trekkes tilbake. Publisering av vedtakene nevnes ikke i hverken lov eller forskrift.

## 4 Drøftelse

### *4.1 Innledning*

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser trådte i kraft 1. november 2001. Og som Gjems-Onstad skrev det så fint i Skatterett i 2004, viste ordningen seg på knapt to år som en braksuksess.

For privatpersoner har ordningen vært en billig måte å få avklart viktige skattespørsmål rundt salg av tomter, boliger og fritidseiendommer, siden en bindende forhåndsuttalelse fra Skatteetaten koster mindre enn en advokat, er mer effektiv - og momsfri fordi det dreier seg om offentlig myndighetsutøvelse.

I artikkelen til Gjems-Onstad skriver han kritisk til at transaksjonsjussen som medfører stadig flere kompliserte skatte-, regnskaps- og selskapsrettslige spørsmål, ser til å bli hastig avklart med en bindende forhåndsuttalelse. Og at BFU'er i løpet av kort tid vist seg å være fronten i avklaringen av skattejussen rundt fusjoner, fisjoner, konserninterne overføringer og andre typer omstruktureringer.

Litt på siden av problematikken rundt publisering av uttalelsene, men et svært godt poeng som underbygger viktigheten av publisering, som muligens også er gjeldene den dag i dag, nesten 20 år etter.

Og omfanget av avgitte BFU'er er stort.

En avgitt BFU vil, dersom den som uttalelsen gjelder krever det, være bindende for skattemyndighetene i fem år etter at den er avsagt. Årlig avsies det et betydelig antall bindende forhåndsuttalelser om ulike skatte- og avgiftsspørsmål, og både private rådgivere og skatteforvaltningen henviser ofte i stor grad til disse.

Problemet med det er at de fleste BFUer forblir imidlertid upubliserte. Dermed

henvises det ofte til en ukjent rettskilde, der tilgangen til den enkelte avgjørelse beror på tilfeldigheter.

En tidligere saksbehandler jeg har snakket med, oppgir at bare på merverdiavgiftsspørsmål gi Brukerdialog (Skattekontoret) ca 60-80 BFU'er årlig. Og dette gjelder kun de bedriftene som ligger under omsetningsgrensen på 1 mrd. Bedrifter som har mer enn 1 mrd. i omsetning årlig får sine forhåndsuttalelser behandlet hos Innsats Storbedrift (gamle SFS), og disse tallene vil komme i tillegg.

Av totalt alle anmodninger om BFU Skatteetaten mottar, er det Brukerdialog som behandler ca 80 %. Hun forteller at i løpet av året så sendes ca 5-6 stykker til Skattedirektoratet for behandling, enten pga kompliserte saksforhold, allmenn interesse for sakstilfellet, eller at uttalelsen ville ha prinsipiell betydning. De fleste oversende ble returnert til skattekontoret for behandling, og totalt anslo hun at på avgiftssiden ble ca 2 BFU'er i året behandlet i SKD.

Av de 6 årene denne saksbehandleren satt med BFU-vurderinger, produserte hun i gjennomsnitt 15 uttalelser på merverdiavgift i året, altså ca 90 totalt. Av disse 90 ble 1 publisert, etter gjentatte oppfordringer til SKD.

Skattekontoret kunne anmode om publisering, noe de ofte gjør, men det finnes ikke pr i dag et godt system for hverken vurdering, publisering eller oppbevaring av avgitte BFU'er.

Resultatet av de upubliserte uttalelsene var et hav av innsynsbegjæringer, som tar tid å anonymisere. Spesielt kom det mange krav fra Sticos, som ser ut til å ha tatt opp kampen mot de upubliserte uttalelsene. De anonymiserte versjonene blir publisert på Sticos sine hjemmesider. Også flere store advokatselskap sender innsynsbegjæringer på BFU'er og publiserer de på egne nettsider.

Dette må jo fremstå som en utrolig dårlig løsning for skatteetaten.

At det mangler ett godt system virker å fremstå som et noe tynt argument, i og med at skatteetaten er en av landets ledende på innovasjon innenfor it-teknikk og løsninger. Skatteetaten har stukket av med mange av landets fremste utviklere og

programmerere, og det er vel ingen andre statlige bedrifter som klarer å fremstå som en så tiltrekkende arbeidsplass, som IT-avdelingen til skatteetaten.

Jeg ba tidligere i år saksbehandleren sende en innsynsbegjæring på en av de uttalelsene hun hadde gitt for ca ett år siden.

Etter to purringer fikk vi til svar at Skattekontoret ikke fant den. Tilfeldigvis husket hun saksnummeret på uttalelsen, og ba i tillegg skattekontoret søke på hennesnavn, da det var hun som hadde avgitt den. Da fant de den.

Også internt får vi opplyst om at det mangler ett system for avgitte BFU'er og mulighet til å søke i disse. Flere steder i skattehåndboka henvises det til BFU'er som ikke er publisert, og heller ikke ansatte i etaten klarer å finne.

#### ***4.2. Utilgjengelige forhåndsuttalelser skaper rettsusikkerhet***

Dette fremstår ganske klart.

Problemet med ordningen slik den praktiseres i dag, er at størstedelen av BFUene forblir upubliserte. Det foreligger heller ikke kjente retningslinjer og praksis for når en BFU skal offentliggjøres og når den skal forbli upublisert. Skatteetaten har heller ikke internt noe godt system for systematisering eller oversikt over avsatte BFUer.

Et eksempel på dette er, ifølge Advokatfirmaet Wiersholm, leiemarkedet for næringseiendom. Som følge av uklarhet rundt avgiftsmessige sider av nye, innovative leieformer, er det her avsagt en rekke upubliserte BFUer i ulike deler av skatteetaten som trekker i ulike retninger.

Det kan også fremstå som noe tilfeldig om det er Brukerdialog (Skattekontoret) eller SKD som behandler uttalelsen. Som igjen er uheldig da det viser seg å være svært vanskelig å få publisert uttalelser behandlet av skattekontoret. Da ordningen ble innført, var det en veiledende norm at prinsipielle forespørsler skulle avgjøres av SKD. Omorganiseringer i skatteetaten og prioriteringer internt, innebærer imidlertid at SKD i liten grad behandler konkrete saker, herunder BFUer.

Ettersom det i utgangspunktet bare er avgjørelser fra Skattedirektoratet som offentliggjøres, gir dette et lite dekkende og representativt rettskildebilde av hvilke uttalelser som foreligger. Spørsmålet om offentliggjøring har også fått økt aktualitet som følge at klageretten ble innført.

#### ***4.3 Direktoratet bestemmer***

Det er hovedsakelig skattekontorene (brukerdialog) som behandler anmodning om bindende forhåndsuttalelser. Skattedirektoratet skal imidlertid behandle anmodninger som førsteinstans når anmodningen gjelder mer kompliserte spørsmål og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning. Dette presiseres i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-1 om hvem som avgir bindende forhåndsuttalelse.

Her heter det i andre ledd at skattekontoret avgir bindende forhåndsuttalelser om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon. I tillegg kan Skattedirektoratet, ifølge tredje ledd, gi utfyllende bestemmelser om hvilke anmodninger om bindende forhåndsuttalelse som skal behandles av skattekontorene, om saksbehandlingen og om organiseringen av ordningen mv. Skattedirektoratet skal normalt behandle anmodninger som gjelder kompliserte spørsmål og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning.

I tillegg til hvem som skal behandle hva, bestemmer også SKD også utelukkende hva som skal publiseres i henhold til forskriftens § 6-1-8 om publisering. Andre ledd henviser til at SKD skal sørge for en hensiktsmessig publisering av egne forhåndsuttalelser, og kan unnlates å publiseres dersom uttalelsen antas å ha liten allmenn interesse eller dersom saksforholdet er særlig komplisert i forhold til det rettsspørsmål som er avgjort i uttalelsen. I sistnevnte tilfelle kan Skattedirektoratet velge å publisere et sammendrag i stedet. Det tror jeg ikke det gjøres så mye av. I tillegg sier tredje ledd at SKD kan publisere uttaler gitt av skattekontorene, noe vi har fått innsikt i at heller ikke skjer så ofte.

#### **4.4 Forutsigbarhet**

Ifølge Skattekåndbokens kapittel 4, om planlegging, klage og endring, heter det på side 267 at formålet med BFU-ordningen er å gi skatteyster større forutsigbarhet i forhold til fremtidige disposisjoner. Ville det ikke bidratt til ytterligere forutsigbarhet om da flere av disse uttalelsene ble publisert?

Vi har fastslått at det stort sett er de uttalelsene som har blitt behandlet av direktoratet som blir publisert. I tillegg til manglende systemstøtten fikk jeg også til svar når jeg spurte den tidligere saksbehandleren om hvorfor det var slik, at det ble vurdert at kvaliteten på vedtakene fra SKD ofte holdt en høyere standard.

Dette er relativt oppsiktsvekkende, i og med at skatteyster må forholde seg til den avgitte uttalelsen han mottar, enten den er behandlet hos skattekontoret eller direktoratet. Og må vel kunne anta at disse vil ha like god kvalitet? Uttalelser gitt fra skattekontoret er tross alt ikke mindre bindende enn de gitt fra direktoratet.

Forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet som kan anonymiseres, kan bli lagt ut på skatteetatens hjemmesider. Det er bare unntaksvik at forhåndsuttalelser avgitt av skattekontorene blir publisert. Tidligere var det bare Skattedirektoratet som kunne avgi bindende forhåndsuttalelser, og det ble publisert langt flere uttalelser. «*Selv om bindende forhåndsuttalelser kun gjelder konkrete saker, så er det et viktig formål med ordningen å gi bedre forutberegnelighet og større likebehandling for skatteysterne*» (Skattekåndboken 2022/2023, s.270).

Hvorfor ser det ut til at forutsigbarheten og rettsikkerheten har gått i revers de siste 10 årene?

#### **4.6 Bedre før?**

I det noe aldrende høringsdokument til Skattedirektoratet fra 2004 om «Bindende forhåndsuttalelser fra ligningskontoret», heter det under «Gjeldene rett» punkt 3.3.7 om publisering av uttalelsene at «*En kopi av uttalelsen sendes skatteysterens likningskontor og Finansdepartementet til orientering. I tillegg blir de fleste*



*forhåndsuttalelser anonymisert og lagt ut på skatteetatens nettsider på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)».*

I forslaget til endringer i samme høringsnotat står det under «saksbehandlingsregler» i punkt 5.6.6 om kopi av uttalelsene og publisering at «I nåværende forskrift § 8 tredje ledd bestemmes det at kopi av Skattedirektoratets uttalelse skal sendes Finansdepartementet og den skatte- og/eller avgiftsmyndighet som forhåndsuttalelsen antas å kunne bli påberopt overfor. Likningskontorenes uttalelser skal ikke ha noen rettsskapende virkning, og det er dermed ikke av denne grunn behov for å sende kopi av uttalelsene til overordnede myndigheter. Saksmengden tilsier også en begrensning her. For en viss kvalitetssikring bør imidlertid likningskontorenes bindende forhåndsuttalelser sendes i kopi til fylkesskattekontorene. Av samme grunner som nevnt ovenfor skal heller ikke likningskontorenes uttalelser publiseres, jf. forskriften § 9».

For å kunne utgjøre en selvstendig rettskildefaktor, ble det forutsatt at en stor del av uttalelsene skulle publiseres og være tilgjengelige for allmennheten. Dette var praksisen på tidlige 2000-tall på skatteetatens nettsider. I 2003 fulgte dessuten Skattedirektoratet opp Finansdepartementets målsetting ved å utgi en samling av utvalgte bindende forhåndsuttalelser fra 2001 til 2003

I Ot. Prop nr 1 (2000-2001) pkt 15.9.1 Departementets vurderinger og forslag, skriver Finansdepartementet at selv om den bindende forhåndsuttalelsen vil gjelde en konkret disposisjon, er det klart at det standpunkt som tas, vil kunne få betydning i andre saker der samme rettsspørsmål er oppe. En bindende forhåndsuttalelse kan løse uklare rettsspørsmål som kan gjelde et større antall skatte- og avgiftspliktige og i mange tilfeller betydelige beløp. En forutsetning for at forhåndsuttalelsene skal få en slik funksjon, er at de publiseres.

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

Det er forståelig at saksmengden sannsynligvis har blitt betydelig større siden ordningen ble innført, men hva gjelder rettsikkerheten og forutsigbarheten, så står disse argumentene for publisering like godt i dag.

I Prop. 38 L (2015-2016) om ny Skatteforvaltningslov, i punkt 12.2.2 som omhandler «Høringsnotatets forslag og høringsinstansenes merknader» nevnes det at Advokatforeningen mener at avgitte forhåndsuttalelser bør publiseres. Anmerkningen svares ikke videre ut i proposisjonen annet enn at departementet under punkt 12.2.3 «Vurderinger og forslag», presiserer at gjeldende fordeling av saker mellom skattekontoret og Skattedirektoratet forutsettes videreført, slik at direktoratet avgjør kompliserte spørsmål og spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning.

Med den nye Skatteforvaltningsloven som trådte i kraft i 2017, ble det innført klagerett på avsagte BFU. I tillegg ble ordningen utvidet til å gjelde alle områder omfattet av Skatteforvaltningsloven. Selv om ordningen ble utvidet, ble spørsmålet om offentliggjøring altså ikke behandlet, eller svart ut tross Advokatforeningens sine merknader. Som tidligere nevnt finner vi i forskriften til Skatteforvaltningslovens § 6-1-8 første ledd, at “Skattedirektoratet sørger for hensiktsmessig publisering av egne forhåndsuttalelser”, og i tredje ledd fremgår det at Skattedirektoratet også kan publisere forhåndsuttalelser avgitt av skattekontorene.

#### ***4.4 Tolletatens BFU-ordning – en sammenligning***

Hos tolletaten kan man, i henhold til Vareførselsloven § 7-6, be om en bindende forhåndsuttalelse for klassifisering av en vare, opprinnelse på en vare eller hva slags tollavgift og gebyrer som vil påløpe ved inn- eller utførsel av en vare, eller beregningsmetoden for disse. Det mest vanlige, og der det fattes flest vedtak er de bindende klassifiseringsuttalelser (BKU).

BKU er gis der en importør, eksportør eller produsent er usikker på om varenummeret de har funnet er riktig. Selskapet kan da be Tolletaten om en bindende forhåndsuttalelse om varens klassifisering.

Det er en relativt enkel prosess, med digitalt søknadskjema i Altinn, der varen må beskrives grundig og med full innholdsinformasjon om den er sammensatt. Dersom søknaden gjelder næringsmidler, skal prosentvis ingrediensliste på norsk/oversatt til norsk også oppgis. Nødvendig dokumentasjon skal legges ved søknaden, for eksempel produktdatablad, ingrediensliste, tegninger og brosjyrer mv. Ofte ber Tolletaten om å få tilsendt vareprøve, spesielt hvis Toll-laboratoriet må se nærmere på varen.

Uttalelsen gis i form av skriftlig vedtak og er bindende som hovedregel i tre år.

#### **4.5 TASS**

Når Tolletaten fatter forhåndsuttalelser om varers klassifisering, blir de samtidig gjort søkbare i anonym form i ett eget system på [www.toll.no](http://www.toll.no). Det kan søkes på både vareslag og varenummer, og, som Tolletaten skriver på sine hjemmesider, så er dette et hjelpemiddel til å finne fram til nødvendig informasjon for at du skal kunne finne riktig varenummer for din vare (og slippe å sende en egen søknad? Egen bemerkning).

Oppslagssystemet heter TASS og er altså et oppslagsverk som gjelder uttalelser om klassifisering av varer iht. tolltariffen og inneholder anonymiserte versjoner av gyldige klassifiseringsuttalelser

TASS inneholder alle gyldige bindende forhåndsuttalelser om klassifisering (BKU) tatt iht. Vareførselsforskriften § 7-6 «Bindende forhåndsuttalelser»

## 5 Konklusjon

Reglene om bindende forhåndsuttalelse finner man i skatteforvaltningsloven kapittel 6 og skatteforvaltningsforskriften kapittel 6. Skattemyndighetene kan gi bindende forhåndsuttalelse på alle områder som omfattes av skatteforvaltningsloven, dvs. formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, svalbardskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Formålet med bindende forhåndsuttalelse er å skape mer forutsigbarhet for den skattepliktige. Videre er det et supplement til myndighetenes alminnelige veiledningsplikt.

En stor andel av Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser bør publiseres. Publisering er nødvendig for å gi uttalelsene betydning for behandlingen av lignende saker i fremtiden, og ivaretar formålet om at uttalelsene kan utgjøre en selvstendig rettskildefaktor innen skatteforvaltningen.

Skattekontorenes uttalelser skal gjelde «enklere skattemessige forhold», og i forarbeidene til skatteforvaltningsloven har Finansdepartementet uttalt at det vil være mindre behov for publisering av uttalelser om enkle skattemessige forhold. Dette argumentet fremstår mest rettet mot hvilke uttalelser skattemyndighetene selv har behov for å ha tilgang på. Spørsmål som er enkle for skattemyndighetene 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 skattekontorenes uttalelser, kan sånn sett bedre forutsigbarheten også for skattytere som skal foreta lignende disposisjoner.

En innvending mot offentliggjøring er ofte ressursbruk i skatteetaten knyttet til anonymisering. I dag kan imidlertid denne type oppgaver gjøres ved bruk av digitale verktøy. Det er videre grunn til å tro at økt offentliggjøring av BFUer i seg selv vil kunne bidra til å redusere andelen henvendelser ved at rettstilstanden i større grad vil være kjent og avklart, ikke minst vil antallet innsynsbegjæringer reduseres til null når det gjelder BFUene.

Dersom det er risiko for at lett gjenkjennelige disposisjoner kan identifiseres på tross av anonymisering, kan det vel være en grei løsning å la være å publisere akkurat disse uttalelsene. I tillegg inneholder forskriften allerede i dag en mulighet til at publiseringen kan begrenses til et sammendrag.

Særlig på nye rettsområder, eller nye forretningsområder, innebærer upublisert og utilgjengelig forvaltningspraksis en betydelig rettsusikkerhet som igjen skaper behov for nye BFUer. Med skatteetatens ressurser innenfor IT må det være en klar målsetning at samtlige bindende forhåndsuttalelser som hovedregel offentliggjøres i anonymisert utgave med unntak for disposisjoner som lett kan identifiseres.

Klageavgjørelser som gjelder bindende forhåndsuttalelser, vil da kunne behandles som en rettskilde på nivå med forvaltningspraksis og på linje med klagenemndsavgjørelser i ordinære klagesaker.

Tar man en titt over til nabo-etaten Toll, så virker det som dette er en uproblematisk oppgave. Og det er ingen tvil om at også tolletaten sitter på mange forretningshemmeligheter i form av f.eks blandingsforhold i matvarer/produkter som gjør at anonymisering også her krever ressurser. I tillegg må tolletaten administrere logistikken rundt innkommende vareprøver, og eventuell returnering eller destruering av disse i etterkant.

Et godt system for publisering og søkbarhet kan ikke være problematisk i en etat som skatteetaten. Det må bare gjøres!

Formålet med denne oppgaven har vært å gå publiseringsproblematikken rundt bindende forhåndsuttalelser litt i sømmen. Gjennom litteratur, artikler og lovgiving, mener jeg at jeg har fått fram materiale som har gitt meg et godt grunnlag for å svare ut problemstillingen om at havet av upubliserte BFU'er skaper en rettsusikkerhet.

# LITTERATURLISTE

Gjems-Onstad, Ole – Rettslig overprøving av bindende forhåndsuttalelser – NÅ!

Skatterett, Vol.22 Utg.4, side 305-308, 06.04.2004

<https://www.idunn.no/doi/10.18261/ISSN1504-310X-2003-04-01>

Innst. O. nr. 23 (2000-2001) 16. Bindende forhåndsuttalelser i skatte- og

avgiftssaker <https://www.stortinget.no/no/Saker-og->

[publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2000-2001/inno-200001-023/17/](https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2000-2001/inno-200001-023/17/)

Lovdata, Forskrift om inn- og utførsel av varer (vareførselsforskriften) Kapittel 7

Særlige forvaltningsregler <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2022->

[10-27-1901/KAPITTEL\\_7#KAPITTEL\\_7](https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2022-10-27-1901/KAPITTEL_7#KAPITTEL_7)

Lovdata, Forskrift til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften)

Kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser

[https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2016-11-23-1360/KAPITTEL\\_5-1-1#%C2%A76-1-7](https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2016-11-23-1360/KAPITTEL_5-1-1#%C2%A76-1-7)

Lovdata, Lov om inn- og utførsel av varer (vareførselsloven) Kapittel 7 Særlige

forvaltningsregler <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2022-03-11->

[9#KAPITTEL\\_7](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2022-03-11-9#KAPITTEL_7)

Lovdata, Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) Kapittel 6 Bindende

forhåndsuttalelser <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27->

[14/KAPITTEL\\_6#KAPITTEL\\_6](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27-14/KAPITTEL_6#KAPITTEL_6)

Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven),

Kapittel 12 Lovens kapittel 6 Bindende forhåndsuttalelser.

Finansdepartementet <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-38-l-20152016/id2466774/sec12>

Skatteetaten, 2023 «Søk om bindende forhåndsuttalelse»

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/sok/>

Skatteetaten, 2023 *Skatteforvaltningshåndboka 2023*

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshandbok-en/gjeldende/kapittel-6-bindende-forhandsuttalelser/>

Skattebetalerforeningen, *Skattehåndboka 2022/2023*

Tolletaten, [www.toll.no](http://www.toll.no), bedrift – Du kan be om en bindende forhåndsuttalelse

(BKU) <https://www.toll.no/no/bedrift/tolltariffen-og-klassifisering/du-kan-be-om-en-bindende-forhandsuttalelse/>

Wiersholm, Advokatfirmaet – Pressemelding 22.03.2019, Utilgjengelige forhåndsuttalelser skaper rettsusikkerhet.

<https://www.wiersholm.no/nyheter/utilgjengelige-forhandsuttalelser-skaper-rettsusikkerhet>